

**DUALISME UPAYA HUKUM ADMINISTRATIF
PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK**

Adriana Dwi Hardjanti¹, Lukman Hakim², Sirajuddin³

Universitas Widya Gama

email: hardjanti.dwi@gmail.com¹

Abstrak

Pasal 25 dan Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sama-sama dapat dipakai untuk mengoreksi Surat Ketetapan Pajak (SKP), tetapi keduanya berpijak pada rezim kewenangan yang berbeda. Keberatan pada Pasal 25 bersifat kewenangan terikat, sedangkan permohonan pada Pasal 36 ayat (1) huruf b bersifat kewenangan diskresioner, sehingga banding membuka pemeriksaan materiil penuh sementara gugatan hanya membuka pemeriksaan terbatas. Artikel ini menjawab tiga persoalan, yaitu penyebab dualisme tersebut, implikasinya terhadap kepastian hukum dan keadilan prosedural Wajib Pajak, serta rekonstruksi normatif yang diperlukan. Penelitian memakai metode hukum normatif yang bersifat preskriptif-analitis, dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dualisme bersumber dari lima faktor struktural, yaitu kesamaan objek koreksi, ambiguitas frasa “SKP yang tidak benar”, kesalahan penempatan koreksi materiil dalam rezim diskresioner, inkonsistensi internal Pasal 36, dan desain konsekuensial yang tidak sinkron antara banding dan gugatan. Kelima faktor itu menimbulkan fragmentasi perlindungan hukum, ketidakpastian pemilihan jalur, ketidaksetaraan akses pemeriksaan materiil, dan procedural entrapment, yaitu kondisi ketika Wajib Pajak kehilangan akses pemeriksaan materiil bukan karena lemahnya dalil, melainkan karena desain prosedur itu sendiri. Artikel ini merekomendasikan rekonstruksi normatif yang menempatkan koreksi kebenaran materiil SKP dalam rezim kewenangan terikat, baik lewat integrasi ke Pasal 25 disertai penghapusan Pasal 36 ayat (1) huruf b, maupun lewat pembentukan mekanisme koreksi materiil tersendiri.

Kata Kunci: Dualisme Normatif, Upaya Hukum Administratif, Surat Ketetapan Pajak, Kepastian Hukum, Keadilan Prosedural.

ABSTRACT

Article 25 and Article 36 paragraph (1) letter b of the General Provisions and Tax Procedures Law (UU KUP) can both be used to correct a Tax Assessment Letter (SKP), yet they rest on different authority regimes. An objection under Article 25 is a bound authority, while an application under Article 36 paragraph (1) letter b is a discretionary one, so an appeal opens a full material review while a lawsuit only allows a limited one. This article addresses three questions, namely the causes of this dualism, its implications for taxpayers' legal certainty and procedural justice, and the normative reconstruction it requires. The study applies a prescriptive-analytical normative legal method, using statutory, conceptual, and case-based approaches. The findings show that the dualism stems from five structural factors, namely the shared correction object, the ambiguity of the phrase “an incorrect SKP,” the misplacement of material correction within a discretionary regime, internal inconsistency in Article 36, and an unsynchronized consequential design between appeals and lawsuits. These factors produce fragmented legal protection, uncertainty in choosing a legal avenue, unequal access to material review, and procedural entrapment, a condition in which taxpayers lose access to material review not because their claims are weak, but because the procedural design itself forecloses that access. The article recommends a normative reconstruction that places material correction of the SKP within a bound-authority regime, either by integrating it into Article 25 while repealing Article 36 paragraph (1) letter b, or by creating a separate material-correction mechanism.

Keyword: Normative Dualism, Administrative Legal Remedy, Tax Assessment Letter, Legal Certainty, Procedural Justice.

PENDAHULUAN

Dalam negara hukum, setiap tindakan administrasi yang menimbulkan akibat hukum bagi warga negara membutuhkan dasar kewenangan yang sah, dan warga negara berhak mengoreksinya lewat mekanisme yang adil. Prinsip ini penting di bidang perpajakan, sebab fiskus berwenang menetapkan kewajiban pajak lewat Surat Ketetapan Pajak (SKP), sementara Wajib Pajak menanggung akibat hukumnya.

