

BAB III

PENERAPAN PRINSIP KEADILAN DALAM PUTUSAN PERKARA

NOMOR 3593/B/PK/PJK/2024

3.1 Kronologi Perkara Nomor 3593/B/PK/PJK/2024

Kebijakan Kajian pada Bab sebelumnya telah dijelaskan tentang ketentuan tenggang waktu dalam Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak, meskipun bertujuan menciptakan kepastian hukum dan ketertiban prosedural, masih menyisakan persoalan keadilan ketika dihadapkan pada situasi konkret wajib pajak yang mengalami hambatan administratif. Penjabaran teori keadilan prosedural menurut Lon L. Fuller serta konsep perlindungan hukum administratif dari Philipus M. Hadjon menguatkan pandangan bahwa penerapan hukum tidak dapat dilepaskan dari nilai-nilai moral, konteks sosial, dan kemampuan akses terhadap proses hukum. Oleh karena itu, penting untuk mengkaji bagaimana ketentuan tersebut diimplementasikan secara nyata dalam praktik peradilan pajak. Maka perlu dilakukan analisis terhadap Putusan Nomor 3593/B/PK/PJK/2024, dengan menelusuri bagaimana hakim menafsirkan tenggat waktu pengajuan banding dan sejauh mana pertimbangan keadilan menjadi bagian dari proses pengambilan keputusan.

Perkara ini melibatkan wajib pajak atas nama Prima Permatasari, yang bersengketa dengan Direktur Jenderal Pajak terkait Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) atas Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2016. Kronologi perkaranya dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Tanggal 29 Oktober 2019. Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan SKPKB Nomor 00002/205/16/654/19, yang menyatakan adanya kekurangan pembayaran Pajak Penghasilan oleh Prima Permatasari.
- b. Tanggal 6 November 2020. Setelah mengajukan keberatan, wajib pajak menerima Keputusan Keberatan Nomor KEP-00326/KEB/WPJ.12/2020 yang tetap menyatakan bahwa SKPKB berlaku. Tanggal ini menjadi awal dihitungnya tenggat waktu pengajuan banding.
- c. Tanggal 6 Mei 2021. Prima Permatasari mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak, namun telah melampaui tenggat waktu tiga bulan sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- d. Tanggal 4 November 2021. Pengadilan Pajak dalam Putusan Nomor PUT-005079.14/2021/PP/M.IIIA menyatakan bahwa permohonan banding tidak dapat diterima karena melewati batas waktu yang sah.
- e. Tanggal 7 Desember 2021. Wajib pajak mengajukan Permohonan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung, dengan alasan bahwa keterlambatan disebabkan oleh keadaan di luar kuasanya.
- f. Putusan Mahkamah Agung. Mahkamah menyatakan bahwa Pemohon tidak dapat membuktikan adanya keadaan memaksa (*force majeure*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (3) UU Pengadilan Pajak. Oleh karena itu, Mahkamah menolak permohonan PK dan menguatkan putusan Pengadilan

Pajak, serta membebankan biaya perkara sebesar Rp 2.500.000,00 kepada Pemohon.

Dengan demikian, seluruh jalur hukum yang ditempuh oleh wajib pajak dalam sengketa ini berakhir pada penolakan permohonan karena keterlambatan administratif. Putusan ini menjadi contoh konkret bagaimana ketentuan tenggang waktu diberlakukan secara ketat, dan bahwa ketidaktepatan waktu dianggap cukup untuk menggugurkan hak wajib pajak, tanpa memeriksa substansi perkara lebih lanjut.

Frasa “bahwa ketidaktepatan waktu dianggap cukup untuk menggugurkan hak wajib pajak” merujuk pada realitas yuridis bahwa pemenuhan batas waktu (tenggang waktu) dalam prosedur banding merupakan syarat formal yang bersifat absolut dalam sistem peradilan pajak. Ketentuan ini diatur secara tegas dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yang menyatakan bahwa banding harus diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak keputusan keberatan diterima oleh wajib pajak. Jika permohonan diajukan melebihi tenggat waktu ini, meskipun hanya beberapa hari, maka banding dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*), tanpa mempertimbangkan apakah substansi keberatannya memiliki dasar hukum yang kuat atau tidak.

Dalam praktiknya, seperti terlihat dalam perkara Prima Permatasari, keterlambatan pengajuan banding selama enam bulan menyebabkan permohonan tersebut tidak diperiksa secara materiil oleh Pengadilan Pajak maupun Mahkamah Agung. Bahkan ketika Pemohon mengajukan Peninjauan Kembali (PK) dan menyampaikan alasan keterlambatan, Mahkamah tetap menolak permohonan

tersebut karena tidak terbukti adanya *force majeure* yang sah secara hukum. Dengan demikian, ketidaktepatan waktu saja, tanpa perlu menilai isi atau argumen keberatan dari wajib pajak, cukup menjadi alasan hukum untuk menggugurkan seluruh upaya banding.

Fenomena ini menunjukkan bahwa hak wajib pajak untuk memperoleh pemeriksaan terhadap keberatannya tidak dilindungi jika syarat formal seperti tenggat waktu tidak dipenuhi. Padahal dalam perspektif keadilan substantif, seharusnya substansi sengketa juga menjadi bagian dari pertimbangan apabila keterlambatan terjadi karena alasan rasional, administratif, atau teknis yang wajar. Oleh karena itu, penafsiran hukum yang hanya berpegang pada aturan formal waktu, tanpa mempertimbangkan konteks wajib pajak, berpotensi meniadakan hak untuk didengar dan diadili secara adil, yang sejatinya dijamin dalam sistem hukum yang demokratis dan responsif.

