

**PROBLEMATIKA SENGKETA FORMAL PAJAK:
PENAFSIRAN “TANGGAL DITERIMA” DAN PENERAPAN
“FORCE MAJEURE”**

Merrie Widyaning Kusumastuti¹, Hulman Panjaitan², Serirama Butarbutar³

Universitas Kristen Indonesia

email: merrie.widyaning@gmail.com¹, hulman234@yahoo.com²,
seriramabutar2@gmail.com³

Abstrak

Ketegangan antara kepastian hukum dan keadilan substantif menjadi problematika mendasar dalam penyelesaian sengketa pajak di Indonesia, khususnya terkait syarat formal jangka waktu pengajuan banding dan gugatan. Penelitian ini bertujuan menganalisis implikasi yuridis penerapan *Verzendingstheorie* (teori pengiriman) dalam definisi "tanggal diterima" sebagaimana diatur Pasal 1 angka 12 UU Pengadilan Pajak, serta inkonsistensi penerapan konsep *force majeure*. Penelitian ini menggunakan metode yuridis-normatif dengan pendekatan kasus (*case approach*) terhadap 21 putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung periode 2021-2025. Temuan penelitian menunjukkan adanya disparitas putusan yang tajam yang menciptakan ketidakpastian hukum. Pada isu "tanggal diterima", dari 9 putusan yang dianalisis, hakim terpolarisasi antara pendekatan tekstual yang mengabaikan fakta logistik (5 putusan) dan pendekatan kontekstual yang mengakomodasi bukti pelacakan elektronik (4 putusan). Pada isu *force majeure*, dari 12 putusan yang dianalisis, 8 putusan ditolak karena standar pembuktian yang kaku, sementara alasan kegagalan sistem teknologi mulai diakui sebagai alasan pemaaf dalam putusan terbaru. Penelitian ini merekomendasikan rekonstruksi norma hukum acara melalui pergeseran paradigma menuju *Ontvangsttheorie* (teori penerimaan) yang memvalidasi bukti elektronik, serta reformulasi keadaan kahar menjadi konsep terbuka yang akomodatif terhadap gangguan sistem digital untuk menjamin hak konstitusional Wajib Pajak.

Kata Kunci: *Force Majeure*, Keadilan Substantif, Pengadilan Pajak, *Ontvangsttheorie*, *Verzendingstheorie*.

Abstract

*The tension between legal certainty and substantive justice is a fundamental problem in tax dispute resolution in Indonesia, particularly regarding the formal requirements for filing appeals and lawsuits. This study aims to analyze the juridical implications of the application of *Verzendingstheorie* (dispatch theory) in the definition of "date received" as stipulated in Article 1 number 12 of the Tax Court Law, as well as the inconsistency in the application of the *force majeure* concept. This research uses a normative-juridical method with a case approach to 21 decisions of the Tax Court and the Supreme Court for the period 2021-2025. The research findings show a sharp disparity in decisions that creates legal uncertainty. On the issue of "date received", out of 9 decisions analyzed, judges were polarized between a textual approach that ignored logistical facts (5 decisions) and a contextual approach that accommodated electronic tracking evidence (4 decisions). On the issue of *force majeure*, out of 12 decisions analyzed, 8 decisions were rejected due to rigid standards of proof, while reasons for technological system failure began to be recognized as excusable reasons in recent decisions. This study recommends reconstructing procedural law norms by shifting the paradigm towards *Ontvangsttheorie* (receipt theory) which validates electronic evidence, and reformulating *force majeure* into an open concept that accommodates digital system disruptions to guarantee the constitutional rights of Taxpayers.*

Keywords: *Force Majeure*, Substantive Justice, Tax Court, *Ontvangsttheorie*, *Verzendingstheorie*.

PENDAHULUAN

Sebagai negara hukum (*rechtsstaat*) yang berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945), Indonesia memikul kewajiban konstitusional untuk menjamin kepastian hukum yang adil (*legal certainty*) bagi setiap warga negara, termasuk dalam hubungan hukum perpajakan. Prinsip ini ditegaskan dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang menjadi landasan bagi perlindungan hak-hak Wajib Pajak dalam menghadapi kekuasaan negara.¹ Dalam konteks penyelesaian sengketa pajak, jaminan ini tidak hanya menyangkut substansi materiil mengenai besaran pajak terutang, tetapi juga mencakup aspek formal prosedural (*procedural due process*) di Pengadilan Pajak.