UU KUP menyediakan dua jalur untuk mengoreksi SKP. Pertama, Pasal 25 memberikan hak kepada Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan terhadap SKP yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan. Apabila keberatan tersebut ditolak, Wajib Pajak dapat melanjutkan upaya hukum melalui banding ke Pengadilan Pajak. Kedua, Pasal 36 ayat (1) huruf b memberi kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk mengurangi atau membatalkan "surat ketetapan pajak yang tidak benar". Dalam penjelasan Pasal 36 ditegaskan bahwa ketentuan ini dimaksudkan untuk menampung keadaan yang tidak dapat difasilitasi melalui Pasal 25, misalnya ketika jangka waktu pengajuan keberatan telah terlampaui. Namun demikian, frasa "SKP yang tidak benar" tidak disertai batasan normatif yang jelas, sehingga tidak terdapat parameter yang tegas mengenai jenis ketidakbenaran yang dapat menjadi objek permohonan berdasarkan ketentuan tersebut.

Ketidakjelasan inilah yang menjadi sumber persoalan. Frasa "SKP yang tidak benar" berpotensi tumpang tindih dengan objek keberatan karena keduanya dapat digunakan untuk mempersoalkan kebenaran materiil SKP yang sama. Padahal, kedua jalur tersebut dirancang dengan konsekuensi yudisial yang berbeda. Keberatan yang berlanjut ke banding memungkinkan dilakukan pemeriksaan materiil secara penuh terhadap pokok sengketa, sedangkan gugatan atas penolakan permohonan berdasarkan Pasal 36, sebagaimana diatur dalam Pasal 23 UU KUP, hanya berfokus pada pengujian keabsahan prosedural keputusan yang disengketakan. Akibatnya, dua Wajib Pajak yang menghadapi substansi sengketa yang sama dapat memperoleh tingkat perlindungan yudisial yang berbeda semata-mata karena jalur administratif yang ditempuh atau yang masih tersedia bagi mereka. Dampak ini terutama dirasakan oleh Wajib Pajak yang baru menyadari adanya kekeliruan dalam SKP setelah jangka waktu pengajuan keberatan berakhir.

Batas normatif yang kabur ini berimbas pada praktik peradilan pajak. Sebagian putusan Pengadilan Pajak atas gugatan Pasal 36 ayat (1) huruf b membatasi pemeriksaan secara ketat pada aspek kewenangan dan prosedur, sementara terdapat putusan lain yang menilai substansi materiil sengketa. Mahkamah Agung kemudian memperkuat pendekatan yang pertama melalui putusan Peninjauan Kembali yang terbit pada tahun 2025. Hal ini sejalan dengan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2024 (SEMA 2/2024) yang menegaskan bahwa gugatan terkait Pasal 36 ayat (1) huruf b hanya mencakup pemeriksaan mengenai kewenangan, prosedur, dan legalitas formal keputusan yang disengketakan. Namun, karena SEMA bukan merupakan peraturan setingkat undang-undang, keberadaannya hanya menyeragamkan penafsiran hakim tanpa menyelesaikan permasalahan yang bersumber dari rumusan norma itu sendiri.

Kajian akademik yang telah ada pada umumnya membahas mekanisme keberatan dan Pasal 36 secara terpisah. Sejumlah penelitian menyoroti efektivitas keberatan (Hamdani, Haskar, & Farda, 2023; Supriyadi, Setiawan, & Bintang, 2020; Ispriyarso, 2019), sementara penelitian lain mengupas karakter diskresioner Pasal 36 (Cahyadi dkk., 2025; Sitorus dkk., 2025; Nainggolan, 2023; Arinta & Richard, 2025). Belum ada penelitian yang menempatkan hubungan antara Pasal 25 dan Pasal 36 ayat (1) huruf b sebagai satu persoalan normatif-struktural yang utuh. Selain itu, hubungan antara pilihan mekanisme administratif dan konsekuensi yudisial yang ditimbulkannya juga belum dianalisis secara sistematis. Padahal, hubungan tersebut sangat menentukan tingkat perlindungan hukum yang dapat diperoleh Wajib Pajak. Kekosongan kajian inilah yang menjadi landasan penelitian ini.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini berfokus pada tiga permasalahan utama. Pertama, mengapa pengaturan dalam Pasal 25 dan Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP menimbulkan dualisme normatif-struktural dalam penyelesaian sengketa Surat Ketetapan Pajak (SKP). Kedua, bagaimana implikasi dualisme tersebut terhadap kepastian hukum dan keadilan prosedural bagi Wajib Pajak. Ketiga, bagaimana rekonstruksi normatif yang seharusnya dibangun untuk mewujudkan kepastian hukum dan keadilan prosedural yang setara bagi Wajib Pajak.