Berkenaan dengan hal tersebut, maka dalam perkara ini, Mahkamah Agung memeriksa permohonan Peninjauan Kembali (PK) yang diajukan oleh Pemohon Prima Permatasari terhadap putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan permohonan bandingnya tidak dapat diterima. Pokok perkara berawal dari keterlambatan pengajuan banding atas Keputusan Keberatan yang diterbitkan pada 6 November 2020, namun baru diajukan ke Pengadilan Pajak pada 6 Mei 2021, atau enam bulan kemudian. Padahal, menurut Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak, banding harus diajukan paling lambat tiga bulan sejak keputusan keberatan diterima.

Pemohon berargumen bahwa keterlambatan tersebut disebabkan oleh kondisi di luar kendalinya (*force majeure*), dan oleh karena itu meminta agar permohonan banding tetap diproses. Namun Mahkamah Agung dalam pertimbangannya menyatakan bahwa Pemohon tidak dapat membuktikan adanya keadaan memaksa yang sah menurut hukum, sebagaimana disyaratkan dalam Pasal 35 ayat (3). Mahkamah menegaskan bahwa pemenuhan tenggang waktu adalah syarat mutlak yang harus ditaati dan bahwa alasan yang dikemukakan Pemohon tidak cukup untuk menggugurkan konsekuensi hukum dari keterlambatan tersebut.

Berdasarkan pertimbangan tersebut, Mahkamah Agung menyatakan bahwa permohonan peninjauan kembali tidak beralasan, sehingga menolak permohonan PK dan menguatkan putusan Pengadilan Pajak. Selain itu, Mahkamah juga menjatuhkan putusan pembebanan biaya perkara kepada Pemohon sebesar Rp2.500.000,00. Putusan tersebut juga menegaskan bahwa ketidaktepatan waktu pengajuan banding menjadi alasan sah untuk menolak permohonan, tanpa perlu memeriksa substansi sengketa lebih lanjut. Hal ini memperlihatkan pendekatan yuridis yang ketat terhadap syarat formil, dan sekaligus menegaskan perlunya evaluasi terhadap penerapan prinsip keadilan substantif dalam hukum acara perpajakan.

Dalam sistem hukum pajak di Indonesia, syarat formal dalam pengajuan banding, seperti tenggat waktu, bukan sekadar prosedur administratif, tetapi merupakan elemen *esensial* yang berdampak langsung pada diterima atau tidaknya suatu permohonan. Ketentuan ini tertuang secara eksplisit dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yang

menyatakan bahwa banding harus diajukan dalam waktu tiga bulan sejak tanggal diterimanya keputusan keberatan. Apabila lewat dari tenggat tersebut, maka permohonan banding akan dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*), tanpa membuka ruang bagi pengadilan untuk memeriksa substansi perkara lebih lanjut.

Pendekatan ini mencerminkan orientasi yuridis yang lebih mengutamakan formalisme prosedural daripada substansi keadilan, sebagaimana dicontohkan dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024. Dalam kasus ini, Mahkamah menolak Peninjauan Kembali yang diajukan karena Pemohon tidak dapat membuktikan adanya keadaan memaksa (*force majeure*) yang dapat membenarkan keterlambatan pengajuan banding. Akibatnya, meskipun isi banding mungkin memiliki argumen hukum yang valid, perkara tersebut tidak diperiksa secara materiil.

Kajian oleh Mardiasmo juga memperkuat hal ini. Dalam analisis terhadap beberapa putusan Pengadilan Pajak, ditemukan bahwa sebagian besar gugatan yang ditolak disebabkan oleh lemahnya prosedur administratif atau tidak dipenuhinya persyaratan formal, termasuk keterlambatan pengajuan banding. Bahkan dalam beberapa kasus, keterlambatan hanya beberapa hari tetap dijadikan alasan hukum untuk menolak permohonan wajib pajak tanpa mempertimbangkan argumentasi atau bukti yang diajukan.⁷⁷

⁷⁷ Mardiasmo, *Analisis Putusan Pengadilan Pajak dalam Sengketa Pajak*, Andi Offset: Yogyakarta, 2018, h. 43.

Kondisi ini menunjukkan bahwa dalam praktik peradilan pajak Indonesia, aspek formil memiliki posisi dominan, dan diperlakukan sebagai prasyarat mutlak (condition *sine qua non*) untuk melanjutkan ke tahap pemeriksaan materiil. Pendekatan ini sebenarnya memiliki sisi positif karena mendukung kepastian hukum dan tertib administrasi, namun juga rentan menimbulkan ketidakadilan apabila diterapkan secara kaku tanpa mempertimbangkan konteks spesifik wajib pajak terutama yang menghadapi hambatan administratif yang tidak disengaja. Maka pembenaran atas penolakan permohonan hanya karena ketidaktepatan waktu, tanpa memperhatikan substansi perkara, menggambarkan bahwa keadilan prosedural (*procedural justice*) dalam sistem hukum pajak Indonesia masih mengalahkan keadilan substantif (*substantive justice*). Oleh karena itu, perlu dikaji ulang sejauh mana penerapan syarat formil ini dapat diimbangi dengan prinsip proporsionalitas dan perlindungan hak wajib pajak sebagaimana diamanatkan dalam *prinsip due process of law*.

