

PRINSIP KEADILAN DALAM PENENTUAN TENGGANG WAKTU PENGAJUAN BANDING DALAM SENGKETA PAJAK (STUDI TENTANG PASAL 35 UNDANG-UNDANG PENGADILAN PAJAK ATAS PUTUSAN NOMOR 3593/B/PK/PJK/2024)

Vivi Violeta¹, Bambang Arwanto²

^{1,2}Universitas Narotama

vivi.violeta.620@gmail.com¹, bambang.arwanto@narotama.ac.id²

ABSTRACT; *The application of the principle of fairness in determining the grace period for filing an appeal plays a crucial role in the tax justice system, along with the importance of taxes as the main source of funding for the welfare of the people. In this regard, the analysis of Article 35 of the Tax Court Law and Supreme Court Decision Number 3593/B/PK/PJK/2024 shows that the three-month deadline provision is strictly applied without considering the concrete conditions of taxpayers. The rejection of the request for reconsideration due to administrative delay reflects the dominance of procedural over substantive justice. In the perspective of justice as fairness and the principle of due process of law, this kind of application risks ignoring the taxpayer's right to obtain fair legal access. The court's firmness in enforcing deadlines has an impact on legal certainty, administrative discipline, and professionalism in managing tax obligations. Consistent decisions rejecting appeals filed beyond the deadline not only strengthen legal certainty, but also serve as guidelines for taxpayers, attorneys, and tax consultants in handling disputes. Thus, a more contextual and responsive interpretation of the law is needed so that the tax justice system not only ensures legal certainty, but is also able to uphold balanced justice, increase transparency, and build public trust in tax dispute resolution. This research examines the application of the principle of justice in determining the grace period for filing an appeal according to Article 35 of the Tax Court Law, as well as assessing the implementation of the article through Supreme Court Decision Number 3593/B/PK/PJK/2024. The method used is a normative juridical approach with qualitative analysis of relevant regulations, legal doctrines, and court decisions. The results show that the three-month time limit in Article 35 is strictly applied as a formal requirement that must be met, without regard to the concrete circumstances of the taxpayer. The Supreme Court's rejection of the petition for judicial review due to administrative delay shows the dominance of procedural logic over substantive justice. From the perspective of the theory of justice as fairness and the principle of due process of law, this approach has the potential to eliminate taxpayers' rights to obtain*

fair legal access. Thus, a more contextual and responsive interpretation of the law is needed so that tax courts not only guarantee legal certainty, but are also able to uphold justice in a balanced manner.

Keywords: *Fairness, Grace Period, Tax Appeal.*

ABSTRAK; Penerapan prinsip keadilan dalam penentuan tenggang waktu pengajuan banding memegang peran krusial dalam sistem peradilan pajak, seiring dengan pentingnya pajak sebagai sumber pendanaan utama bagi kesejahteraan rakyat. Dalam hal ini, Analisis terhadap Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 menunjukkan bahwa ketentuan tenggat waktu tiga bulan diterapkan secara ketat tanpa mempertimbangkan kondisi konkret wajib pajak. Penolakan permohonan peninjauan kembali karena keterlambatan administratif mencerminkan dominasi prosedural atas keadilan substantif. Dalam perspektif *justice as fairness* dan prinsip *due process of law*, penerapan semacam ini berisiko mengabaikan hak wajib pajak untuk memperoleh akses hukum yang adil. Ketegasan pengadilan dalam menegakkan tenggat waktu berdampak pada kepastian hukum, disiplin administratif, dan profesionalisme pengelolaan kewajiban perpajakan. Putusan yang konsisten menolak banding yang diajukan melebihi batas waktu tidak hanya memperkuat kepastian hukum, tetapi juga berfungsi sebagai pedoman bagi wajib pajak, kuasa hukum, dan konsultan pajak dalam menangani sengketa. Dengan demikian, interpretasi hukum yang lebih kontekstual dan responsif diperlukan agar sistem peradilan pajak tidak hanya menjamin kepastian hukum, tetapi juga mampu menegakkan keadilan yang seimbang, meningkatkan transparansi, serta membangun kepercayaan publik terhadap penyelesaian sengketa pajak. Penelitian ini mengkaji penerapan prinsip keadilan dalam penetapan tenggang waktu pengajuan banding menurut Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak, sekaligus menilai pelaksanaan pasal tersebut melalui Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024. Metode yang digunakan berupa pendekatan yuridis normatif dengan analisis kualitatif terhadap regulasi, doktrin hukum, dan putusan pengadilan yang relevan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa batas waktu tiga bulan dalam Pasal 35 diterapkan secara ketat sebagai syarat formil yang wajib dipenuhi, tanpa memperhatikan keadaan konkret wajib pajak. Penolakan Mahkamah Agung terhadap permohonan peninjauan kembali karena keterlambatan administratif menunjukkan dominasi logika prosedural dibandingkan keadilan substantif. Dari perspektif teori *justice as fairness* dan prinsip *due process of law*, pendekatan tersebut berpotensi menghilangkan hak wajib pajak untuk mendapatkan akses hukum yang adil. Dengan demikian, dibutuhkan interpretasi hukum yang lebih kontekstual dan responsif agar peradilan pajak