METODE PENELITIAN

Kajian ini disusun dari penelitian hukum normatif yang bersifat preskriptif-analitis (Marzuki, 2019; Mamudji dkk., 2005), memakai pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus. Pendekatan perundang-undangan menelaah Pasal 23, Pasal 25, Pasal 27, dan Pasal 36 UU KUP sebagai satu sistem, berikut keterkaitannya dengan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118 Tahun 2024. Pendekatan konseptual membaca ketentuan tersebut lewat teori kewenangan terikat dan diskresioner, perlindungan hukum preventif dan represif, serta kepastian hukum dan keadilan prosedural. Pendekatan kasus menelaah empat putusan yang dipilih secara purposif, yaitu dua putusan Pengadilan Pajak yang memperlihatkan perbedaan pola pemeriksaan sebelum SEMA Nomor 2 Tahun 2024 berlaku, serta dua putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung yang menegaskan pembatasan pemeriksaan materiil dalam gugatan Pasal 36.

Bahan hukum primer mencakup UU KUP, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, PMK Nomor 118 Tahun 2024, SEMA Nomor 2 Tahun 2024, serta keempat putusan tersebut. Bahan hukum sekunder berupa buku dan jurnal tentang upaya hukum administratif dan perlindungan hukum Wajib Pajak. Seluruh bahan dikumpulkan lewat studi kepustakaan dan dianalisis dengan penalaran hukum deduktif, mulai dari interpretasi norma hingga perumusan rekonstruksi normatif.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penyebab Dualisme Normatif-Struktural

Pasal 25 dan Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP memiliki karakter normatif yang berbeda secara mendasar. Keberatan sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ditujukan untuk menguji kebenaran materiil penetapan pajak. Oleh karena itu, mekanisme ini pada hakikatnya bersifat sengketa (kontensius), karena terdapat posisi yang saling berhadapan antara Wajib Pajak dan fiskus, objek yang disengketakan berupa keputusan administrasi yang konkret, serta proses pembuktian untuk menilai perbedaan pandangan mengenai aspek materiil perpajakan (Hadjon et al., 1994; Indroharto, 1993). Pengaturan yang rinci mengenai tata cara, jangka waktu, dan kewajiban fiskus untuk memberikan keputusan dalam batas waktu tertentu menunjukkan bahwa kewenangan ini merupakan kewenangan terikat (gebonden bevoegdheid). Konsekuensinya, apabila keberatan ditolak, Wajib Pajak dapat menempuh upaya banding yang memungkinkan pemeriksaan materiil secara penuh.

Sebaliknya, Pasal 36 ayat (1) huruf b memiliki karakter diskresioner. Hal ini tercermin dari penggunaan kata “dapat”, tidak adanya kriteria substantif yang dirumuskan secara limitatif, serta sifatnya sebagai norma terbuka (open norm). Selain itu, kewenangan tersebut berada dalam ranah administrasi internal Direktorat Jenderal Pajak. Karakter tersebut menempatkan Pasal 36 dalam pendekatan discretionary administration, berbeda dengan Pasal 25 yang menggunakan pendekatan rule-based administration. Konsekuensinya, penolakan atas permohonan berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf b hanya dapat diuji melalui gugatan yang berfokus pada legalitas keputusan, bukan melalui pemeriksaan ulang terhadap kebenaran materiil penetapan pajak. Karakter diskresioner ini pada dasarnya tidak menimbulkan persoalan apabila digunakan untuk pengurangan sanksi atau koreksi yang bersifat nonmateriil. Namun, permasalahan muncul ketika Pasal 36 ayat (1) huruf b

digunakan untuk memperbaiki “SKP yang tidak benar”. Dalam kondisi tersebut, objek yang diperiksa sesungguhnya menyangkut kebenaran materiil penetapan pajak, sehingga batas antara ranah diskresi dan ranah sengketa materiil menjadi tidak lagi jelas.