Dapat dikatakan bahwa bila mengkaji praktik penerapan Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak serta pendekatan yuridis dalam perkara Prima Permatasari, dapat disimpulkan bahwa ketentuan tenggat waktu pengajuan banding menjadi syarat formil yang bersifat mutlak dalam proses hukum perpajakan. Mahkamah Agung dan Pengadilan Pajak cenderung menempatkan kepatuhan terhadap waktu sebagai batas awal untuk menentukan diterima atau tidaknya suatu permohonan, tanpa mempertimbangkan substansi sengketa lebih lanjut. Meskipun hal ini bertujuan menjaga kepastian hukum dan tertib administrasi, pendekatan yang terlalu formalistik dapat mengorbankan keadilan substantif, khususnya bagi wajib

pajak yang menghadapi hambatan administratif. Oleh karena itu, perlunya peninjauan terhadap praktik penerapan syarat formil ini menjadi penting, agar hukum tidak sekadar menjadi alat pembatas, melainkan juga menjamin akses yang adil terhadap proses hukum.

3.2 Penilaian Tenggang Waktu oleh Hakim

Tenggat waktu dalam pengajuan banding merupakan salah satu elemen prosedural yang dinilai secara ketat oleh hakim dalam proses peradilan pajak. Penilaian terhadap unsur ini tidak hanya mencerminkan kepatuhan terhadap norma hukum, tetapi juga menjadi penentu utama apakah suatu perkara layak diperiksa secara materiil atau langsung dinyatakan tidak dapat diterima. Dalam hal ini, Pasal 35 ayat (2) dan (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak menjadi rujukan yuridis utama yang digunakan hakim dalam menilai batas waktu pengajuan banding, dengan batas tiga bulan sejak keputusan keberatan diterima wajib pajak. Penilaian ini sering kali dilakukan secara formalistik dan tidak memberi banyak ruang bagi pertimbangan keadilan kontekstual.

Dalam perkara Prima Permatasari, Mahkamah Agung menegaskan bahwa ketepatan tenggat waktu merupakan syarat mutlak, dan bahwa permohonan banding yang diajukan setelah batas waktu tidak dapat diproses lebih lanjut, kecuali jika dibuktikan terdapat keadaan memaksa (*force majeure*). Hakim menyatakan:

"Pengajuan banding oleh Pemohon Banding telah melewati jangka waktu pengajuan banding sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2)... tanpa dapat dibuktikan keterlambatan tersebut karena adanya keadaan di luar kekuasaan Pemohon sebagaimana dimaksud Pasal 35 ayat (3)".

Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa hakim secara tegas menjadikan tenggat waktu sebagai *threshold* prosedural. Apabila tidak terpenuhi, maka tidak ada kewajiban dari hakim untuk memeriksa kebenaran materiil dari isi banding. Hal ini mencerminkan pandangan yuridis yang berorientasi pada kepastian hukum melalui formalisme, namun juga menimbulkan pertanyaan sejauh mana prinsip keadilan substantif dapat dipertimbangkan dalam kondisi keterlambatan yang memiliki alasan rasional.

Pernyataan Mahkamah Agung dalam Putusan Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 yang menyatakan bahwa pengajuan banding telah melewati tenggat waktu sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak, dan bahwa Pemohon tidak dapat membuktikan keterlambatan tersebut disebabkan oleh *force majeure*, merupakan bentuk penerapan pendekatan hukum formalistis yang menitikberatkan pada pemenuhan syarat administratif sebagai prasyarat utama diterimanya permohonan hukum. Dalam pertimbangannya, hakim menyebut secara eksplisit:

“...pengajuan banding oleh Pemohon Banding telah melewati jangka waktu pengajuan banding sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak, tanpa dapat dibuktikan oleh Penggugat keterlambatan tersebut karena adanya keadaan di luar kekuasaan Penggugat sebagaimana dimaksud Pasal 35 ayat (3)...”

Pernyataan ini menunjukkan bahwa Mahkamah tidak memberikan ruang interpretatif terhadap kemungkinan alasan-alasan administratif atau kesalahan prosedur yang mungkin terjadi secara tidak disengaja oleh wajib pajak. Mahkamah sepenuhnya menggantungkan keberterimaan permohonan pada pembuktian adanya *keadaan memaksa*, dan apabila bukti itu tidak diajukan atau dianggap tidak cukup

kuat, maka hakim tidak memiliki kewajiban untuk melanjutkan ke pemeriksaan substansi sengketa. Di sini terlihat bahwa Pasal 35 ayat (3) hanya menjadi celah sempit yang tidak memberi fleksibilitas prosedural kecuali dengan syarat bukti kuat.

Pendekatan tersebut mencerminkan orientasi yuridis yang kaku dan positivistik, di mana hakim bertindak sebagai “penjaga kepastian hukum” melalui prosedur. Meskipun hal ini dapat dimaklumi dalam kerangka penegakan disiplin hukum dan efisiensi administrasi peradilan, namun dalam konteks hukum perpajakan yang bersifat administratif dan melibatkan pihak masyarakat yang heterogen dari segi kapasitas hukum, pendekatan seperti ini berisiko menegasikan aspek keadilan substantif. Apalagi dalam praktiknya, tidak semua keterlambatan banding disebabkan oleh kelalaian, tetapi bisa juga karena ketidaktahuan, keterbatasan sumber daya, atau hambatan teknis yang tidak selalu dapat diklasifikasikan sebagai *force majeure* secara yuridis.