tidak hanya menjamin kepastian hukum, tetapi juga mampu menegakkan keadilan secara seimbang.

Kata Kunci: Keadilan, Tenggang Waktu, Banding Pajak.

PENDAHULUAN

Negara memiliki kewajiban konstitusional untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat, yang salah satunya dibiayai melalui penerimaan pajak. Pajak merupakan sumber pendapatan terbesar bagi negara, sehingga pemerintah terus melakukan intensifikasi, ekstensifikasi, dan reformasi perpajakan guna meningkatkan kontribusinya. Salah satu bentuk reformasi penting adalah penerapan sistem *self-assessment*, yaitu sistem yang menempatkan wajib pajak sebagai pihak yang bertanggung jawab menghitung, melaporkan, dan membayar sendiri kewajiban pajaknya. Meskipun sistem ini bertujuan meningkatkan kesadaran dan kepatuhan, dalam praktiknya tetap menimbulkan berbagai potensi persengketaan antara wajib pajak dengan otoritas pajak. Perselisihan tersebut umumnya timbul akibat perbedaan tafsir regulasi, kesalahan administrasi, maupun ketidaksepakatan atas ketentuan pajak yang diterbitkan. Untuk itu, tersedia jalur hukum berupa keberatan, banding, dan upaya hukum lainnya. Namun, salah satu persoalan mendasar yang sering muncul adalah keterlambatan dalam pengajuan banding. Keterlambatan ini membuat wajib pajak kehilangan hak untuk memperjuangkan kepentingannya, meskipun secara substansi memiliki alasan hukum yang kuat. Oleh sebab itu, aspek ketepatan waktu menjadi unsur krusial yang menentukan diterima atau ditolaknya suatu perkara di pengadilan pajak.¹

Ketentuan mengenai tenggat waktu pengajuan banding sendiri telah diatur dalam berbagai Peraturan Perundang-Undangan, baik dalam hukum acara pidana, perdata, maupun hukum acara perpajakan. Dalam praktiknya, pengadilan bersikap tegas menolak banding yang diajukan melewati batas waktu, kecuali dapat dibuktikan adanya keadaan memaksa (*force majeure*). Putusan-putusan Mahkamah Agung, termasuk perkara perpajakan, menunjukkan konsistensi penerapan asas kepastian hukum tersebut. Hal ini menegaskan bahwa aspek prosedural memiliki kedudukan setara dengan aspek substansial dalam sistem peradilan. Salah satu putusan yang relevan adalah Putusan

¹ Supriyadi, A, dkk, *Penyelesaian Sengketa Pajak: Teori dan Praktik.*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2019, h. 28.

Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024, di mana permohonan peninjauan kembali wajib pajak ditolak karena melewati batas waktu banding sebagaimana diatur Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Putusan tersebut memperkuat prinsip bahwa disiplin administratif merupakan syarat mutlak dalam sengketa pajak. Selain itu, putusan ini juga menjadi yurisprudensi penting yang dapat dijadikan acuan bagi wajib pajak maupun konsultan pajak dalam menangani sengketa serupa.

Dengan demikian, ketepatan waktu dalam pengajuan banding tidak hanya berimplikasi pada perlindungan hak wajib pajak, tetapi juga berkaitan erat dengan efektivitas peradilan, kepastian hukum, dan keadilan dalam sistem perpajakan. Penerapan aturan mengenai tenggat waktu banding yang konsisten akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak, memperkuat kepercayaan publik terhadap sistem hukum, serta mendorong terciptanya iklim perpajakan yang lebih transparan dan akuntabel.²

Rumusan Masalah

Apakah konstruksi ketentuan tenggang waktu pengajuan banding dalam sengketa pajak berdasarkan Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak sesuai dengan prinsip keadilan?

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian yuridis normatif, yakni suatu bentuk penelitian hukum yang menempatkan Peraturan Perundang-Undangan, doktrin para ahli, serta putusan pengadilan sebagai sumber utama kajian. Dengan pendekatan melalui Peraturan Perundang-Undangan (*statue approach*) dan pendekatan secara konsep (*conseptual approach*).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Prinsip Keadilan Dalam Hukum Pajak

Dalam sistem perpajakan modern, keadilan merupakan prinsip fundamental yang harus tercermin dalam setiap kebijakan dan praktik perpajakan. Prinsip ini tidak hanya menuntut adanya pembagian beban pajak secara proporsional, tetapi juga menjamin

² Yahya Harahap, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP: Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi, dan Peninjauan Kembali*, Jakarta: Sinar Grafika, 2006.

perlakuan hukum yang setara bagi semua wajib pajak, termasuk hak atas akses ke mekanisme penyelesaian sengketa. Keadilan yang dimaksud tidak boleh dimaknai sebatas kepatuhan pada prosedur, melainkan harus menyentuh aspek substansial sehingga dapat meningkatkan kepatuhan sukarela serta memperkuat kepercayaan masyarakat terhadap sistem perpajakan nasional. Teori keadilan sebagaimana dikemukakan oleh John Rawls melalui konsep *justice as fairness* menegaskan bahwa struktur hukum dan sosial, termasuk sistem perpajakan, seharusnya disusun untuk memberikan manfaat terbesar kepada kelompok yang paling lemah atau kurang beruntung dalam masyarakat. Hal ini menunjukkan bahwa ketentuan hukum pajak tidak boleh bersifat kaku, terutama dalam hal prosedural seperti tenggat waktu pengajuan banding, karena dapat merugikan wajib pajak yang memiliki keterbatasan akses informasi maupun sumber daya.³

Pemikiran serupa ditegaskan oleh Brotodiharjo yang menyatakan bahwa prinsip keadilan menuntut adanya kelonggaran dalam situasi tertentu, sebab aturan yang terlalu rigid dapat membuat wajib pajak kehilangan hak hukumnya hanya karena hambatan administratif semata. Oleh karena itu, keadilan dalam hukum pajak harus dimaknai tidak hanya secara formalistik, tetapi juga substantif dengan mempertimbangkan kondisi konkret yang dihadapi wajib pajak.⁴ Pandangan ini sejalan dengan pemikiran Asshiddiqie dan Ismail yang menekankan pentingnya keseimbangan antara kepastian hukum dan perlindungan hak wajib pajak. Melalui prinsip *due process of law*, sistem perpajakan yang adil seharusnya memberikan ruang bagi wajib pajak untuk tetap memperoleh kesempatan mengajukan banding secara proporsional, bahkan ketika terdapat kelalaian administratif yang masih dapat dijustifikasi secara rasional. Namun dalam praktiknya, sejumlah kasus menunjukkan bahwa aspek formil lebih dominan dibandingkan keadilan substantif.⁵

Dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024, permohonan peninjauan kembali ditolak karena melewati tenggat waktu tiga bulan sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, meskipun keterlambatan tersebut tidak sepenuhnya mencerminkan kelalaian wajib pajak. Hal serupa juga terlihat dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor 24320/PP/M.XVB/2018, di mana keterlambatan pengajuan banding disebabkan oleh

³ John Rawls dalam Soemitro Brotodiharjo, *Asas dan Dasar Perpajakan dalam Teori dan Praktik*, Bandung: Eresco, 2013, h. 87.

⁴ Ibid, h. 88.

⁵ Jimly Asshiddiqie, *Rekonfigurasi Sistem Hukum Indonesia*, Jakarta: Konstitusi Press, 2020, h. 216.

kesalahan administratif internal Kantor Pelayanan Pajak, tetapi tetap ditolak dengan alasan formil. Kasus-kasus tersebut memperlihatkan adanya ketegangan antara kepastian hukum dan rasa keadilan, di mana hukum sering kali mengutamakan prosedur dibandingkan perlindungan hak substantif wajib pajak. Berbagai penelitian juga mendukung pandangan bahwa hambatan administratif kerap menjadi penghalang utama bagi wajib pajak dalam mengakses keadilan. Selain itu, banyak wajib pajak gagal memperjuangkan haknya hanya karena keterbatasan literasi hukum, keterlambatan informasi, atau kurangnya pendampingan hukum.

Dalam praktik sengketa pajak, pengadilan lebih menekankan pada ketepatan waktu dan kelengkapan administrasi, sehingga berpotensi menyingkirkan kelompok wajib pajak dengan kapasitas administratif yang terbatas. Menurut Asshiddiqie, sistem hukum yang adil seharusnya mampu mengakomodasi ketimpangan akses tersebut agar hak wajib pajak tidak dikalahkan oleh kelemahan teknis.⁶ Oleh sebab itu, penerapan dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak Pasal 35 ayat (2) perlu dievaluasi agar tidak hanya mengutamakan kepastian hukum, tetapi juga mempertimbangkan keadilan substantif. Evaluasi ini tidak berarti menghapus aturan prosedural, melainkan menciptakan keseimbangan antara keteraturan hukum dan perlindungan hak wajib pajak, terutama bagi pihak yang menghadapi hambatan struktural. Dengan demikian, prinsip keadilan dalam hukum pajak harus dipahami sebagai upaya menjaga proporsionalitas, kesetaraan, dan perlindungan terhadap kelompok rentan, bukan sekadar ketaatan pada formalitas. Sistem peradilan pajak yang ideal adalah sistem yang akuntabel, transparan, dan kontekstual, sehingga hukum benar-benar berfungsi sebagai instrumen keadilan sosial dan pelindung hak warga negara.

Rekontruksi Pengaturan Tenggang Waktu Banding Dalam Peraturan Perundang-Undangan

Pengaturan tenggang waktu dalam pengajuan banding sengketa pajak sebagaimana tercantum dalam Pasal 35 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dimaksudkan untuk menciptakan kepastian hukum, efisiensi, serta keteraturan administrasi dalam penyelesaian sengketa perpajakan. Aturan ini menegaskan bahwa

⁶ Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*, Jakarta: Konstitusi Press, 2020, h. 178.

wajib pajak hanya memiliki jangka waktu tiga bulan sejak diterimanya keputusan keberatan untuk mengajukan banding secara tertulis. Secara normatif, pengaturan ini berfungsi sebagai instrumen penting bagi tertibnya proses peradilan pajak. Namun, dalam praktik, penerapan yang kaku tanpa mempertimbangkan kondisi riil sering kali menimbulkan persoalan, terutama bagi wajib pajak yang menghadapi hambatan administratif maupun keterbatasan pengetahuan hukum. Akibatnya, aturan yang dimaksudkan sebagai mekanisme kepastian justru berpotensi membatasi akses keadilan.

