

BAB II

REKONSTRUKSI PENGAJUAN DAN PROSEDUR BANDING SESUAI DENGAN PRINSIP KEADILAN

2.1 Prinsip Keadilan dalam Hukum Pajak

Dalam sistem perpajakan modern, keadilan menjadi salah satu prinsip fundamental yang harus diwujudkan dalam setiap kebijakan dan praktik perpajakan. Prinsip ini tidak hanya mencakup pembagian beban pajak yang proporsional, tetapi juga menjamin bahwa setiap wajib pajak memperoleh perlakuan hukum yang setara, termasuk dalam hal akses terhadap mekanisme penyelesaian sengketa pajak. Penerapan ketentuan hukum pajak yang adil diyakini dapat meningkatkan kepatuhan sukarela dan kepercayaan masyarakat terhadap sistem perpajakan nasional.

Teori keadilan dalam perpajakan, sebagaimana dijelaskan oleh Rawls, menekankan prinsip *justice as fairness*, yaitu bahwa struktur hukum dan sosial, termasuk sistem perpajakan, harus disusun agar memberikan manfaat terbesar bagi kelompok yang paling tidak beruntung dalam masyarakat. Konsep ini memberikan landasan normatif bahwa pengaturan hukum pajak, termasuk tenggang waktu pengajuan banding, tidak boleh dirancang secara kaku sehingga justru merugikan wajib pajak yang menghadapi keterbatasan akses atau sumber daya informasi.⁶²

Dalam konteks penerapan tenggat waktu banding, Brotodiharjo menegaskan bahwa prinsip keadilan menuntut adanya kelonggaran dalam situasi tertentu agar

⁶² John Rawls dalam Soemitro Brotodiharjo, *Asas dan Dasar Perpajakan dalam Teori dan Praktik*, Eresco: Bandung, 2013, h. 87.

wajib pajak tidak kehilangan hak hukumnya hanya karena kendala administratif. Jika aturan terlalu kaku dan tidak memberikan ruang terhadap kondisi khusus, maka hukum perpajakan dapat menjadi instrumen yang tidak adil bagi kelompok rentan. Oleh karena itu, penerapan aturan seperti Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak harus mempertimbangkan asas keadilan secara menyeluruh, tidak sekadar aspek formalitas waktu.⁶³

Studi oleh Asshiddiqie dan Ismail juga mendukung pandangan bahwa sistem perpajakan yang adil harus mengedepankan keseimbangan antara kepastian hukum dan perlindungan hak wajib pajak. Dengan memperhatikan prinsip *due process of law*, sistem pengadilan pajak seharusnya memberi ruang bagi wajib pajak untuk mengajukan banding secara adil dan proporsional, bahkan ketika terdapat kelalaian administratif yang masih dapat dijustifikasi secara rasional.⁶⁴

Dengan merujuk pada Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024, dapat dilihat bahwa implementasi prinsip keadilan masih menjadi tantangan ketika wajib pajak menghadapi konsekuensi hukum hanya karena keterlambatan administratif. Meski Mahkamah Agung menolak permohonan karena melampaui tenggat waktu, hal ini sekaligus membuka ruang evaluasi untuk meninjau kembali bagaimana regulasi pajak dapat lebih akomodatif terhadap kondisi wajib pajak yang mengalami *force majeure* atau keterbatasan teknis. Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 menunjukkan bahwa penerapan batas waktu pengajuan banding masih dominan dipandang

⁶³ *Ibid*, h. 88.

⁶⁴ Jimly Asshiddiqie, *Rekonfigurasi Sistem Hukum Indonesia*, Konstitusi Press: Jakarta, 2020, h. 216.

sebagai kewajiban prosedural semata, tanpa mempertimbangkan aspek keadilan substantif yang dialami oleh wajib pajak. Dalam kasus ini, permohonan banding diajukan oleh wajib pajak atas nama Prima Permatasari terhadap keputusan Direktur Jenderal Pajak yang diterbitkan pada 6 November 2020. Namun, banding baru diajukan pada 6 Mei 2021, atau enam bulan setelah tanggal penetapan, sehingga melebihi batas waktu 3 bulan sebagaimana ditentukan dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Mahkamah Agung menilai bahwa tidak terdapat alasan sah atau keadaan memaksa (*force majeure*) yang dapat membenarkan keterlambatan tersebut, sehingga permohonan peninjauan kembali dinyatakan ditolak.