Dengan demikian, pernyataan hakim dalam putusan tersebut memperjelas bahwa dalam praktik peradilan pajak, tenggat waktu bukan hanya norma prosedural, tetapi juga berfungsi sebagai filter awal untuk menolak perkara tanpa perlu menggali lebih lanjut pokok sengketa. Hal ini memperkuat argumen bahwa sistem hukum perpajakan Indonesia masih memberi bobot lebih besar pada kepastian hukum daripada akses dan perlindungan hak wajib pajak secara adil.

Penilaian hakim terhadap ketepatan waktu dalam pengajuan banding perlu dianalisis secara lebih mendalam dari perspektif teoritis, khususnya melalui pendekatan teori hukum perpajakan dan teori keadilan. Dalam teori hukum

perpajakan, aspek prosedural memiliki posisi yang sangat penting dalam menjaga kepastian hukum dan ketertiban administrasi. Penekanan pada pemenuhan syarat formil, seperti tenggat waktu pengajuan banding dalam Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak, bertujuan untuk membatasi potensi manipulasi prosedur serta menjamin integritas sistem penyelesaian sengketa. Dalam konteks ini, hakim menerapkan pendekatan positivistik yang menempatkan hukum sebagai norma tertulis yang harus dipatuhi secara objektif, sebagaimana dijelaskan oleh Ismail, bahwa sistem hukum perpajakan membutuhkan kepastian dan kejelasan agar proses penegakan dapat berjalan efektif serta adil secara prosedural.⁷⁸

Namun jika ditinjau melalui teori keadilan yang dikemukakan oleh John Rawls, pendekatan hukum yang terlalu kaku terhadap ketentuan batas waktu dapat mengabaikan aspek keadilan substantif. Rawls melalui konsep *justice as fairness* menegaskan bahwa keadilan menuntut agar sistem hukum memberikan perlindungan paling besar kepada mereka yang berada dalam posisi sosial yang tidak menguntungkan. Bila keterlambatan pengajuan banding terjadi bukan karena kesengajaan, melainkan karena hambatan administratif, keterbatasan pemahaman hukum, atau kondisi teknis, maka seharusnya hakim membuka ruang pertimbangan yang lebih fleksibel. Hal ini sejalan dengan pendapat Brotodiharjo yang menyatakan bahwa sistem hukum yang adil harus mampu mengakomodasi keragaman kondisi wajib pajak serta menjamin perlakuan hukum yang tidak diskriminatif.⁷⁹

⁷⁸ Tjip Ismail, *Pengantar Hukum Pajak Indonesia*, Prenada Media: Jakarta, 2019, h. 45.

⁷⁹ H. M. Brotodiharjo, *Asas-Asas Hukum Pajak di Indonesia*, Refika Aditama: Bandung, 2013, h. 82.

Karena itu dari sisi teori, ketentuan tenggat waktu memang penting untuk menjaga ketertiban hukum, tetapi penilaiannya seharusnya tidak dilepaskan dari konteks sosial dan keadilan substantif. Penerapan Pasal 35 ayat (2) dan (3) harus dilakukan secara proporsional, dengan mempertimbangkan apakah keterlambatan memang disebabkan oleh keadaan di luar kendali wajib pajak. Jika tidak, maka sistem peradilan pajak berisiko menjauh dari nilai-nilai keadilan yang seharusnya menjadi roh utama dalam penyelesaian sengketa administrasi negara.

Dapat dikatakan bahwa penilaian hakim terhadap tenggat waktu dalam pengajuan banding menunjukkan bahwa sistem peradilan perpajakan di Indonesia masih menempatkan aspek formil sebagai tolok ukur utama untuk menerima atau menolak perkara. Pemaknaan terhadap Pasal 35 lebih mengedepankan ketertiban administratif daripada perlindungan hak wajib pajak. Kepastian hukum memang merupakan prinsip fundamental dalam hukum pajak, namun jika diterapkan tanpa mempertimbangkan konteks faktual yang dihadapi oleh wajib pajak, maka keadilan substantif sulit terwujud. Hakim memiliki ruang interpretatif untuk menilai alasan keterlambatan berdasarkan prinsip *reasonableness* dan *equity*. Ketika alasan yang diajukan tidak digali secara lebih dalam dan dinilai secara kaku, maka proses hukum berisiko kehilangan dimensi kemanusiaannya. Penguatan keseimbangan antara kepastian hukum dan keadilan dalam praktik yudisial perlu terus didorong agar hukum perpajakan tidak berhenti pada penegakan aturan, tetapi juga hadir sebagai instrumen keadilan yang berpihak pada perlindungan hak warga negara.