Namun, dalam praktiknya, administrasi peradilan pajak seringkali dihadapkan pada dilema fundamental. Gustav Radbruch, dalam teori tujuan hukumnya, mempostulatkan adanya ketegangan abadi (*Spannungsverhältnis*) antara tiga nilai dasar hukum: keadilan (*Gerechtigkeit*), kepastian hukum (*Rechtssicherheit*), dan kemanfaatan (*Zweckmäßigkeit*).² Penerapan syarat formal jangka waktu yang ketat dalam Pasal 35 ayat (2) dan Pasal 40 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak) merupakan manifestasi dari nilai kepastian hukum untuk menjamin stabilitas anggaran negara. Akan tetapi, ketika aturan formal ini diterapkan secara kaku tanpa mempertimbangkan realitas hambatan yang dihadapi pencari keadilan, hukum berpotensi menjadi *summum ius, summa iniuria*—hukum tertinggi adalah ketidakadilan tertinggi.³

Permasalahan yuridis yang menjadi fokus utama penelitian ini terletak pada dua isu krusial. Pertama, terkait interpretasi definisi "Tanggal Diterima" surat keputusan keberatan oleh Wajib Pajak dalam lingkup sengketa perpajakan. Pasal 1 angka 12 UU Pengadilan Pajak mendefinisikan "tanggal diterima" sebagai "tanggal stempel pos pengiriman". Konstruksi hukum ini mengadopsi *Verzendingstheorie* (Teori Pengiriman), yang menciptakan fiksi hukum bahwa Wajib Pajak dianggap telah menerima surat keputusan pada saat otoritas pajak menyerahkan surat tersebut ke kantor pos.⁴ Definisi ini menimbulkan *gap analysis* antara norma hukum (*das sollen*) dengan realitas logistik (*das sein*), di mana terdapat jeda waktu pengiriman (*lead time*) yang faktualnya mengurangi waktu persiapan Wajib Pajak. Hal ini berpotensi melanggar prinsip *Internal Morality of Law* dari Lon Fuller, khususnya prinsip *non-contradiction*, karena undang-undang memberikan hak waktu persiapan namun secara simultan menguranginya melalui definisi teknis.⁵

Kedua, ketidakpastian hukum terkait penerapan konsep keadaan kahar (*force majeure*). Meskipun Pasal 35 ayat (3) dan Pasal 40 ayat (4) UU Pengadilan Pajak mengakui eksistensi keadaan di luar kekuasaan sebagai alasan pemaaf, undang-undang tidak memberikan definisi atau parameter yang jelas. Ketidadaan standar baku ini melahirkan disparitas putusan yang lebar. Wajib Pajak seringkali terjebak dalam ketidaktautan mengenai standar pembuktian yang diterima oleh majelis hakim, apakah menggunakan standar kesulitan (*hardship*) atau ketidakungkinan mutlak (*absolute impossibility*).

Urgensi penelitian ini semakin menguat seiring dengan transformasi digital peradilan pajak (*e-Tax Court*) yang diatur melalui Peraturan Ketua Pengadilan Pajak Nomor PER-1/PP/2023. Pergeseran dari sistem manual ke elektronik memunculkan tantangan baru yang belum terakomodasi dalam UU Pengadilan Pajak yang lama, seperti validitas bukti pelacakan (*tracking*) digital sebagai pengganti stempel pos dan status hukum kegagalan

¹ Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, 2010, hlm. 125

² Gustav Radbruch, *Legal Philosophy*, dalam *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*, Harvard University Press, Cambridge, 1950, hlm. 108

³ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2014, hlm. 45

⁴ Philipus M. Hadjon, et al., *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Gadjah Mada University Press, Yogyakarta, 2011, hlm. 145

⁵ Lon L. Fuller, *The Morality of Law*, Yale University Press, New Haven, 1969, hlm. 65.

sistem (*system failure*) sebagai bentuk *force majeure* baru. Ketiadaan pengaturan eksplisit mengenai hal ini menciptakan kekosongan hukum (*rechtsvacuum*) yang harus diisi melalui penemuan hukum hakim.

Penelitian terdahulu umumnya berfokus pada sengketa materiil pajak atau analisis putusan secara parsial. Kebaruan (*novelty*) penelitian ini terletak pada analisis komprehensif terhadap disparitas putusan sengketa formal sebagai "penjaga gerbang" (*gatekeeper*) keadilan, serta analisis spesifik mengenai implikasi transformasi digital terhadap konsep *force majeure*.

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan kontribusi teoretis berupa kritik terhadap dominasi *Verzendingstheorie* dalam hukum acara pajak Indonesia, serta kontribusi praktis berupa rekomendasi rekonstruksi norma untuk mengharmonisasikan kepastian hukum dan keadilan substantif.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif (*doctrinal legal research*) dengan spesifikasi deskriptif-analitis. Fokus penelitian diarahkan pada pengkajian terhadap kaidah-kaidah atau norma-norma dalam hukum positif serta penerapannya dalam praktik peradilan (*law in concreto*).⁶ Pilihan metode ini didasarkan pada objek kajian yang berupa ketegangan norma dan inkonsistensi penerapan hukum dalam putusan pengadilan.