Kasus ini memperlihatkan bagaimana ketentuan formil dapat mengalahkan substansi keadilan ketika tidak tersedia ruang evaluasi atas kondisi khusus yang dihadapi oleh wajib pajak. Dalam banyak situasi, keterlambatan bukan semata karena kelalaian, melainkan akibat dari hambatan administratif, ketidaktahuan terhadap prosedur, atau kurangnya pendampingan hukum. Sebagai contoh, dalam sengketa pajak yang pernah terjadi di Pengadilan Pajak dengan Nomor Putusan 24320/PP/M.XVB/2018, wajib pajak mengalami keterlambatan pengajuan banding karena surat pemberitahuan hasil pemeriksaan (SPHP) diterima terlambat akibat kesalahan administratif internal di Kantor Pelayanan Pajak. Meskipun terdapat bukti tertulis mengenai keterlambatan pemberitahuan, pengadilan tetap menolak permohonan banding karena telah melewati batas waktu pengajuan.

Kedua kasus tersebut menggambarkan potensi ketimpangan antara kepastian hukum dan rasa keadilan yang seharusnya dilindungi oleh hukum perpajakan. Jika

prinsip *justice as fairness* diterapkan secara konsisten, maka sistem hukum harus memberikan ruang bagi pengecualian secara terbatas dan terukur, terutama dalam kondisi administratif yang tidak sepenuhnya dapat dikendalikan oleh wajib pajak. Sehingga evaluasi terhadap penerapan Pasal 35 ayat (2) sangat penting, bukan untuk meniadakan kepastian hukum, tetapi untuk menyeimbangkannya dengan prinsip perlindungan hak dan keadilan substantif bagi semua pihak.

Penerapan ketentuan tenggang waktu dalam pengajuan banding sering kali menjadi persoalan serius bagi wajib pajak, terutama ketika proses administrasi perpajakan tidak berjalan secara ideal. Dalam praktiknya, wajib pajak dihadapkan pada sejumlah kendala seperti keterlambatan pengiriman surat ketetapan pajak, keterbatasan akses terhadap informasi hukum, serta kompleksitas prosedur hukum yang harus dipenuhi. Menurut Aji mekanisme formal seperti gugatan dan sanggahan seharusnya tidak hanya menjadi sarana prosedural, tetapi juga mencerminkan penghormatan terhadap prinsip keadilan substantif. Dalam hal ini, perlindungan terhadap hak wajib pajak tidak dapat dilepaskan dari jaminan bahwa sistem banding bersifat terbuka, akuntabel, dan tidak diskriminatif terhadap kelompok yang kurang memiliki kapasitas administratif.⁶⁵

Sebagai contoh, dalam studi kasus yang diangkat oleh Aulia dan Machdar, ditemukan bahwa banyak wajib pajak gagal mengakses keadilan hanya karena tidak memahami tenggat waktu banding atau tidak mendapat pendampingan hukum yang memadai. Sengketa pajak yang mereka teliti memperlihatkan bagaimana putusan

⁶⁵ Khosafiah, dkk, *Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan*, Jurnal Pajak Indonesia, Vol. 6, No. 1, 2022, h. 85.

pengadilan berpihak sepenuhnya pada aspek formil ketepatan waktu, tanpa mempertimbangkan kondisi objektif wajib pajak, seperti keterbatasan literasi hukum atau kendala logistik. Padahal, seperti diuraikan oleh Asshiddiqie, sistem hukum yang adil harus mampu mengakomodasi ketimpangan akses dan memberikan jaminan bahwa hak untuk memperoleh keadilan tidak dikalahkan oleh kelemahan teknis administratif.⁶⁶ Maka keadilan dalam hukum pajak harus dimaknai tidak hanya sebagai kepatuhan terhadap prosedur, tetapi juga sebagai mekanisme perlindungan terhadap pihak yang paling rentan dalam sistem tersebut.