Dari deskripsi yang dikemukakan adapat dikatakan bahwa penilaian hakim terhadap tenggat waktu pengajuan banding dalam perkara perpajakan

memperlihatkan bagaimana syarat formil digunakan sebagai dasar mutlak untuk menentukan diterima atau tidaknya suatu permohonan. Pendekatan ini mencerminkan orientasi hukum yang menjunjung kepastian prosedural, namun belum sepenuhnya responsif terhadap kondisi konkret yang dapat mempengaruhi kemampuan wajib pajak dalam memenuhi batas waktu. Kajian teoritis menunjukkan bahwa keadilan tidak cukup ditegakkan melalui kepatuhan terhadap aturan formal, melainkan juga memerlukan pertimbangan terhadap proporsionalitas dan perlindungan hak. Oleh karena itu, penafsiran terhadap ketentuan batas waktu harus dilakukan secara kontekstual agar tidak menghilangkan substansi keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak. Berkenaan dengan hal tersebut dipandang perlu dilakukan usulan perubahan pada Pasal 35 ayat (2) (*adendum*), sebagai berikut: Pengajuan banding dilakukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterimanya keputusan yang digugat, kecuali apabila:

- a. terdapat keadaan memaksa (*force majeure*); atau
- b. terdapat alasan substantif lain yang secara wajar dan proporsional menghalangi Wajib Pajak untuk mengajukan banding dalam tenggat waktu tersebut, sepanjang dapat dibuktikan secara sah di persidangan.

Alasan substantif sebagaimana dimaksud pada huruf b meliputi, antara lain, gangguan administratif, hambatan teknis pelayanan publik, atau kondisi pribadi Wajib Pajak yang secara nyata berada di luar kendali dan berakibat langsung terhadap keterlambatan pengajuan. Dalam hal demikian, hakim berwenang menilai kelayakan alasan keterlambatan tersebut berdasarkan prinsip proporsionalitas dan

perlindungan hak atas peradilan yang adil (*due process of law*). Sehingga pasal 35 tersebut harusnya mempertimbangkan berikut ini.

1. Pengajuan banding diajukan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterimanya keputusan keberatan oleh Wajib Pajak.
2. Dalam hal terdapat keterlambatan pengajuan banding, Majelis Hakim dapat menerima dan memeriksa permohonan banding apabila:
 - a. keterlambatan tersebut disebabkan oleh keadaan di luar kendali Wajib Pajak; atau
 - b. terdapat alasan yang dinilai patut dan adil oleh Majelis Hakim.
3. Penilaian atas alasan keterlambatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dilakukan dengan mempertimbangkan asas kepastian hukum, keadilan, dan perlindungan hak konstitusional Wajib Pajak.
4. Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara dan kriteria penilaian alasan keterlambatan diatur dengan Peraturan Mahkamah Agung.

Adanya perubahan pasal tersebut, kepastian hukum tetap terjaga melalui keberadaan tenggat waktu baku yang jelas sebagaimana diatur dalam undang-undang. Namun, di sisi lain, ruang bagi hakim untuk menilai alasan keterlambatan secara substantif memberikan keseimbangan antara kepastian prosedural dan keadilan substantif. Hal ini memungkinkan sistem peradilan pajak untuk lebih adaptif terhadap situasi konkret yang dihadapi Wajib Pajak, misalnya hambatan administratif, kendala teknis pelayanan publik, atau kondisi pribadi yang berada di luar kendali. Sehingga hak Wajib Pajak atas peradilan yang adil (*due process of*

law) tetap terlindungi, sekaligus menjaga kepercayaan masyarakat terhadap otoritas hukum dan meningkatkan legitimasi putusan pengadilan pajak.

Dengan adanya perubahan pasal tersebut, kepastian hukum tetap terjaga melalui keberadaan tenggat waktu baku yang jelas sebagaimana diatur dalam undang-undang. Namun, di sisi lain, ruang bagi hakim untuk menilai alasan keterlambatan secara substantif memberikan keseimbangan antara kepastian prosedural dan keadilan substantif. Hal ini memungkinkan sistem peradilan pajak untuk lebih adaptif terhadap situasi konkret yang dihadapi Wajib Pajak, misalnya hambatan administratif, kendala teknis pelayanan publik, atau kondisi pribadi yang berada di luar kendali. Sehingga hak Wajib Pajak atas peradilan yang adil (*due process of law*) tetap terlindungi, sekaligus menjaga kepercayaan masyarakat terhadap otoritas hukum dan meningkatkan legitimasi putusan pengadilan pajak.

Dari sisi praktis, perubahan ini memberi konsekuensi penting bagi kedua belah pihak. Bagi otoritas pajak, diperlukan penyusunan pedoman teknis agar alasan keterlambatan dapat dinilai secara objektif dan terukur sehingga tidak menimbulkan kesewenang-wenangan atau ketidakpastian baru. Sementara bagi Wajib Pajak, perubahan ini memberikan jaminan akses yang lebih luas terhadap keadilan, karena mereka tidak lagi kehilangan hak banding hanya karena keterlambatan yang tidak disebabkan oleh kelalaian pribadi. Dengan kata lain, reformulasi pasal ini akan mendorong terciptanya sistem peradilan pajak yang lebih humanis, proporsional, dan tetap berlandaskan pada asas kepastian hukum.