Untuk membedah permasalahan secara mendalam, penelitian ini menggunakan tiga pendekatan utama:

1. Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*): Digunakan untuk menelaah konsistensi dan implikasi Pasal 1 angka 11 dan 12, Pasal 35, dan Pasal 40 UU Pengadilan Pajak, serta peraturan pelaksana terkait;
2. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*): Digunakan untuk memahami doktrin *Verzendingstheorie* vs *Ontvangstheorie*, serta konsep *force majeure* dalam hukum administrasi;
3. Pendekatan Kasus (*Case Approach*): Digunakan untuk menganalisis *ratio decidendi* hakim dalam memutus sengketa formal.⁷

Data yang digunakan adalah data sekunder, meliputi bahan hukum primer (peraturan perundang-undangan dan putusan pengadilan) serta bahan hukum sekunder (literatur hukum). Sampel putusan yang dianalisis dipilih secara *purposive* berdasarkan relevansi isu, yang terdiri dari 21 (dua puluh satu) putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung yang telah berkekuatan hukum tetap dalam kurun waktu 2021 hingga 2025. Sampel ini mencakup 9 putusan terkait sengketa "Tanggal Diterima" dan 12 putusan terkait sengketa "Force Majeure".

Teknik pengumpulan data dilakukan melalui studi kepustakaan dan dokumentasi hukum melalui direktori putusan resmi. Data yang terkumpul kemudian dianalisis secara kualitatif dengan logika deduktif untuk menarik kesimpulan mengenai konsistensi penerapan hukum, serta diakhiri dengan analisis preskriptif untuk menawarkan formulasi hukum ideal (*ius constituendum*).⁸

HASIL DAN PEMBAHASAN

⁶ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2011, hlm. 13

⁷ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta, 2011, hlm. 93.

⁸ Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Bayumedia, Malang, 2006, hlm. 302

Hegemoni Verzendingstheorie dan Disparitas Penafsiran "Tanggal Diterima"

Salah satu temuan empiris paling signifikan dalam penelitian ini adalah adanya polarisasi yang tajam dalam penafsiran hakim mengenai kapan suatu keputusan keberatan dianggap "diterima" oleh Wajib Pajak. Analisis terhadap 9 (sembilan) putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung menunjukkan terbelahnya sikap majelis hakim ke dalam dua kubu: pendekatan tekstual yang mempertahankan status quo Verzendingstheorie, dan pendekatan kontekstual yang berupaya menerapkan Ontvangsttheorie.

1. Pendekatan Tekstual: Formalisme yang Mereduksi Hak Wajib Pajak

Kelompok putusan pertama (5 putusan) menunjukkan penerapan pendekatan tekstual secara mutlak. Hakim dalam kelompok ini menempatkan diri sebagai pelaksana undang-undang yang setia pada teks, dengan menafsirkan Pasal 1 angka 12 UU Pengadilan Pajak secara harfiah. Dalam paradigma ini, "tanggal diterima" adalah identik dengan "tanggal stempel pos pengiriman". Implikasi yuridis dari pendekatan ini adalah pengabaian total terhadap fakta empiris logistik, di mana jeda waktu pengiriman (lead time) tidak diperhitungkan sebagai faktor pengurang hak waktu Wajib Pajak.

Kasus yang paling gamblang memperlihatkan ketidakadilan prosedural akibat pendekatan ini adalah Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-004291.99/2024/PP/M.XVIB Tahun 2024. Dalam sengketa gugatan ini, fakta hukum menunjukkan bahwa Tergugat (DJP) mengirimkan surat keputusan pada tanggal 8 Mei 2024 (stempel pos). Wajib Pajak baru menerima fisik surat tersebut pada 13 Mei 2024, lima hari kemudian. Wajib Pajak mengajukan gugatan pada 10 Juni 2024. Jika menggunakan logika penerimaan nyata (actual receipt) pada tanggal 13 Mei, gugatan tersebut diajukan pada hari ke-28, yang berarti masih sah dalam tenggat waktu 30 hari. Namun, Majelis Hakim XVIB memutuskan untuk menghitung jangka waktu sejak tanggal 8 Mei (tanggal kirim). Akibatnya, batas akhir pengajuan gugatan ditetapkan jatuh pada 7 Juni 2024. Gugatan yang diajukan pada 10 Juni 2024 dinyatakan terlambat 3 hari dengan amar putusan Tidak Dapat Diterima (NO). Pertimbangan hakim semata-mata didasarkan pada kepastian teks Pasal 1 angka 12, tanpa memberikan ruang bagi pertimbangan keadilan atas hilangnya waktu efektif Wajib Pajak selama lima hari perjalanan pos.