Berdasarkan uraian tersebut, dapat disimpulkan bahwa ketentuan tenggang waktu pengajuan banding dalam hukum pajak tidak dapat hanya dipandang sebagai instrumen prosedural yang bersifat kaku. Penerapan aturan yang terlalu menitikberatkan pada kepastian hukum tanpa mempertimbangkan kondisi objektif wajib pajak berisiko menimbulkan ketidakadilan substantif. Prinsip keadilan sebagaimana dikemukakan oleh Rawls dan diperkuat oleh studi Aji, Aulia, serta Asshiddiqie, menekankan pentingnya perlindungan hukum bagi pihak yang lemah dalam sistem perpajakan, termasuk kelompok yang memiliki keterbatasan akses hukum atau kapasitas administratif yang rendah.⁶⁷

Dengan demikian, prinsip keadilan dalam hukum pajak menuntut sistem peradilan perpajakan yang tidak hanya menjamin keteraturan prosedur, tetapi juga memberi ruang bagi pertimbangan kontekstual yang adil. Penegakan hukum pajak

⁶⁶ Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*, Konstitusi Press: Jakarta, 2020, h. 178.

⁶⁷ Aulia & N. M. Machdar, *Upaya Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Pajak pada Pengadilan Pajak: Suatu Perspektif Keadilan*, Sinomika Journal, Vol. 2, No. 3, 2023, h.615.

idealnya tidak bersifat represif terhadap kesalahan administratif yang terjadi bukan karena kesengajaan, tetapi karena hambatan struktural yang dialami oleh wajib pajak. Oleh karena itu, evaluasi terhadap implementasi Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak perlu mempertimbangkan aspek keadilan substantif agar fungsi hukum sebagai pelindung hak warga negara benar-benar terwujud dalam praktik perpajakan.

2.2 Pengaturan Ketentuan Tenggang Waktu Banding Dalam Peraturan Perundang-Undangan

Sebelum Ketentuan mengenai tenggang waktu pengajuan banding dalam sengketa pajak diatur secara eksplisit dalam Pasal 35 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Ketentuan ini memberikan batasan waktu yang pasti bagi wajib pajak untuk menggunakan hak banding terhadap keputusan keberatan yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Tenggang waktu ini dimaksudkan untuk menjaga kepastian hukum, mencegah proses hukum yang berlarut-larut, serta memberikan jaminan bahwa penyelesaian sengketa dilakukan secara tertib dan terukur. Namun, ketentuan ini juga memunculkan tantangan apabila dihadapkan pada kondisi tertentu di mana wajib pajak mengalami hambatan administratif atau teknis yang tidak sepenuhnya menjadi kesalahannya.

Pasal 35 ayat (2) menyebutkan bahwa banding dapat diajukan secara tertulis dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal diterimanya keputusan keberatan oleh wajib pajak. Artinya, tenggat waktu dihitung berdasarkan tanggal penerimaan keputusan, bukan tanggal penerbitannya. Ketentuan ini mencerminkan pentingnya aspek administrasi dalam proses banding, karena keakuratan dalam pencatatan tanggal penerimaan menjadi sangat krusial. Selanjutnya, Pasal 35 ayat (3)

memberikan pengaturan khusus untuk permohonan banding yang diajukan melebihi tenggat waktu, di mana pengajuan tetap dapat diterima namun diberi catatan bahwa permohonan telah melewati batas waktu yang ditentukan. Banding tersebut tidak dapat diproses lebih lanjut kecuali terdapat alasan yang sah dan dapat dibuktikan, seperti keadaan memaksa (*force majeure*).

Ketiadaan penjelasan rinci mengenai apa yang dimaksud dengan *force majeure* dalam konteks banding pajak menyisakan ruang penafsiran yang luas. Hal ini dapat berimplikasi pada perbedaan perlakuan di antara kasus-kasus yang sebenarnya memiliki karakteristik serupa. Sebagai contoh, apakah gangguan sistem informasi, keterlambatan pengiriman surat melalui pos, atau bencana alam dapat dikategorikan sebagai *force majeure*, sangat tergantung pada pertimbangan majelis hakim. Hal ini menimbulkan ketidakpastian bagi wajib pajak, terutama mereka yang tidak memiliki akses terhadap pendampingan hukum yang memadai. Dalam konteks tersebut, Ismail menekankan bahwa kepastian hukum harus diimbangi dengan pertimbangan rasional terhadap kondisi objektif yang dialami oleh pihak peming. ⁶⁸