Dari perbedaan karakter normatif tersebut, teridentifikasi lima faktor struktural yang bekerja secara kumulatif melahirkan dualisme ini. Pertama, kesamaan objek koreksi. Keberatan menyorot perbedaan penilaian atas penerapan norma dan perhitungan pajak terutang, sedangkan Pasal 36 ayat (1) huruf b menyorot “SKP yang tidak benar” tanpa definisi eksplisit, padahal ketidakbenaran administrasi lazimnya dipahami sebagai kesalahan penerapan norma atau penilaian fakta yang menyentuh substansi penetapan, bukan sekadar kesalahan administratif perifer (Hadjon, 1987).

Kedua, ambiguitas frasa “SKP yang tidak benar” menimbulkan dua penafsiran yang sama-sama dapat dibenarkan secara normatif. Kondisi ini membuka peluang bagi Wajib Pajak yang telah melewati tenggat pengajuan keberatan untuk menggunakan Pasal 36 ayat (1) huruf b dengan harapan memperoleh koreksi secara substantif. Namun, ketika permohonan tersebut ditolak, jalur hukum yang tersedia hanyalah gugatan, sementara gugatan tidak memberikan ruang untuk memeriksa substansi sengketa tersebut.

Ketiga, dan yang paling mendasar, terdapat kesalahan penempatan koreksi materiil dalam rezim kewenangan diskresioner. Kesalahan dalam penerapan norma atau penilaian fakta pada suatu keputusan administrasi yang konkret, individual, dan final pada hakikatnya merupakan persoalan legalitas, bukan persoalan kebijakan. Oleh karena itu, koreksi terhadap kesalahan tersebut seharusnya menjadi konsekuensi dari asas legalitas, bukan bergantung pada kemurahan atau pertimbangan pejabat administrasi (Ridwan HR, 2020). Diskresi hanya dapat digunakan dalam ranah kebijakan (*beleid*), bukan dalam penentuan legalitas suatu keputusan (Hadjon et al., 1994). Dengan demikian, menempatkan koreksi materiil atas SKP dalam rezim yang tunduk pada pertimbangan kepatutan administratif menunjukkan adanya ketidaksesuaian konseptual antara objek yang dikoreksi dan jenis kewenangan yang digunakan.

Keempat, Pasal 36 juga mengandung inkonsistensi internal. Hal ini terlihat dari adanya mekanisme fiktif positif, yaitu permohonan dianggap dikabulkan apabila fiskus tidak memberikan keputusan dalam jangka waktu enam bulan. Mekanisme seperti ini pada umumnya merupakan karakteristik kewenangan terikat yang dibatasi oleh tenggat waktu yang pasti, bukan kewenangan diskresioner yang pada dasarnya memberikan ruang pertimbangan yang lebih luas kepada pejabat administrasi. Kelima, desain konsekuensial yang tidak sinkron antara banding dan gugatan membuat Wajib Pajak yang kehabisan tenggat keberatan terpaksa masuk ke jalur dengan perlindungan yudisial yang lebih sempit.

Kelima faktor ini saling mengunci. Kesamaan objek membuka tumpang tindih, ambiguitas frasa memperluasnya, kesalahan kualifikasi kewenangan menempatkan koreksi materiil di rezim yang keliru, inkonsistensi internal Pasal 36 membuktikan kekeliruan itu, dan desain konsekuensial yang tidak sinkron mengunci seluruh rangkaian menjadi perbedaan perlindungan yudisial yang tak terhindarkan.