Tragedi prosedural serupa terjadi pada Putusan Nomor PUT-005073.15/2025/PP/M.XVIA Tahun 2025. Dalam kasus banding ini, surat keputusan dikirim pada 27 Maret 2024 dan diterima secara fisik oleh Wajib Pajak pada 1 April 2024. Wajib Pajak mengajukan banding pada 27 Juni 2024, tepat 3 bulan dari tanggal penerimaan fisik. Namun, Majelis Hakim yang menganut paham tekstual menghitung mundur jangka waktu ke tanggal 27 Maret 2024. Konsekuensinya, batas waktu banding berakhir pada 26 Juni 2024, dan permohonan Wajib Pajak dinyatakan terlambat 1 (satu) hari. Keterlambatan satu hari ini berakibat fatal berupa hilangnya hak konstitusional Wajib Pajak untuk mendapatkan pemeriksaan materiil atas sengketa pajaknya. Putusan ini menegaskan bahwa dalam rezim Verzendingstheorie, risiko inefisiensi atau keterlambatan pihak ketiga (ekspedisi pos) dibebankan sepenuhnya kepada warga negara, bukan kepada negara yang memilih jasa ekspedisi tersebut.

Kekakuan ini juga dikonfirmasi dalam Putusan Nomor PUT-002024.15/2025/PP/M.XVIA Tahun 2025 dan Putusan Nomor PUT-005654.99/2024/PP/M.IIB Tahun 2024. Pada kedua kasus ini, Wajib Pajak berupaya mengajukan bukti penerimaan fisik yang berbeda hari dengan tanggal kirim. Namun, hakim menolak dalil tersebut dengan alasan bahwa prosedur formal pengiriman (stempel pos) telah dipenuhi oleh otoritas pajak, dan undang-undang tidak mensyaratkan bukti penerimaan fisik sebagai acuan. Hakim berpendapat bahwa kepastian hukum menuntut adanya satu standar tanggal yang objektif, yaitu tanggal kirim, terlepas dari kapan surat tersebut benar-benar sampai di tangan Wajib Pajak.

Posisi aliran tekstualis ini mendapatkan legitimasi yuridis yang kuat dari Mahkamah Agung. Dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3321/B/PK/Pjk/2024 (yang mengadili Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-014227.99), Mahkamah Agung menolak permohonan Wajib Pajak dan membenarkan putusan Pengadilan Pajak yang menggunakan tanggal stempel pos. Dalam kasus tersebut, terdapat selisih 2 hari antara tanggal kirim (9 November) dan tanggal terima (11 November). Mahkamah Agung berpendapat bahwa pertimbangan *Judex Facti* sudah tepat karena sesuai dengan definisi limitatif dalam undang-undang. Putusan ini berpotensi menjadi yurisprudensi tetap yang berpotensi membatasi diskresi yudisial hakim di tingkat pertama dan menegaskan dominasi pendekatan tekstual di tingkat bawah untuk melakukan penafsiran progresif, sekaligus memperkuat hegemoni kepastian hukum formal di atas keadilan substantif.

2. Pendekatan Kontekstual: Terobosan *Ontvangsttheorie* Berbasis Bukti

Di sisi lain, analisis terhadap 4 (empat) putusan lainnya menunjukkan adanya pergeseran paradigma. Majelis Hakim dalam kelompok ini melakukan penemuan hukum (*rechtsvinding*) dengan menerapkan *Ontvangsttheorie* (teori penerimaan). Mereka memandang bahwa keadilan substantif tidak boleh dikorbankan demi formalisme teks, terutama di era teknologi informasi yang memungkinkan verifikasi fakta secara akurat.

Terobosan paling signifikan terlihat pada Putusan Nomor PUT-007196.99/2022/PP/M.VIB Tahun 2023. Dalam sengketa ini, Tergugat mengirimkan keputusan pada 14 Juni 2022. Wajib Pajak mengajukan bukti pelacakan (*tracking*) resmi dari penyedia jasa ekspedisi yang menunjukkan bahwa surat baru sampai di alamat tujuan pada 15 Juni 2022. Majelis Hakim menerima validitas data *tracking* tersebut sebagai bukti otentik yang menggugurkan asumsi stempel pos. Hakim berpendapat bahwa di era digital, ketepatan waktu penerimaan dapat diverifikasi secara objektif melalui jejak rekam elektronik. Dengan menetapkan tanggal 15 Juni sebagai titik awal perhitungan, gugatan Wajib Pajak dinyatakan masih dalam tenggat waktu. Putusan ini sangat penting karena melegitimasi penggunaan teknologi untuk melawan fiksi hukum yang usang.