Ketentuan Pasal 35 juga menekankan bahwa proses banding harus diawali dengan pengajuan surat permohonan banding secara tertulis dalam Bahasa Indonesia. Surat tersebut disampaikan kepada Pengadilan Pajak dengan tembusan kepada pihak Dirjen Pajak. Dalam prosesnya, permohonan yang tidak memenuhi persyaratan formil termasuk tenggat waktu dapat dinyatakan tidak dapat diterima

⁶⁸ Ismail, *Keadilan dalam Sengketa Perpajakan: Telaah atas Ketentuan Prosedural Banding*, Prenadamedia Group: Jakarta, 2019, h. 51–52.

(*niet ontvankelijk verklaard*). Dengan demikian, Pasal 35 menjadi instrumen hukum yang tidak hanya mengatur prosedur, tetapi juga menjadi penyaring awal dalam menentukan perkara mana yang layak diperiksa oleh pengadilan.⁶⁹ Namun, tanpa pendekatan yang proporsional terhadap pemaknaan tenggat waktu, hukum pajak bisa berubah menjadi instrumen eksklusif yang menghalangi wajib pajak untuk memperjuangkan haknya.

Dalam praktik peradilan pajak, banyak permohonan banding yang ditolak hanya karena kesalahan teknis administratif, meskipun substansi perkaranya memiliki dasar hukum yang kuat. Dalam konteks ini, beberapa putusan menunjukkan bahwa hakim lebih mengedepankan kepatuhan terhadap syarat formil dibanding menilai kebenaran materiil suatu sengketa. Hal ini memperlihatkan pentingnya evaluasi terhadap penerapan Pasal 35 agar tidak hanya digunakan sebagai alat prosedural, tetapi juga mempertimbangkan aspek keadilan substantif. Sebagaimana disampaikan oleh Brotodiharjo, ketentuan hukum harus ditafsirkan tidak hanya secara sempit, melainkan dengan memperhatikan konteks sosial dan perlindungan terhadap hak-hak warga negara dalam sistem perpajakan.⁷⁰

Salah satu contoh kasus yang relevan dengan penerapan ketentuan tenggang waktu dalam pengajuan banding adalah perkara *Peninjauan Kembali* dengan Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 atas nama Pemohon Prima Permatasari. Dalam kasus ini, wajib pajak mengajukan banding terhadap keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak pada 6

⁶⁹ *Ibid*, h. 50.

⁷⁰ Soemitro Brotodiharjo, *Asas dan Dasar Perpajakan dalam Teori dan Praktik*, Eresco: Bandung, 2013, h. 87.

November 2020, namun permohonan banding baru diajukan pada 6 Mei 2021, atau enam bulan setelah keputusan diterima, yang secara jelas melampaui batas waktu tiga bulan sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Dalam pertimbangannya, Mahkamah Agung menyatakan bahwa tidak terdapat bukti keadaan memaksa (*force majeure*) yang dapat dibenarkan sesuai Pasal 35 ayat (3), dan menolak permohonan peninjauan kembali tersebut. Putusan ini menegaskan pentingnya disiplin prosedural dalam pengajuan banding, serta memperkuat prinsip kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.

Contoh lain dapat ditemukan dalam hasil penelitian oleh Noor Hasanah dan rekan-rekannya, yang memaparkan tingginya angka sengketa pajak yang masuk ke Pengadilan Pajak, yakni mencapai 16.634 kasus pada tahun 2020. Salah satu faktor dominan yang menyebabkan sengketa tersebut tidak dapat dilanjutkan adalah keterlambatan administratif wajib pajak dalam merespons surat ketetapan pajak atau keputusan keberatan. Para praktisi pajak yang diwawancarai dalam studi tersebut menyoroti bahwa banyak kasus berawal dari kurangnya pemahaman wajib pajak terhadap prosedur dan batas waktu pengajuan upaya hukum, termasuk banding. Hal ini mengakibatkan sengketa yang sebenarnya dapat dipertahankan secara materiil justru gugur karena persoalan administratif yang tidak substansial.⁷¹ Fakta ini memperkuat pandangan bahwa sistem peradilan pajak perlu mengevaluasi kembali penerapan ketentuan tenggat waktu agar tidak hanya berfungsi sebagai alat

⁷¹ Noor Hasanah, R, dkk, *Analisis Sengketa Pajak di Indonesia: Perspektif Konsultan dan Fiskus*, Jurnal Ilmiah Ilmu Pendidikan, Vol. 8, No. 2, 2025, h. 1343.

formalitas, melainkan juga mencerminkan asas keadilan substantif dalam hukum pajak.