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

Yogyakarta Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 memperlihatkan bahwa aspek keadilan dalam hukum pajak masih sangat bergantung pada terpenuhinya syarat formil administratif, khususnya tenggat waktu pengajuan banding. Dalam perkara tersebut, permohonan peninjauan kembali ditolak karena diajukan melewati batas waktu tiga bulan sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Hakim menyatakan bahwa tidak terdapat bukti adanya keadaan memaksa (*force majeure*) yang sah, sehingga tidak ada ruang bagi pertimbangan terhadap substansi perkara. Hal ini mencerminkan pendekatan legal-formalistis yang menempatkan hukum sebagai aturan tertulis yang bersifat mutlak, tanpa mempertimbangkan konteks sosial dan kemampuan wajib pajak dalam mengakses sistem hukum.

Putusan tersebut sejalan dengan temuan lain dalam praktik peradilan pajak di Indonesia yang menunjukkan bahwa permohonan banding atau keberatan sering ditolak hanya karena kelalaian administratif, terutama keterlambatan waktu, tanpa mempertimbangkan substansi atau keberatan materiil yang diajukan. Supriyadi menyatakan bahwa “banyak wajib pajak kehilangan haknya bukan karena kekeliruan substansi, melainkan karena lemahnya pemahaman administratif”.⁸⁰ Dalam konteks yang lebih luas, James dan Alley juga menegaskan bahwa dalam sistem hukum administrasi perpajakan, “ketepatan prosedur memiliki posisi yang

⁸⁰ Supriyadi, *Kepatuhan Administratif dalam Sengketa Pajak: Studi Kasus di Pengadilan Pajak*, *Jurnal Hukum dan Pajak*, Vol. 6, No. 2, 2020, h.118.

sama krusialnya dengan kebenaran materiil”.⁸¹ Meskipun secara prosedural dapat dibenarkan, pendekatan semacam ini dapat menimbulkan ketidakadilan dalam praktik, terutama bagi wajib pajak yang berada dalam kondisi sosial-ekonomi yang lemah atau tidak memiliki pemahaman hukum yang memadai.

Sebaliknya, dalam beberapa putusan lain, pendekatan yang lebih inklusif terhadap keadilan substantif mulai terlihat. Dalam kajian yang dilakukan oleh Diotama terhadap kasus sengketa pajak daerah di Kabupaten Badung, pengadilan mempertimbangkan kendala administratif yang dialami wajib pajak akibat gangguan layanan elektronik pemerintah daerah. Pengadilan tetap melanjutkan pemeriksaan materiil dengan mempertimbangkan prinsip proporsionalitas, transparansi, dan hak atas pembelaan yang adil.⁸² Perbandingan ini menunjukkan bahwa pendekatan hakim terhadap keadilan dalam putusan masih bervariasi, tergantung pada interpretasi atas kepatuhan prosedural dan ruang fleksibilitas yang diberikan oleh sistem hukum terhadap situasi konkret wajib pajak.

Putusan Mahkamah Agung dalam perkara Prima Permatasari menegaskan bahwa pengajuan banding yang melewati tenggat waktu tiga bulan sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak merupakan alasan yang sah untuk menolak permohonan, terlepas dari substansi atau potensi keberhasilan materiil dari sengketa yang diajukan. Dalam pertimbangannya, Mahkamah menyatakan:

“Pengajuan banding oleh Pemohon Banding telah melewati jangka waktu pengajuan banding sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2)

⁸¹ Nur Sa’adah, *Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia*, Administrative Law & Governance Journal, Vol. 2, No. 1, 2019, h. 30.

⁸² A. Diotama, D. Ruskandi, & S. Hadi, *Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak dalam Sengketa Pajak Daerah*, Jurnal Ilmu Hukum, Vol. 14, No. 3, 2022, h. 2119.

Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak, tanpa dapat dibuktikan oleh Penggugat keterlambatan tersebut karena adanya keadaan di luar kekuasaan Penggugat sebagaimana dimaksud Pasal 35 ayat (3)...”

Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa Mahkamah mengadopsi pendekatan hukum yang sangat formil, dengan menjadikan ketepatan waktu sebagai ambang batas prosedural yang bersifat absolut. Permohonan peninjauan kembali bahkan tidak sampai dipertimbangkan substansinya karena telah dinyatakan gugur oleh fakta bahwa pengajuan banding melebihi waktu yang ditentukan. Dalam pendekatan teoritis, hal ini menggambarkan penerapan positivisme hukum, di mana norma tertulis menjadi satu-satunya ukuran keabsahan tindakan hukum, tanpa mempertimbangkan kondisi konkret wajib pajak yang mungkin menghadapi hambatan administratif yang tidak disengaja.

Dalam perspektif teori keadilan Rawls, pendekatan ini rentan melanggar asas *fair equality of opportunity*, karena tidak semua wajib pajak berada dalam posisi yang setara untuk memenuhi kewajiban prosedural secara tepat waktu. Sistem hukum yang adil semestinya memberi ruang bagi pertimbangan rasional dan kontekstual atas setiap keterlambatan. Sayangnya, Mahkamah justru menyatakan bahwa keterlambatan pengajuan banding sejak 10 November 2020 hingga 6 Mei 2021, atau lebih dari enam bulan, telah cukup menjadi dasar untuk menggugurkan hak banding tanpa pemeriksaan lebih lanjut.⁸³ Sehingga Putusan 3593/B/PK/PJK/2024 merupakan representasi nyata dari dominasi prinsip kepastian hukum atas keadilan substantif dalam praktik hukum pajak Indonesia. Jika sistem hukum hanya mengejar kepatuhan administratif tanpa menimbang