Nalar hukum (*legal reasoning*) yang berbasis pada asas kepatutan juga diterapkan dalam Putusan Nomor PUT-008487.13/2023/PP/M.XB Tahun 2024. Fakta hukum menunjukkan dokumen dikirimkan via pos pada tanggal 7 Juni 2023 pukul 22.04 WIB (malam hari). Secara tekstual, tanggal tersebut adalah tanggal diterima. Namun, Majelis Hakim menggunakan logika yang wajar (*reasonableness*) bahwa pengiriman dokumen pada larut malam bahwa pengiriman dokumen pada larut malam tidak dapat dihitung sebagai waktu efektif pada hari yang sama, dengan kata lain tidak mungkin diketahui isinya oleh Wajib Pajak pada saat itu juga. Oleh karena itu, Majelis menetapkan tanggal diterima adalah hari berikutnya (8 Juni 2023). Kebijakan hakim ini menyelamatkan permohonan banding Wajib Pajak yang diajukan pada batas akhir waktu. Putusan ini merefleksikan bahwa hukum tidak boleh memaksakan sesuatu yang tidak masuk akal atau mustahil (*impossibilium nulla obligatio est*).

Kasus ekstrem yang menguji relevansi *Verzendingstheorie* adalah Putusan Nomor PUT-000884.15/2023/PP/M.IXA Tahun 2024. Surat keputusan fisik dikirim pos pada Juli 2021 namun tidak pernah sampai ke tangan Wajib Pajak. Wajib Pajak baru menerima salinan via surat elektronik (email) pada Oktober 2022, lebih dari satu tahun kemudian. Jika hakim menggunakan tanggal stempel pos (Juli 2021), hak banding Wajib Pajak sudah daluwarsa. Namun, Majelis Hakim secara bijaksana menetapkan tanggal penerimaan email sebagai tanggal diterima secara faktual (*actual notice*). Putusan ini menegaskan bahwa esensi dari "diterima" adalah adanya pengetahuan nyata (*actual knowledge*) dari subjek hukum atas keputusan tersebut, bukan sekadar tindakan administratif pengiriman oleh pejabat.

Terakhir, pada Putusan Nomor PUT-007656.15/2023/PP/M.IIIB Tahun 2025, hakim secara tegas mengoreksi perhitungan waktu dengan mengakui selisih 4 hari perjalanan pos

(dikirim 11 Mei 2023, diterima 15 Mei 2023). Hakim mengutamakan hak Wajib Pajak untuk mendapatkan durasi persiapan banding secara penuh (3 bulan) sebagaimana diamanatkan undang-undang, tanpa dikurangi oleh durasi logistik yang berada di luar kendali Wajib Pajak.

Disparitas putusan antara pendekatan tekstual dan kontekstual ini menciptakan ketidakpastian hukum yang serius. Wajib Pajak dihadapkan pada situasi "lotere yudisial", di mana nasib perkaranya sangat bergantung pada komposisi majelis hakim yang memeriksa, bukan pada standar hukum yang baku. Hal ini bertentangan dengan asas kepastian hukum dan equality before the law.

Problematika Force Majeure: Standar Ganda dan Tantangan Era Digital

Selain isu tanggal diterima, sengketa formal juga kerap dipicu oleh perbedaan penafsiran mengenai keadaan kahar (force majeure). Analisis empiris terhadap 12 (dua belas) putusan Pengadilan Pajak menunjukkan bahwa pengadilan cenderung menerapkan standar pembuktian yang sangat tinggi (high threshold) dan kaku. Dari total sampel, 8 (delapan) permohonan force majeure ditolak dan hanya 4 (empat) yang diterima.

1. Penolakan terhadap Alasan Internal dan Administratif

Kecenderungan utama yurisprudensi Pengadilan Pajak adalah menolak dalil force majeure yang bersumber dari dinamika internal perusahaan atau kelalaian administratif. Hakim menerapkan doktrin strict liability bahwa risiko manajemen bukanlah keadaan kahar.

Dalam Putusan Nomor PUT-006725.16/2023/PP/M.IIIB Tahun 2024, Wajib Pajak berargumen bahwa keterlambatan pengajuan banding disebabkan oleh pergantian (turnover) staf akuntansi yang menyebabkan dokumen terselip. Hakim menolak argumen ini dengan pertimbangan bahwa manajemen sumber daya manusia adalah tanggung jawab internal korporasi. Kelalaian karyawan dianggap sebagai kelalaian korporasi (vicarious liability), bukan faktor eksternal yang tidak terhindarkan. Demikian pula pada Putusan Nomor PUT-000512.13/2025/PP/M.XIB Tahun 2025, di mana pabrik Wajib Pajak ditutup paksa oleh pemerintah daerah karena masalah perizinan. Hakim menilai sengketa perizinan adalah risiko bisnis (business risk) yang seharusnya dapat dimitigasi oleh pelaku usaha, berbeda dengan bencana alam yang bersifat act of God.