Ketentuan tenggang waktu sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) dan (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak menegaskan bahwa permohonan banding wajib diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal diterimanya keputusan keberatan. Ketentuan ini, secara normatif, bertujuan untuk menjamin kepastian hukum dan efisiensi penyelesaian sengketa perpajakan. Namun dalam praktiknya, penerapan batas waktu ini sering kali mengabaikan kondisi faktual yang dialami oleh wajib pajak. Hal ini tercermin dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024, di mana permohonan banding oleh Prima Permatasari ditolak hanya karena diajukan melebihi batas waktu yang ditentukan, meskipun substansi sengketa belum sempat diuji. Mahkamah menyatakan bahwa tidak terdapat *force majeure* yang sah dan terbukti, sehingga tidak ada dasar untuk membenarkan keterlambatan pengajuan banding tersebut. Kasus ini menggambarkan bahwa Pasal 35, meskipun dirancang untuk kepastian hukum, dalam implementasinya dapat menimbulkan ketidakadilan apabila tidak memberikan ruang penilaian terhadap kondisi riil wajib pajak.

Hal yang sama juga tercermin dalam temuan penelitian oleh Noor Hasanah dan rekan-rekannya, yang mengungkapkan bahwa banyak sengketa perpajakan gagal diperiksa karena tidak terpenuhinya aspek administratif, khususnya keterlambatan dalam pengajuan banding. Tercatat sebanyak 16.634 perkara masuk ke Pengadilan Pajak pada tahun 2020, dan sebagian besar terkendala pada aspek prosedural. Penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan ketentuan Pasal 35 secara ketat tanpa

mempertimbangkan konteks sosial dan kapasitas wajib pajak berpotensi menciptakan hambatan struktural terhadap akses keadilan. Padahal, sebagai ketentuan hukum yang berperan dalam mengatur peradilan administrasi pajak, Pasal 35 seharusnya dapat mengakomodasi fleksibilitas terbatas dalam situasi tertentu untuk menjamin keadilan substantif. Dengan demikian, kedua kasus tersebut menunjukkan bahwa ketentuan tenggang waktu dalam Pasal 35 perlu ditafsirkan secara kontekstual agar tidak sekadar menjadi instrumen formil, tetapi juga menjamin prinsip keadilan dalam penyelesaian sengketa pajak.

Penelitian yang dilakukan oleh Tanudjaja menunjukkan bahwa salah satu penyebab utama ditolaknya gugatan wajib pajak di Pengadilan Pajak adalah ketidaksesuaian dalam prosedur administratif, termasuk keterlambatan dalam pengajuan gugatan. Hal ini memperkuat argumentasi bahwa Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak, yang secara normatif bertujuan memastikan kepastian hukum, dalam praktiknya justru dapat menjadi penghalang akses terhadap keadilan apabila diterapkan secara kaku. Temuan penelitian tersebut juga menunjukkan bahwa banyak gugatan tidak diperiksa karena melewati tenggat waktu, bukan karena lemahnya substansi. Penolakan berdasarkan alasan formalitas seperti ini menimbulkan kekhawatiran akan lemahnya perlindungan hak wajib pajak dalam sistem peradilan pajak. Oleh karena itu, diperlukan reformasi dalam bentuk penyederhanaan prosedur dan edukasi kepada wajib pajak, khususnya terkait tenggat waktu dan hak-hak hukum mereka dalam proses sengketa pajak.⁷²

⁷² S. Tanudjaja, dkk, *Upaya Hukum Bidang Perpajakan*, Jurnal Pendidikan Indonesia, Vol. 6, No. 4, 2025, h. 1835–1836.