⁸³ *Ibid*, h. 3–4.

kelayakan dan substansi klaim, maka keadilan sebagai prinsip dasar hukum akan kehilangan makna esensialnya.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 juga menimbulkan pertanyaan penting dalam konteks penerapan prinsip *due process of law* dalam hukum administrasi perpajakan. Prinsip ini pada dasarnya menjamin bahwa setiap orang memiliki hak untuk diperlakukan secara adil dalam proses hukum, termasuk hak untuk diberi kesempatan menyampaikan pembelaan, hak untuk didengar, serta hak untuk mendapatkan penilaian yang imparisial terhadap substansi perkaranya. Dalam perkara Prima Permatasari, Mahkamah menolak permohonan peninjauan kembali semata-mata karena keterlambatan pengajuan banding, tanpa memberi ruang untuk menilai substansi keberatan yang mungkin memiliki dasar hukum yang layak. Sikap ini bertentangan dengan semangat *due process*, yang tidak hanya menuntut kepatuhan prosedural, tetapi juga keterbukaan terhadap pembelaan dalam situasi khusus yang dapat dibuktikan secara objektif. Dalam pertimbangannya, Mahkamah menyatakan:

"Bahwa berdasarkan fakta hukum tersebut di atas, dapat diketahui bahwa Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat membuktikan adanya keadaan memaksa (*force majeure*) yang menyebabkan keterlambatan dalam mengajukan banding..."

Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa beban pembuktian *force majeure* sepenuhnya dibebankan kepada wajib pajak, tanpa adanya ruang penilaian oleh hakim atas kelayakan atau kewajaran alasan yang diajukan. Padahal dalam praktik *due process*, pengadilan seharusnya tidak hanya menilai dokumen formal, tetapi juga memperhatikan aksesibilitas wajib pajak terhadap bantuan hukum,

pemahaman prosedur, dan kondisi administratif aktual yang dapat mempengaruhi keterlambatan.

Menurut Fuller, *due process of law* mengandung nilai moral dari hukum, yaitu bahwa hukum bukan sekadar sistem aturan, tetapi juga sistem yang menghormati martabat dan partisipasi warganya dalam proses hukum.⁸⁴ Bila hukum pajak hanya menilai formalitas dan mengabaikan hak wajib pajak untuk didengar secara adil, maka proses hukum tersebut kehilangan legitimasi etisnya. Dapat dikatakan bahwa putusan yang menolak pengajuan banding karena alasan prosedural tanpa menimbang konteks dan substansi justru bertentangan dengan semangat konstitusional yang menjamin keadilan bagi setiap warga negara.

Pendekatan hukum yang menitikberatkan pada pemenuhan syarat formil semata, seperti yang tampak dalam putusan ini, mengabaikan fakta bahwa *due process of law* tidak hanya berkaitan dengan ketepatan prosedur, tetapi juga dengan kualitas dan integritas proses hukum itu sendiri. Dalam konteks perpajakan, di mana relasi antara negara dan warga negara bersifat asimetris, proses hukum yang adil seharusnya mempertimbangkan pula posisi wajib pajak sebagai pihak yang lebih lemah secara struktural. Bila keterlambatan dalam pengajuan banding terjadi bukan karena niat menghindari kewajiban, tetapi karena kesalahan administratif atau kurangnya informasi, maka sistem hukum seharusnya tidak langsung menggugurkan hak hukum wajib pajak, melainkan membuka ruang pembelaan untuk menilai kelayakan kasus secara materiil.

⁸⁴ R. Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Cetakan VIII Eresco: Bandung, 2012, h. 74.

Hal ini penting mengingat hukum perpajakan merupakan bagian dari hukum administrasi publik yang idealnya dijalankan dalam semangat *good governance*, yaitu mengedepankan transparansi, partisipasi, akuntabilitas, dan akses terhadap keadilan. Ketika pengadilan tidak memberikan ruang bagi alasan keterlambatan yang rasional dan terbukti terjadi karena situasi objektif yang bisa dipertanggungjawabkan, maka nilai-nilai demokrasi prosedural yang terkandung dalam *due process* menjadi hilang. Dalam kerangka ini, seharusnya terdapat mekanisme korektif yang memungkinkan hakim mempertimbangkan alasan substantif dan tidak hanya terikat pada tenggat waktu administratif sebagai penentu tunggal sah atau tidaknya suatu permohonan.

Maka Putusan Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 mencerminkan pendekatan yuridis yang kuat pada aspek prosedural, tetapi masih minim dalam implementasi prinsip keadilan menyeluruh. Jika sistem hukum ingin menjamin keadilan bukan hanya di atas kertas, tetapi juga dalam pelaksanaannya, maka *due process of law* harus ditempatkan sebagai panduan etik dan normatif utama, bukan sekadar prinsip formal yang dipenuhi secara simbolik. Keadilan dalam hukum perpajakan hanya dapat dicapai bila sistem tersebut membuka ruang bagi pembelaan yang wajar, transparansi proses, dan perlindungan terhadap pihak yang secara faktual berada dalam posisi kurang menguntungkan.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024, sebagaimana telah dianalisis dalam subbab ini, menunjukkan bagaimana hakim menafsirkan keadilan lebih dalam kerangka prosedural daripada substantif. Penilaian terhadap keterlambatan pengajuan banding dilakukan secara ketat berdasarkan syarat formil