Aspek prediktabilitas (predictability) menjadi dasar penolakan yang kuat dalam Putusan Nomor PUT-003291.99/2024/PP/M.XVIB Tahun 2024. Wajib Pajak menggunakan alasan "Cuti Bersama Idul Fitri" sebagai penghalang pengajuan tepat waktu. Hakim menolak dalil ini karena cuti bersama dan hari libur nasional adalah peristiwa yang sudah terjadwal dan dapat diprediksi (foreseeable). Kegagalan Wajib Pajak untuk mengantisipasi agenda kalender dianggap sebagai bentuk kelalaian administratif (administrative negligence), bukan keadaan kahar. Pada Putusan Nomor PUT-000887.15/2024/PP/M.XB Tahun 2024, Dalil Wajib Pajak yang menyatakan tidak menerima surat keputusan keberatan dengan alasan surat diantar hari Minggu saat kantor tutup sehingga kemungkinan besar tidak ada yang menerima surat ditolak oleh Majelis Hakim karena Wajib Pajak dianggap telah memiliki sistem penerimaan surat (mailroom) yang memadai untuk menangani korespondensi penting.

Standar pembuktian yang sangat ketat juga diterapkan dalam konteks pandemi COVID-19. Hakim tidak serta merta menerima alasan pandemi jika Wajib Pajak tidak dapat membuktikan "ketidakmungkinan mutlak". Pada Putusan PUT-013592.16/2021/PP/M.VIA Tahun 2022 dan PUT-006454.99/2021/PP/M.IVB Tahun 2021, hakim menolak dalil pandemi karena Wajib Pajak terbukti masih menerapkan kebijakan Work From Home (WFH) parsial atau beroperasi 50%. Hakim berpendapat bahwa selama kantor masih beroperasi sebagian, pengajuan banding hanyalah menjadi "sulit" (relative hardship), bukan "mustahil". Standar ini sangat memberatkan Wajib Pajak yang berupaya tetap produktif di tengah krisis. Alasan sakitnya Direktur Utama juga ditolak pada Putusan PUT-004912.16/2022/PP/M.IVA Tahun 2023 karena hakim menilai secara formal masih ada

direksi lain atau kuasa hukum yang dapat bertindak mewakili perusahaan.

2. Penerimaan Terbatas dan Urgensi Pengakuan Digital Force Majeure

Keadaan kahar hanya diterima dalam kondisi yang sangat ekstrem atau melibatkan kegagalan infrastruktur peradilan. Putusan Nomor PUT-009800.15/2020/PP/M.IVB Tahun 2022 dan PUT-005315.99/2020/PP/M.IIIA Tahun 2021 menerima alasan pandemi karena Wajib Pajak dapat membuktikan "Penutupan Total" (total lockdown) berdasarkan aturan pemerintah daerah, sehingga akses fisik ke dokumen dan kantor menjadi mustahil secara hukum dan fakta. Putusan PUT-002739.16/2022/PP/M.IIIB Tahun 2024 juga menerima alasan sakitnya karyawan kunci karena dikaitkan dengan status Bencana Nasional COVID-19 yang ditetapkan pemerintah, memberikan bobot lebih pada alasan medis tersebut.

Namun, perkembangan paling signifikan dan memberikan kontribusi teoretis baru adalah Putusan Nomor PUT-009084.16/2020/PP/M. XIB Tahun 2023. Putusan ini menjadi tonggak sejarah (landmark decision) di mana Majelis Hakim mengakui kegagalan sistem antrean online Pengadilan Pajak sebagai alasan pemaaf. Dalam kasus ini, Wajib Pajak gagal mengajukan banding karena sistem antrean online mengalami gangguan (error) berulang kali, meskipun Wajib Pajak telah mencoba mengirimkan bukti kendala via email. Majelis Hakim menilai bahwa kegagalan infrastruktur teknologi milik pengadilan adalah keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak. Putusan ini sangat krusial karena menggeser beban kesalahan dari Wajib Pajak ke negara, serta mengakui kegagalan sistem (system failure) sebagai bentuk force majeure yang sah.

Putusan ini menyoroti kelemahan regulasi pelaksana yang ada saat ini. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2024 dan aturan terkait lainnya masih menggunakan pendekatan daftar tertutup (closed list) yang hanya merinci bencana alam fisik (banjir, kebakaran, huru-hara) sebagai keadaan kahar. Model regulasi enumeratif ini terbukti gagal merespons dinamika hambatan modern seperti gangguan server (system downtime) atau serangan siber yang memiliki dampak kelumpuhan operasional setara dengan bencana fisik.

Konstruksi Hukum Ideal: Rekonstruksi Norma dan Harmonisasi Hukum

Temuan-temuan di atas menunjukkan bahwa kerangka hukum acara perpajakan saat ini memiliki celah normatif yang signifikan yang memicu ketidakpastian hukum. Untuk mewujudkan keadilan substantif tanpa mengorbankan ketertiban administrasi, diperlukan rekonstruksi norma dan harmonisasi kebijakan yudisial.