Dari pembahasan mengenai ketentuan tenggang waktu dalam Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak yang dikemukakan dapat menunjukkan bahwa aturan ini memiliki peran sentral dalam menjamin kepastian hukum dan ketertiban prosedural dalam proses penyelesaian sengketa pajak. Tenggang waktu tiga bulan yang ditetapkan menjadi batas tegas bagi wajib pajak untuk mengajukan banding terhadap keputusan keberatan yang diterimanya. Namun dalam implementasinya, ketentuan ini sering kali diterapkan secara kaku tanpa mempertimbangkan kondisi riil yang dihadapi oleh wajib pajak, seperti kendala administratif, ketidaktahuan prosedur, atau keterbatasan sumber daya hukum. Kasus-kasus yang telah dikaji memperlihatkan bahwa pendekatan yang terlalu formalistik dapat menutup akses terhadap pemeriksaan substansi sengketa, meskipun terdapat potensi kuat bahwa keputusan pajak yang disengketakan tidak tepat.

Beberapa temuan dari penelitian empiris dan yurisprudensi juga menegaskan bahwa tidak sedikit perkara gugur pada tahap awal hanya karena tidak terpenuhinya unsur tenggang waktu, meskipun pokok perkaranya memiliki argumen yang layak dipertimbangkan. Hal ini menunjukkan bahwa perlindungan terhadap hak wajib pajak belum sepenuhnya terakomodasi dalam struktur hukum yang ada. Oleh karena itu, pemaknaan terhadap Pasal 35 sebaiknya tidak berhenti pada batas-batas formal, melainkan perlu ditafsirkan secara kontekstual untuk menjamin prinsip keadilan substantif. Dalam kerangka tersebut, peran pembuat kebijakan dan aparat perpajakan menjadi penting untuk memperkuat edukasi hukum, memberikan pendampingan prosedural, serta membuka ruang interpretasi hukum yang lebih

manusiawi dan proporsional, agar hukum pajak benar-benar dapat menjamin keadilan bagi semua pihak.

2.3 Rekonstruksi Perubahan Ketentuan Tenggat Waktu Banding

Sebelum Penerapan tenggat waktu dalam proses banding sengketa pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak merupakan bentuk pengaturan prosedural yang bertujuan untuk menjaga kepastian hukum, efisiensi, dan tertib administrasi. Ketentuan ini secara normatif memberikan batas waktu selama tiga bulan sejak wajib pajak menerima keputusan keberatan untuk mengajukan permohonan banding. Meskipun penting untuk menata jalannya sistem peradilan perpajakan, pembatasan waktu ini memiliki implikasi serius terhadap hak wajib pajak, terutama ketika diterapkan secara ketat tanpa mempertimbangkan kondisi faktual yang dapat menghambat pelaksanaan hak tersebut secara tepat waktu.

Dalam kerangka prinsip keadilan, sebagaimana dikemukakan oleh John Rawls melalui teori *justice as fairness*, hukum tidak boleh dirancang atau diberlakukan dengan cara yang merugikan mereka yang berada dalam posisi kurang menguntungkan. Ketika ketentuan tenggat waktu diterapkan secara formalistik tanpa ruang bagi pertimbangan konteks, maka hukum berpotensi menjadi instrumen eksklusif yang hanya melayani mereka yang memiliki sumber daya dan kapasitas hukum yang cukup. Dalam perkara Prima Permatasari (Putusan MA No. 3593/B/PK/PJK/2024), permohonan banding ditolak semata-mata karena melewati batas waktu enam bulan sejak keputusan keberatan diterima. Meskipun tidak terdapat unsur kelalaian berat atau upaya menghindari kewajiban, Mahkamah

menolak permohonan dengan alasan tidak adanya bukti keadaan memaksa (*force majeure*).

Situasi serupa juga ditemukan dalam kajian Hasanah et al. (2025), yang mengungkap bahwa sebagian besar perkara sengketa pajak yang tidak diperiksa oleh Pengadilan Pajak disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap tenggat waktu. Hal ini bukan semata karena kesengajaan wajib pajak, melainkan karena kurangnya pemahaman prosedural, akses informasi yang terbatas, atau tidak adanya pendampingan hukum yang memadai. Fakta ini menimbulkan persoalan serius dalam pelaksanaan prinsip keadilan, karena sistem hukum seharusnya menjamin hak setiap warga negara untuk memperoleh perlakuan setara dan proporsional, termasuk dalam konteks penyelesaian sengketa administrasi perpajakan.