Empat putusan yang dianalisis mengonfirmasi pola ini dalam praktik. Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-000092.99/2024/PP/M.VIIIB membatasi pemeriksaan gugatan Pasal 36 hanya pada kewenangan dan prosedur, sementara Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-009362.99/2023/PP/M.XIVB memeriksa kebenaran materiil dengan standar setara banding, meski amarnya sama-sama menolak gugatan. Kedua putusan ini terbit pada tahun yang sama namun memakai pendekatan yang bertolak belakang. Perbedaan penafsiran ini bahkan muncul dalam satu majelis yang sama, ditandai *dissenting opinion* seorang hakim anggota yang berpendapat Pengadilan Pajak berwenang memeriksa substansi materiil berdasarkan Pasal 31 Undang-Undang Pengadilan Pajak, sebuah bukti bahwa pembatasan pemeriksaan bukan keniscayaan tekstual, melainkan pilihan penafsiran yang masih diperdebatkan.

Pola berubah pada tingkat Mahkamah Agung. Putusan Nomor 6876/B/PK/Pjk/2025 menegaskan bahwa hakim gugatan hanya boleh menilai prosedur, bukan materi pokok sengketa, dan Putusan Nomor 2598/B/PK/Pjk/2025 memperkuat pola ini dengan memperbaiki amar dari “ditolak” menjadi “tidak dapat diterima”. Perbaikan amar ini untuk

menegaskan bahwa materi ketetapan pajak sejak awal bukan ranah gugatan. Jika dibaca bersama, keempat putusan ini mengonfirmasi bahwa dualisme norma melahirkan dualisme putusan, dan penyeragaman melalui SEMA Nomor 2 Tahun 2024 hanya menyelesaikan inkonsistensi praktik tanpa memperbaiki cacat desain norma yang menjadi sumbernya.

Implikasi terhadap Kepastian Hukum dan Keadilan Prosedural Wajib Pajak

Lima faktor struktural di atas berimplikasi pada dua nilai dasar hukum menurut Radbruch (1950), yaitu kepastian hukum (*Rechtssicherheit*) dan keadilan (*Gerechtigkeit*) yang dalam konteks ini terwujud sebagai keadilan prosedural, melalui empat dimensi yang saling berkaitan.

Dimensi pertama adalah fragmentasi perlindungan hukum. Menurut teori perlindungan hukum represif Hadjon (1987), keputusan yang lahir dari kewenangan terikat dapat diuji dari aspek keabsahan hukumnya (*wetmatigheid*), sehingga memungkinkan dilakukan pemeriksaan materiil secara penuh. Sebaliknya, keputusan yang lahir dari diskresi hanya diuji dari aspek ketepatan tujuannya (*doelmatigheid*), sehingga tidak menjangkau kebenaran substantif. Perbedaan karakter kewenangan tersebut menyebabkan perbedaan tingkat perlindungan hukum represif. Persoalan utamanya bukan terletak pada adanya perbedaan tersebut, melainkan pada ketidakjelasan batas antara keduanya. Padahal, perlindungan hukum represif yang efektif mensyaratkan adanya mekanisme pemulihan yang pasti, wajib tersedia, dan dapat diprediksi.

Dimensi kedua adalah ketidakpastian pemilihan jalur penyelesaian sengketa. Ketidakpastian ini mengurangi kepastian hukum karena norma seharusnya dapat dipahami dan dijadikan pedoman oleh subjek hukum (Ridwan HR, 2020). Perbedaan antara kedua jalur hanya ditentukan oleh aspek prosedural, yaitu keterlampaian tenggat keberatan, bukan oleh perbedaan substansi sengketa. Akibatnya, Wajib Pajak tidak dapat memperkirakan konsekuensi yudisial dari pilihannya secara jelas. Kondisi tersebut bertentangan dengan prinsip *due process of law* yang mensyaratkan adanya akses yang nyata dan efektif terhadap pengujian keputusan yang merugikan (Rawls, 2006).