1. Pergeseran Paradigma dari Verzendingstheorie Menuju Ontvangsttheorie

Solusi fundamental untuk mengakhiri polemik "tanggal diterima" adalah melakukan amandemen terhadap Pasal 1 angka 12 UU Pengadilan Pajak. Definisi "tanggal diterima" harus direvisi untuk meninggalkan fiksi hukum stempel pos yang sudah usang. Penulis mengusulkan rumusan norma baru yang secara tegas mengadopsi Ontvangsttheorie, yaitu: "Tanggal diterima adalah tanggal stempel pos penerimaan, tanggal tanda terima elektronik, atau tanggal pada saat surat, keputusan, atau putusan secara nyata diterima oleh pihak yang bersangkutan di alamat domisili yang sah".

Pergeseran paradigma ini harus didukung dengan pengakuan eksplisit terhadap alat bukti elektronik dalam undang-undang. Undang-Undang Informasi dan Transaksi Elektronik (UU ITE) telah mengakui informasi elektronik sebagai alat bukti yang sah. Oleh karena itu, data pelacakan (tracking) atau jejak rekam pengiriman dari penyelenggara pos harus diakui sebagai alat bukti otentik yang dapat menggugurkan asumsi stempel pos. Data ini menyajikan fakta real-time mengenai kapan surat sampai dan di titik koordinat mana serah terima terjadi, yang akurasinya jauh melebihi stempel pos manual.

Untuk menjawab kekhawatiran mengenai ketidakjelasan penerima di gedung besar (seperti yang menjadi alasan penganut tekstualis), hukum acara perlu mengadopsi doktrin Constructive Receipt. Doktrin ini menetapkan bahwa penerimaan oleh resepsionis, staf mailroom, atau agen yang sah di alamat terdaftar Wajib Pajak dianggap sah sebagai

penerimaan oleh Wajib Pajak (deemed to be received). Pendekatan ini menyeimbangkan kepentingan fiskus (kepastian sampainya surat) dengan hak Wajib Pajak (kepastian tanggal terima).

2. Reformulasi Force Majeure Berbasis Konsep Terbuka

Terkait keadaan kahar, paradigma pengaturan harus digeser dari pendekatan enumerasi (closed list) menuju konsep terbuka (open-ended concept). Pendekatan daftar tertutup terbukti gagal mengantisipasi peristiwa masa depan (unforeseen future events) seperti pandemi global atau kegagalan sistem IT. Undang-undang harus mendefinisikan force majeure berdasarkan unsur atau kualitas peristiwanya, yaitu kejadian yang tidak terduga (unforeseeable) dan tidak terhindarkan (unavoidable) yang secara langsung menghalangi pemenuhan kewajiban formal.

Secara spesifik, untuk merespons era e-Tax Court, undang-undang harus diamandemen untuk secara eksplisit memasukkan "Gangguan atau Kegagalan Infrastruktur Teknologi Informasi" sebagai salah satu bentuk keadaan kahar yang sah. Hal ini penting untuk melindungi Wajib Pajak dari risiko system downtime. Selain itu, diperlukan mekanisme pembalikan beban pembuktian (reverse burden of proof). Dalam hal Wajib Pajak mendalilkan kegagalan sistem elektronik yang dikelola oleh Otoritas Pajak atau Pengadilan, beban pembuktian harus beralih kepada otoritas untuk membuktikan bahwa sistem berjalan normal pada saat kejadian. Hal ini diperlukan untuk mengatasi asimetri informasi, di mana Wajib Pajak tidak memiliki akses ke log server atau audit trail sistem.

3. Peran Mahkamah Agung dalam Unifikasi Tafsir

Mengingat proses legislasi amandemen undang-undang memerlukan waktu yang lama, Mahkamah Agung sebagai puncak kekuasaan kehakiman harus mengambil langkah taktis untuk mengisi kekosongan hukum dan menjaga kesatuan hukum (unity of law). Pasca putusan MK Nomor 26/PUU-XXI/2023 yang mengalihkan pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan Pengadilan Pajak ke Mahkamah Agung secara penuh, peran pembinaan teknis yudisial MA menjadi semakin krusial.

Penulis merekomendasikan Mahkamah Agung untuk menerbitkan Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) atau Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Khusus Perpajakan. Instrumen regulasi internal ini harus memuat pedoman penafsiran tunggal yang mewajibkan hakim untuk mengutamakan bukti penerimaan nyata (actual receipt) jika didukung oleh bukti pelacakan yang sah dalam sengketa jangka waktu. Selain itu, SEMA harus menetapkan parameter baku force majeure yang inklusif terhadap hambatan digital. Dengan adanya pedoman yang mengikat ini, diharapkan disparitas putusan dapat diminimalisir, sehingga Wajib Pajak mendapatkan perlindungan hukum yang setara (equal protection of the law) dan terhindar dari ketidakpastian hukum.