Lebih lanjut, pendekatan keadilan prosedural yang hanya menilai pemenuhan syarat formal seperti ketepatan waktu, tanpa memperhatikan kondisi riil yang dihadapi oleh pihak yang bersengketa, dapat menyebabkan hilangnya substansi dari keadilan itu sendiri. Dalam hukum administrasi modern, prinsip *fair hearing* dan *due process of law* menjadi bagian tak terpisahkan dari perlindungan hak. Oleh karena itu, ketentuan dalam Pasal 35 seharusnya tidak hanya diperlakukan sebagai batas waktu yang bersifat absolut, tetapi dapat ditafsirkan secara proporsional dengan memperhatikan prinsip kehati-hatian, keadilan, dan keterbukaan akses hukum, khususnya dalam kasus-kasus yang menyangkut masyarakat kecil atau wajib pajak dengan kemampuan terbatas.

Dengan mempertimbangkan berbagai dinamika tersebut, penting untuk mendorong adanya pendekatan interpretatif yang lebih kontekstual terhadap Pasal

35 Undang-Undang Pengadilan Pajak. Interpretasi yang hanya berpegang pada kepastian hukum tanpa mempertimbangkan keadilan substantif berisiko menciptakan ketimpangan dalam akses keadilan. Penguatan edukasi hukum, kejelasan definisi *force majeure*, serta penyusunan kebijakan teknis yang memungkinkan pemeriksaan awal terhadap alasan keterlambatan adalah beberapa langkah yang dapat ditempuh untuk menjamin bahwa tenggat waktu banding tidak menjadi penghalang keadilan, melainkan tetap menjadi instrumen tertib hukum yang inklusif dan berimbang.

Untuk memperdalam bahasan tentang keadilan dalam penetapan tenggang waktu banding, kutipan dari Putusan Mahkamah Agung Nomor 3593/B/PK/PJK/2024 memperjelas bagaimana penerapan Pasal 35 ayat (2) dan (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak benar-benar diberlakukan secara ketat tanpa membuka ruang pertimbangan terhadap kondisi khusus wajib pajak. Dalam pertimbangannya, Mahkamah Agung menyatakan:

“...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)...”

Kutipan tersebut menunjukkan bahwa meskipun Mahkamah mempertimbangkan aspek formal prosedural secara tepat, namun pendekatan yang sangat rigid terhadap tenggat waktu justru berpotensi menutup akses wajib pajak terhadap keadilan substantif. Dalam kasus Prima Permatasari, keberatan yang diajukan terhadap Surat Ketetapan Pajak dinyatakan tidak dapat diterima semata-mata karena lewat waktu pengajuan, dan Mahkamah menolak permohonan

peninjauan kembali tanpa mempertimbangkan lebih jauh kondisi administratif atau kemungkinan kendala riil yang dihadapi oleh wajib pajak. Maka dengan demikian, putusan ini mempertegas peran dominan dari Pasal 35 sebagai norma prosedural yang kuat, namun sekaligus memperkuat urgensi untuk menyeimbangkan antara asas kepastian hukum dan asas keadilan secara proporsional.

Penolakan permohonan banding dalam perkara Prima Permatasari karena melewati tenggat waktu tanpa mempertimbangkan secara mendalam kondisi konkret yang dihadapi wajib pajak mencerminkan penerapan hukum yang menekankan aspek kepastian hukum secara prosedural, namun cenderung mengabaikan prinsip keadilan substantif. Dalam perspektif teori keadilan prosedural versus keadilan substantif, sebagaimana dijelaskan oleh Lon L. Fuller, hukum yang baik tidak hanya menuntut kepatuhan terhadap prosedur, tetapi juga harus memberi ruang bagi evaluasi konteks dan tujuan dari norma hukum itu sendiri.⁷³ Jika hukum hanya menilai benar-salah secara prosedural, tanpa mempertimbangkan kondisi yang mempengaruhi kemampuan warga negara dalam memenuhi ketentuan tersebut, maka hukum telah kehilangan daya moralnya sebagai alat untuk mewujudkan keadilan. Maka dapat dikatakan bahwa penerapan Pasal 35 yang terlalu kaku dapat dikritisi karena tidak memberi ruang bagi prinsip *reasonableness* dan *equity*, yang justru menjadi ciri dari hukum yang responsif terhadap kebutuhan dan kerentanan masyarakat.⁷⁴

⁷³ Al-Anshari, *Tindak Pidana Perpajakan*, Straftrecht Study Center: Jakarta, 2012, h. 86.