Dimensi ketiga berupa ketidaksetaraan akses terhadap pemeriksaan materiil. Akibatnya, sengketa yang memiliki substansi yang sama dapat menimbulkan konsekuensi hukum yang berbeda hanya karena perbedaan jalur administratif yang ditempuh. Kondisi tersebut bertentangan dengan prinsip keadilan prosedural yang menghendaki agar perbedaan perlakuan hukum didasarkan pada perbedaan substantif yang relevan, bukan semata-mata pada perbedaan prosedural (Solum, 2004).

Dimensi keempat, sekaligus yang paling merugikan, adalah *procedural entrapment*, yaitu keadaan ketika Wajib Pajak terjebak dalam jalur hukum yang secara formal tersedia, tetapi tidak memberikan kesempatan untuk memeriksa substansi sengketa. Kondisi ini terbentuk lewat rangkaian prosedur yang saling mengunci. Ketika jangka waktu pengajuan keberatan telah terlampaui, Wajib Pajak tidak lagi dapat menempuh upaya keberatan sehingga Pasal 36 ayat (1) huruf b menjadi satu-satunya jalur yang tersedia. Apabila permohonan tersebut ditolak, Wajib Pajak hanya dapat mengajukan gugatan. Namun, pemeriksaan dalam gugatan terbatas pada aspek prosedural dan tidak menyentuh pokok sengketa. Akibatnya, substansi sengketa tidak pernah diperiksa oleh hakim.

Keadaan ini disebut *procedural entrapment* karena tidak tersedia mekanisme untuk memulihkan posisi Wajib Pajak. Setelah memilih atau terpaksa menempuh jalur tersebut, Wajib Pajak tidak dapat kembali mengajukan keberatan maupun mengubah gugatannya menjadi banding. Dalam praktiknya, kondisi ini sering timbul bukan karena pilihan yang bebas, melainkan karena Wajib Pajak baru mengetahui adanya kesalahan dalam SKP setelah jangka waktu pengajuan keberatan berakhir. Keadaan demikian bertentangan dengan prinsip *access to justice* yang menghendaki tersedianya mekanisme pemulihan yang nyata dan efektif, bukan sekadar tersedia secara formal dalam peraturan (Cappelletti & Garth, 1978).

Sintesis atas keempat dimensi tersebut, dengan teori perlindungan hukum Hadjon, dua nilai dasar hukum Radbruch, *access to justice*, dan *due process of law*, secara konsisten menunjukkan bahwa dualisme Pasal 25 dan Pasal 36 ayat (1) huruf b bersifat struktural, bukan kasuistis, sehingga menuntut rekonstruksi normatif, bukan sekadar penyeragaman penafsiran yudisial.

Rekonstruksi Normatif yang Diperlukan

SEMA 2/2024 membuktikan bahwa penyeragaman penafsiran tanpa memperbaiki norma hanya mengukuhkan ketimpangan, karena akar persoalannya berada pada level undang-undang. Rekonstruksi normatif yang diusulkan bertumpu pada empat fondasi. Pertama, pemisahan fungsi koreksi materiil dari fungsi diskresi administratif, sebab koreksi terhadap keputusan yang cacat secara substantif adalah konsekuensi asas legalitas, bukan kemurahan administratif (Ridwan, 2020; Hadjon dkk., 1994). Kedua, koreksi kebenaran materiil SKP harus ditempatkan dalam rezim kewenangan terikat. Kesalahan penerapan norma atau penilaian fakta atas SKP adalah cacat legalitas yang menuntut kewajiban memeriksa dan memutus dalam tenggat, sebagaimana telah dimiliki keberatan Pasal 25. Ketiga, pemurnian Pasal 36 sebagai administrative clemency yang objeknya dibatasi pada hal bersifat kebijakan semata, sehingga konsisten dengan ruang gugatan yang memang hanya memeriksa aspek prosedural. Keempat, penegasan eksplisit konsekuensi yudisial dalam norma undang-undang, karena kepastian hukum menuntut agar Wajib Pajak dapat mengetahui konsekuensi pilihannya tanpa mengandalkan penafsiran sistemik yang kompleks, sejalan dengan prinsip *due process of law* bahwa pilihan prosedural harus bebas dan terinformasi.