Dalam perspektif teori keadilan, John Rawls melalui konsep *justice as fairness* menegaskan bahwa hukum tidak boleh diterapkan dengan cara yang merugikan kelompok yang kurang beruntung. Apabila ketentuan tenggat waktu hanya diberlakukan secara formalistik, maka hal itu lebih menguntungkan pihak-pihak yang memiliki kapasitas hukum dan sumber daya memadai, sementara wajib pajak dengan keterbatasan akses informasi cenderung terpinggirkan. Hal ini tampak dalam perkara Prima Permatasari pada Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024, di mana permohonan banding ditolak karena diajukan setelah enam bulan sejak diterimanya keputusan keberatan. Mahkamah Agung menolak dengan alasan tidak adanya bukti keadaan memaksa (*force majeure*), meskipun keterlambatan tersebut tidak sepenuhnya berasal dari kelalaian wajib pajak. Kasus ini menegaskan bahwa Pasal 35 lebih menekankan pada kepatuhan prosedural dibanding pengujian substansi sengketa.

Temuan serupa yang menunjukkan bahwa mayoritas sengketa pajak tidak dapat diperiksa oleh Pengadilan Pajak karena persoalan administratif, termasuk keterlambatan dalam memenuhi tenggat waktu. Hambatan tersebut bukan semata akibat kelalaian, melainkan lebih disebabkan keterbatasan pemahaman prosedural, minimnya informasi, serta kurangnya akses terhadap bantuan hukum. Kondisi ini menunjukkan bahwa ketentuan tenggat waktu yang dimaksudkan untuk menghadirkan kepastian hukum, pada kenyataannya dapat mengurangi esensi keadilan. Hal ini juga sejalan dengan pandangan dalam hukum administrasi modern yang menekankan prinsip *fair hearing* dan *due process of law* sebagai fondasi perlindungan hak. Penerapan yang hanya menekankan aspek prosedural berpotensi mengabaikan keadilan substantif.⁷

⁷ Noor Hasanah, *Analisis Sengketa Pajak di Indonesia: Perspektif Konsultan dan Fiskus*, 1340.

Dalam kerangka pemikiran Lon L. Fuller, suatu norma hukum tidak dapat dilepaskan dari tujuan moral yang dikandungnya. Jika hukum berhenti pada aspek formal belaka, maka hukum kehilangan legitimasi moralnya sebagai instrumen keadilan. Oleh sebab itu, penerapan Pasal 35 yang rigid dapat dikritik karena mengabaikan prinsip kewajaran (*reasonableness*) dan keadilan (*equity*), yang semestinya menjadi ciri hukum yang responsif terhadap kondisi sosial masyarakat. Hal ini semakin ditekankan oleh Philipus M. Hadjon yang menyatakan bahwa perlindungan hukum bagi warga negara dalam menghadapi tindakan pemerintah tidak hanya bersifat represif, melainkan juga preventif. Dalam konteks banding pajak, perlindungan preventif ini diwujudkan melalui pemberian ruang bagi wajib pajak untuk memahami, menggunakan, dan membela haknya secara layak dalam kerangka prosedur yang adil.⁸

Berdasarkan perspektif teoritis tersebut, rekonstruksi pengaturan tenggang waktu banding dalam peraturan perundang-undangan menjadi kebutuhan mendesak. Pasal 35 tidak dapat dipandang sebagai aturan absolut yang hanya menekankan kepastian hukum, tetapi perlu ditafsirkan secara adaptif agar mampu mengakomodasi keadilan substantif. Upaya yang dapat ditempuh antara lain memberikan definisi yang lebih jelas mengenai *force majeure*, menyusun pedoman teknis bagi hakim dalam menilai alasan keterlambatan, serta meningkatkan literasi hukum bagi wajib pajak melalui sosialisasi dan pendampingan. Dengan rekonstruksi tersebut, ketentuan tenggat waktu tetap dapat berfungsi menjaga ketertiban hukum, namun tidak sampai menutup akses wajib pajak terhadap pemeriksaan pokok perkara.