KESIMPULAN

Berdasarkan analisis komprehensif terhadap putusan pengadilan dan kerangka normatif, dapat disimpulkan bahwa penerapan syarat formal jangka waktu pengajuan banding dan gugatan di Pengadilan Pajak saat ini masih diwarnai oleh ketidakpastian hukum yang serius. Hegemoni pendekatan tekstual yang mempertahankan fiksi hukum Verzendingsstheorie (tanggal stempel pos) telah terbukti mereduksi waktu persiapan efektif Wajib Pajak, mengabaikan realitas logistik, dan mencederai keadilan substantif. Disparitas putusan antara hakim tekstualis dan kontekstualis menciptakan fenomena "lotere yudisial" yang merugikan integritas peradilan.

Selain itu, penerapan konsep force majeure yang kaku dan belum terstandarisasi gagal memberikan perlindungan memadai bagi Wajib Pajak. Pendekatan daftar tertutup (closed list) dalam regulasi tidak mampu merespons dinamika hambatan modern, khususnya kegagalan sistem teknologi informasi dalam era e-Tax Court. Tanpa adanya reformasi norma yang fundamental, sistem peradilan pajak akan terus terjebak dalam formalisme yang

mengabaikan hak asasi pencari keadilan. Konstruksi hukum ideal di masa depan menuntut pergeseran paradigma menuju *Ontvangsttheorie* (teori penerimaan) dan pengakuan digital *force majeure* sebagai bagian integral dari hukum acara pajak.

Saran

Berdasarkan simpulan di atas, penulis merekomendasikan langkah-langkah konkret sebagai berikut:

1. Kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dan Pemerintah

Agar segera melakukan revisi atau amandemen terhadap Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, khususnya Pasal 1 angka 11 dan 12. Revisi harus mengganti definisi "tanggal diterima" dari tanggal kirim menjadi "tanggal penerimaan nyata" (*actual receipt*), serta memasukkan klausul *force majeure* yang mencakup kegagalan sistem elektronik dan menerapkan konsep terbuka (*open-ended*).

2. Kepada Mahkamah Agung Republik Indonesia

Agar menerbitkan Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) atau Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Khusus Perpajakan sebagai pedoman penafsiran tunggal. SEMA ini harus menegaskan kewajiban hakim untuk mengakui bukti *tracking pos* yang sah sebagai bukti otentik tanggal penerimaan, serta memberikan parameter seragam mengenai keadaan *kahar digital* guna meminimalisir disparitas putusan.

3. Kepada Kementerian Keuangan (Direktorat Jenderal Pajak)

Agar merevisi peraturan pelaksana (PMK) terkait tata cara keberatan untuk mengharmonisasikan definisi dan kriteria keadaan *kahar* dengan prinsip-prinsip keadilan, khususnya dengan menghapus pendekatan daftar tertutup (*closed list*) dan mengakomodasi hambatan kegagalan sistem teknologi informasi dalam layanan perpajakan elektronik.

DAFTAR PUSTAKA

- Butt, Simon, and Tim Lindsey. *Indonesian Law*. Oxford: Oxford University Press, 2018.
- Fuller, Lon L. *The Morality of Law*. New Haven: Yale University Press, 1964.
- Indonesia. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Indonesia. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189.
- Indonesia. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023.
- Mahkamah Agung Republik Indonesia. Putusan Nomor 3321/B/PK/Pjk/2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-005315.99/2020/PP/M.IIIA Tahun 2021.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-006454.99/2021/PP/M.IVB Tahun 2021.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-009800.15/2020/PP/M.IVB Tahun 2022.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-013592.16/2021/PP/M.VIA Tahun 2022.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-004912.16/2022/PP/M.IVA Tahun 2023.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-007196.99/2022/PP/M.VIB Tahun 2023.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-009084.16/2020/PP/M. XIB Tahun 2023
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-000884.15/2023/PP/M.IXA Tahun 2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-000887.15/2024/PP/M.XB Tahun 2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-002739.16/2022/PP/M.IIIB Tahun 2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-003291.99/2024/PP/M.XVIB Tahun 2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-004291.99/2024/PP/M.XVIB Tahun 2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-005654.99/2024/PP/M.IIB Tahun 2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-006725.16/2023/PP/M.IIIB Tahun 2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-008487.13/2023/PP/M.XB Tahun 2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-000512.13/2025/PP/M.XIB Tahun 2025.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-002024.15/2025/PP/M.XVIA Tahun 2025.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-005073.15/2025/PP/M.XVIA Tahun 2025.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-007656.15/2023/PP/M.IIIB Tahun 2025.

- Radbruch, Gustav. "Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law (1946)." *Oxford Journal of Legal Studies* 26, no. 1 (2006): 1–11.
- Sinaga, Henry Dianto P. "Kepastian Hukum di Bidang Perpajakan yang Berbasis Cita Hukum Pancasila." *Jurnal Hukum* (2018).