tanpa membuka ruang yang cukup untuk mempertimbangkan alasan kontekstual atau potensi substansi gugatan. Meskipun hal tersebut sah menurut ketentuan Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak, pendekatan seperti ini berjarak dengan prinsip *due process of law* yang menekankan hak atas proses hukum yang adil, transparan, dan proporsional. Dalam konteks ini, analisis keadilan dalam putusan perlu mengarah pada pemahaman bahwa prosedur hukum tidak boleh berdiri sendiri, melainkan harus selaras dengan perlindungan terhadap hak-hak warga negara, khususnya mereka yang mengalami kendala administratif yang tidak disengaja. Sehingga dalam subbab ini menegaskan bahwa keadilan dalam putusan tidak dapat diukur hanya dari kepatuhan terhadap prosedur, tetapi juga dari kemampuan sistem hukum memberikan kesempatan yang setara dan wajar kepada setiap pihak untuk memperoleh pertimbangan hukum secara utuh.

Kelemahan tersebut menunjukkan perlunya perubahan norma dalam Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak agar tidak hanya menekankan kepastian prosedural, tetapi juga memberikan ruang bagi keadilan substantif. Usulan perubahan ini berangkat dari pemikiran *justice as fairness* John Rawls dan prinsip *due process of law* yang menempatkan akses terhadap peradilan yang adil sebagai hak dasar setiap warga negara. Tenggat waktu tetap diperlukan sebagai pagar kepastian hukum, namun tidak boleh menjadi penghalang mutlak bagi Wajib Pajak yang memiliki alasan keterlambatan yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan. Klausul mengenai keterlambatan karena faktor di luar kendali Wajib Pajak maupun alasan lain yang patut menurut penilaian hakim akan menjadikan sistem peradilan pajak lebih kontekstual dan responsif.

Perubahan norma tersebut juga selaras dengan perkembangan praktik peradilan modern yang menempatkan hakim bukan hanya sebagai “penjaga teks undang-undang”, tetapi juga sebagai pengawal keadilan yang hidup dalam masyarakat. Kewenangan untuk menilai alasan keterlambatan memberi fleksibilitas bagi hakim dalam menyeimbangkan kepastian hukum dengan perlindungan hak. Pengaturan lebih lanjut melalui Peraturan Mahkamah Agung dapat memberikan pedoman teknis agar pelaksanaannya tidak menimbulkan ketidakpastian baru. Hasilnya, sistem peradilan pajak akan mampu menjaga legitimasi di mata publik, memperkuat kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas hukum, serta mewujudkan peradilan yang lebih inklusif, proporsional, dan berkeadilan substantif. Sehingga pasal 35 dapat dilakukan perubahan sebagai berikut.

Usulan Perubahan Ayat pada Pasal 35

Pasal 35	Usulan Perubahan Pasal 35
(1) Banding diajukan dengan Surat Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak.	(1) Tetap sama
(2) Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.	(2) Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tetap memperhatikan prinsip keadilan dan proporsionalitas.
(3) Jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan pemohon Banding.	(3) Jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dapat dikecualikan apabila terdapat keadaan di luar kekuasaan pemohon Banding atau alasan yang dinilai wajar oleh hakim, termasuk keterlambatan yang terjadi bukan karena kelalaian pemohon melainkan faktor administratif atau teknis.
–	(4) Hakim berwenang menilai alasan keterlambatan secara substantif untuk memastikan pemohon tidak kehilangan hak atas pemeriksaan pokok perkara, sepanjang keterlambatan tidak

menimbulkan kerugian serius bagi kepastian hukum dan pihak lainnya.

Sehingga isi Pasal 35 sebagaimana berikut:

- a. Banding diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak, dengan disertai alasan-alasan yang jelas, dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterimanya keputusan yang dibanding.
- b. Banding yang diajukan setelah lewat jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dapat diterima, kecuali apabila keterlambatan tersebut disebabkan oleh keadaan kahar (*force majeure*) atau alasan lain yang dapat dibenarkan menurut pertimbangan hakim.
- c. Alasan keterlambatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) meliputi keadaan di luar kendali Wajib Pajak yang secara objektif menghalangi pengajuan banding tepat waktu, atau alasan lain yang menurut penilaian hakim layak untuk dipertimbangkan demi keadilan.
- d. Penilaian terhadap alasan keterlambatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3) dilakukan melalui penetapan hakim, yang wajib dituangkan secara tertulis dalam putusan pendahuluan sebelum pemeriksaan pokok perkara.

Redaksi ini tetap menjamin kepastian hukum melalui penetapan tenggat waktu yang jelas, sementara sistem peradilan pajak menjadi lebih inklusif karena hakim memperoleh kewenangan menilai alasan keterlambatan secara proporsional. Pengaturan tersebut menghadirkan keseimbangan antara syarat formil dan perlindungan hak substantif wajib pajak, khususnya apabila keterlambatan

dipengaruhi faktor di luar kendali mereka. Mekanisme penetapan hakim sebagai syarat formil tambahan juga memastikan bahwa alasan keterlambatan tidak disalahgunakan, sebab setiap pertimbangan wajib dituangkan dalam putusan pendahuluan secara tertulis. Sistem peradilan pajak dengan demikian bergerak menuju model yang lebih responsif, berkeadilan, sekaligus menjaga integritas hukum.