Dengan demikian, rekonstruksi Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak harus diarahkan pada keseimbangan antara kepastian hukum dan keadilan substantif. Tenggat waktu tetap diperlukan sebagai instrumen tertib administrasi, tetapi interpretasinya harus kontekstual agar hukum perpajakan benar-benar berfungsi sebagai sarana perlindungan hak warga negara. Melalui pendekatan yang lebih humanis, proporsional, dan responsif, hukum pajak dapat menjelma menjadi instrumen keadilan yang tidak eksklusif, melainkan inklusif, sehingga setiap wajib pajak memperoleh kesempatan yang sama dalam memperjuangkan haknya di hadapan hukum.

⁸ Philipus M. Hadjon, *Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia*, h. 43.

Penerapan Prinsip Keadilan dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024

Kronologi dalam perkara Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 berawal ketika Direktorat Jenderal Pajak pada 29 Oktober 2019 menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2016 atas nama wajib pajak Prima Permatasari. Atas ketetapan tersebut, wajib pajak kemudian mengajukan keberatan, namun pada 6 November 2020 keluar Keputusan Keberatan yang tetap menguatkan SKPKB tersebut. Sejak tanggal itu, dimulailah tenggat waktu tiga bulan untuk mengajukan banding. Akan tetapi, baru pada 6 Mei 2021 Prima Permatasari mengajukan banding ke Pengadilan Pajak, sehingga permohonan telah melewati batas waktu yang ditentukan.

Akibatnya, pada 4 November 2021, Pengadilan Pajak melalui Putusan Nomor PUT-005079.14/2021/PP/M.IIIA menyatakan banding tidak dapat diterima karena kedaluwarsa secara hukum. Tidak menerima putusan tersebut, pada 7 Desember 2021 wajib pajak mengajukan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung dengan dalih keterlambatan disebabkan keadaan di luar kemampuannya (*force majeure*). Namun, Mahkamah Agung dalam putusannya tahun 2024 menolak permohonan PK karena Pemohon tidak dapat membuktikan adanya *force majeure* sebagaimana dimaksud Pasal 35 ayat (3) UU Pengadilan Pajak, menguatkan putusan Pengadilan Pajak, serta membebankan biaya perkara Rp2.500.000 kepada Pemohon. Dengan demikian, seluruh jalur hukum yang ditempuh wajib pajak berakhir dengan penolakan semata-mata karena keterlambatan administratif, tanpa adanya pemeriksaan terhadap substansi sengketa pajak itu sendiri.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 memperlihatkan bahwa pelaksanaan keadilan dalam hukum pajak masih sangat ditentukan oleh pemenuhan syarat formil administratif, terutama terkait batas waktu pengajuan banding. Dalam kasus ini, permohonan peninjauan kembali ditolak karena diajukan melewati tenggat tiga bulan sebagaimana diatur Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak, dengan alasan tidak terbukti adanya keadaan memaksa (*force majeure*). Konsekuensinya, substansi sengketa tidak diperiksa lebih lanjut, dan Mahkamah memilih pendekatan legal-formalistis yang menjadikan hukum tertulis sebagai ukuran mutlak, tanpa mempertimbangkan hambatan sosial maupun keterbatasan akses wajib pajak terhadap sistem hukum. Kondisi ini sejalan dengan praktik umum peradilan pajak di Indonesia, di

mana banyak permohonan keberatan maupun banding kandas bukan karena kelemahan materiil, melainkan akibat kelalaian administratif. Sebagaimana dikemukakan Supriyadi, banyak wajib pajak kehilangan haknya bukan karena kesalahan substansi, tetapi lantaran lemahnya pemahaman atas prosedur. Hal ini juga ditegaskan James dan Alley yang menyatakan bahwa dalam hukum administrasi perpajakan, ketepatan prosedur sering diposisikan sama pentingnya dengan kebenaran materiil. Meski dapat dibenarkan secara normatif, praktik tersebut berpotensi melahirkan ketidakadilan, khususnya bagi kelompok masyarakat yang lemah secara sosial-ekonomi maupun kurang memahami aspek hukum.⁹