⁷⁴ Philipus M. Hadjon, *Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia*, Bina Ilmu: Surabaya, 1987, h. 43.

Penerapan ketentuan tenggat waktu sebagaimana diatur dalam Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak dapat dianalisis secara lebih mendalam dengan merujuk pada teori *keadilan prosedural*, menurut Fuller, hukum yang adil bukan hanya ditentukan oleh substansi norma yang berlaku, tetapi juga oleh kualitas dan moralitas prosedur hukum itu sendiri.⁷⁵ Dalam konteks banding perpajakan, prosedur yang menuntut kepatuhan ketat terhadap tenggat waktu hanya dapat dianggap adil apabila seluruh warga negara memiliki kesempatan nyata untuk memenuhi prosedur tersebut secara wajar. Jika wajib pajak tidak diberi akses informasi yang cukup, atau menghadapi kendala administratif yang tidak disengaja, maka penerapan aturan secara kaku justru bertentangan dengan prinsip moral dalam hukum menurut Fuller. Maka dari itu, ketentuan tenggat waktu yang diberlakukan tanpa mempertimbangkan keragaman kondisi wajib pajak berisiko mengubah hukum menjadi alat eksklusi, bukan alat perlindungan.

Dalam perspektif hukum administrasi Indonesia, Philipus M. Hadjon menekankan pentingnya perlindungan hukum terhadap warga negara dalam hubungan dengan tindakan pemerintah.⁷⁶ Salah satu bentuk perlindungan tersebut adalah *perlindungan preventif*, yakni adanya ruang bagi warga negara untuk mengetahui, memahami, dan membela haknya dalam proses administratif termasuk proses keberatan dan banding dalam sengketa pajak. Ketentuan batas waktu pengajuan banding yang diberlakukan secara mutlak, tanpa mekanisme korektif atau toleransi terhadap keadaan khusus, justru melemahkan perlindungan hukum

⁷⁵ Anta Kusuma, *Menakar Kualitas Pemeriksaan Pajak dalam Sengketa Pajak*, Jurnal Hukum Pajak Indonesia, Vol. 3, No. 1, 2019, h. 78.

⁷⁶ *Ibid*, h. 47.

preventif yang seharusnya menjadi ciri sistem hukum administratif yang demokratis. Oleh karena itu, Hadjon menekankan bahwa suatu sistem hukum administrasi yang baik harus memberi ruang bagi pertimbangan keadilan konkret, bukan hanya menekankan kepatuhan prosedural semata.

Dari kedua teori tersebut, dapat dikatakan bahwa sistem peradilan pajak semestinya tidak semata menekankan pada kepastian hukum secara prosedural, tetapi juga harus menjamin keadilan substantif dan perlindungan terhadap hak wajib pajak. Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak perlu ditafsirkan secara lebih adaptif dalam rangka memenuhi nilai-nilai hukum yang berkeadilan dan humanistik sebagaimana ditekankan oleh Fuller dan Hadjon.

Berdasarkan deskripsi yang dikemukakan dalam Sub bab terkait ketentuan tenggang waktu dalam Pasal 35 Undang-Undang Pengadilan Pajak, meskipun dirancang untuk menjamin kepastian hukum, dalam praktiknya dapat menimbulkan ketimpangan jika diterapkan secara kaku tanpa mempertimbangkan kondisi konkret wajib pajak. Maka merujuk pada teori keadilan prosedural Lon L. Fuller dan konsep perlindungan hukum administrasi menurut Philipus M. Hadjon, diperjelas bahwa keadilan hukum tidak cukup hanya bertumpu pada kepatuhan terhadap prosedur, tetapi juga harus mempertimbangkan perlindungan hak dan akses terhadap keadilan substantif. Oleh karena itu, penting untuk menafsirkan ketentuan tenggat waktu secara proporsional dan kontekstual agar prinsip keadilan tetap terjaga dalam setiap tahapan proses penyelesaian sengketa pajak.