Sebaliknya, terdapat pula putusan lain yang lebih memperhatikan keadilan substantif. Kajian Diotama, menunjukkan bahwa dalam sengketa pajak daerah di Kabupaten Badung, pengadilan tetap memeriksa pokok perkara meskipun terjadi kendala administratif akibat gangguan layanan elektronik. Pertimbangan hakim dalam kasus tersebut berlandaskan pada prinsip proporsionalitas, transparansi, serta hak atas pembelaan yang adil.¹⁰ Perbandingan ini memperlihatkan bahwa pendekatan hakim terhadap keadilan masih bervariasi, tergantung pada interpretasi atas kepatuhan prosedural dan fleksibilitas hukum dalam menghadapi situasi konkret wajib pajak.

Dalam perkara Prima Permatasari, Mahkamah secara tegas menolak banding yang diajukan enam bulan setelah diterimanya keputusan keberatan, dengan menyatakan bahwa tidak ada bukti keadaan di luar kekuasaan wajib pajak. Dengan demikian, keterlambatan waktu dianggap cukup untuk menggugurkan hak banding, tanpa menilai substansi perkara. Sikap ini mencerminkan dominasi pendekatan positivistik yang menempatkan norma tertulis sebagai satu-satunya tolok ukur, tanpa memberi ruang bagi pertimbangan kontekstual. Dari perspektif teori keadilan Rawls, hal ini berpotensi melanggar asas *fair equality of opportunity* karena tidak semua wajib pajak memiliki kesempatan setara dalam memenuhi kewajiban prosedural. Sistem hukum yang ideal seharusnya memberi ruang untuk penilaian rasional terhadap keterlambatan, bukan langsung menggugurkan hak hukum. Putusan ini menunjukkan bahwa kepastian hukum lebih diutamakan dibandingkan perlindungan keadilan substantif.

⁹ Sa'adah, *Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia*. *Administrative Law & Governance Journal*, 2019, h. 30.

¹⁰ Diotama, dkk, *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Sengketa Pajak Daerah*, *Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 14 No. 3, 2022.

Selain itu, putusan tersebut menimbulkan pertanyaan terkait penerapan prinsip *due process of law* dalam hukum pajak. Prinsip ini menjamin hak setiap orang untuk mendapatkan perlakuan adil dalam proses hukum, termasuk kesempatan membela diri dan memperoleh penilaian imparial atas substansi perkara. Namun, dalam kasus Prima Permatasari, Mahkamah menolak permohonan hanya karena melewati tenggat, tanpa mempertimbangkan substansi yang mungkin relevan. Dengan meletakkan beban pembuktian *force majeure* sepenuhnya pada wajib pajak, hakim menutup ruang penilaian terhadap kondisi faktual seperti keterbatasan informasi, akses hukum, atau kendala administratif yang objektif. Padahal, menurut Fuller, *due process of law* mengandung nilai moral yang menempatkan hukum sebagai sarana penghormatan martabat warga negara. Apabila prosedur dijadikan tolok ukur tunggal tanpa membuka ruang partisipasi dan pembelaan yang layak, maka legitimasi etis hukum itu sendiri menjadi lemah.

Dengan demikian, Putusan Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 memperlihatkan orientasi yuridis yang lebih menekankan kepastian prosedural dibandingkan dengan substansi keadilan. Pendekatan ini sah secara normatif, namun bertentangan dengan semangat *due process* yang menghendaki proses hukum adil, proporsional, dan transparan. Dalam konteks hukum pajak yang bersifat asimetris antara negara dan wajib pajak, sistem seharusnya memberi perlindungan yang lebih besar bagi pihak yang rentan terhadap hambatan administratif. Oleh karena itu, keadilan tidak cukup diukur dari kepatuhan prosedural semata, melainkan juga dari kemampuan sistem hukum memberikan kesempatan setara kepada setiap pihak untuk didengar dan memperoleh pertimbangan hukum secara komprehensif.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Penerapan prinsip keadilan dalam penentuan tenggang waktu pengajuan banding sebagaimana diatur dalam Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak pada praktiknya masih lebih menitikberatkan pada aspek keadilan prosedural daripada keadilan substantif. Ketentuan batas waktu tiga bulan dalam Pasal 35 ayat (2) diberlakukan secara ketat sebagai syarat formil yang bersifat mutlak, sehingga meskipun bertujuan menciptakan kepastian hukum dan ketertiban administrasi, penerapannya sering kali mengabaikan kondisi faktual wajib pajak yang menghadapi kendala administratif.

Konsekuensinya, akses terhadap keadilan dapat tertutup hanya karena adanya keterlambatan administratif, tanpa mempertimbangkan substansi materiil dari gugatan. Hal ini tampak jelas dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024, di mana permohonan peninjauan kembali ditolak semata-mata karena keterlambatan pengajuan banding. Pendekatan hukum yang rigid dan formalistik tersebut menunjukkan bahwa hakim lebih menekankan kepastian prosedural daripada keadilan substantif, tanpa memberikan ruang penilaian terhadap alasan administratif maupun kondisi objektif yang dapat memengaruhi keterlambatan. Penafsiran Pasal 35 yang demikian belum sepenuhnya selaras dengan prinsip *justice as fairness* dan dari perspektif *due process of law* masih dinilai belum optimal dalam menjamin hak wajib pajak untuk memperoleh proses hukum yang adil serta proporsional.

Saran

Berdasarkan hasil pembahasan, disarankan agar DPR RI meninjau kembali Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak dengan memberi ruang fleksibilitas, misalnya melalui penambahan klausul yang memperbolehkan perpanjangan waktu banding dalam kondisi tertentu. Hakim Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung diharapkan tidak hanya menilai aspek formil, tetapi juga mempertimbangkan kondisi riil wajib pajak dengan berlandaskan prinsip *due process of law*. Sementara itu, Direktorat Jenderal Pajak perlu memperkuat edukasi hukum melalui sosialisasi dan pemanfaatan teknologi, agar wajib pajak lebih memahami prosedur serta terhindar dari kesalahan administratif.

DAFTAR PUSTAKA

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024.

Putusan Nomor PUT-005079.14/2021/PP/M.IIIA.

Asshiddiqie Jimmly, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*, Jakarta: Konstitusi Press, 2020.

Hadjon, Philipus M, *Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia*. Surabaya: Peradaban, 2007.

Asshiddiqie Jimmly, *Rekonfigurasi Sistem Hukum Indonesia*, Jakarta: Konstitusi Press, 2020.

- A Supriyadi, dkk, *Penyelesaian Sengketa Pajak: Teori dan Praktik.*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2019.
- Diotama, dkk, *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Sengketa Pajak Daerah*, Jurnal Ilmu Hukum, Vol. 14 No. 3, 2022.
- Harahap Yahya, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP: Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi, dan Peninjauan Kembali*, Jakarta: Sinar Grafika, 2006.
- Hasanah Noor, *Analisis Sengketa Pajak di Indonesia: Perspektif Konsultan dan Fiskus*, 1340.
- Rawls John dalam Soemitro Brotodiharjo, *Asas dan Dasar Perpajakan dalam Teori dan Praktik*, Bandung: Eresco, 2013.
- Sa'adah, *Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia*. *Administrative Law & Governance Journal*, 2019, h. 30.