Rekonstruksi ini menempatkan kewenangan untuk mengoreksi “SKP yang tidak benar” ke dalam rezim keberatan sebagaimana diatur dalam Pasal 25. Konsekuensinya, Pasal 36 ayat (1) huruf b perlu dihapus melalui tindakan legislasi yang dilakukan secara simultan dengan pengintegrasian kewenangan tersebut. Penghapusan ini diperlukan karena pembatasan redaksional semata tidak cukup untuk menghilangkan potensi dualisme. Selama ketentuan huruf b tetap dipertahankan, ruang bagi penafsiran yang berbeda tetap terbuka dan berpotensi menghidupkan kembali persoalan yang sama. Melalui rekonstruksi ini, karakter diskresioner Pasal 36 tidak hilang, melainkan menjadi lebih konsisten karena fungsi yang tersisa terbatas pada bentuk-bentuk administrative clemency.

Rekonstruksi ini secara konseptual merupakan penyelesaian yang paling tuntas karena mengatasi persoalan pada akarnya sekaligus menutup celah tumpang tindih objek melalui satu langkah legislasi yang koheren. Prinsip yang tidak boleh dikompromikan dalam rekonstruksi ini adalah bahwa koreksi kebenaran materiil SKP harus bertumpu pada kewenangan terikat dengan konsekuensi yudisial berupa banding yang membuka pemeriksaan materiil penuh, karena hanya dengan prinsip inilah dualisme yang selama ini hanya diredam melalui SEMA dapat diselesaikan secara tuntas pada level undang-undang, bukan melalui penafsiran yudisial semata.

KESIMPULAN

Dualisme antara Pasal 25 dan Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP bersumber dari lima faktor struktural yang bekerja kumulatif, yaitu kesamaan objek koreksi, ambiguitas frasa “SKP yang tidak benar”, kesalahan penempatan koreksi materiil dalam rezim diskresioner, inkonsistensi internal Pasal 36, dan desain konsekuensial yang tidak sinkron antara banding dan gugatan. Dualisme ini mengganggu kepastian hukum dan keadilan prosedural sekaligus, lewat fragmentasi perlindungan hukum, ketidakpastian pemilihan jalur, ketidaksetaraan akses pemeriksaan materiil, dan procedural entrapment. Inkonsistensi putusan Pengadilan Pajak sebelum SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan pembatasan tegas oleh Mahkamah Agung sesudahnya mengonfirmasi bahwa persoalan ini bersifat struktural, bukan kasuistik.

Penyelesaian tuntas hanya bisa dicapai lewat rekonstruksi normatif pada level undang-undang, yang memisahkan fungsi koreksi materiil dari fungsi diskresi administratif dan menempatkan koreksi materiil dalam rezim kewenangan terikat. Rekonstruksi ini ditempuh lewat integrasi koreksi materiil ke dalam rezim keberatan Pasal 25 disertai penghapusan Pasal 36 ayat (1) huruf b, sehingga koreksi kebenaran materiil Surat Ketetapan Pajak berada dalam rezim kewenangan terikat dengan akses banding yang membuka pemeriksaan materiil penuh di Pengadilan Pajak.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Hadjon, P. M. (1987). *Perlindungan hukum bagi rakyat di Indonesia*. Bina Ilmu.
- Hadjon, P. M., Sri Isharyanto, dkk. (1994). *Pengantar hukum administrasi negara*. Gadjah Mada University Press.
- Indroharto. (1993). *Usaha memahami undang-undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara, Buku I: Beberapa pengertian dasar hukum tata usaha negara*. Pustaka Sinar Harapan.
- Marzuki, P. M. (2019). *Penelitian hukum (Edisi Revisi)*. Kencana Prenada Media Group.
- Radbruch, G. (1950). *Legal philosophy*. Dalam J. H. Wigmore dkk. (Ed.), *The legal philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*. Harvard University Press.
- Rawls, J. (2006). *Teori keadilan* (U. Fauzan & H. Prasetyo, Terj.). Pustaka Pelajar.
- Ridwan HR. (2020). *Hukum administrasi negara*. RajaGrafindo Persada.

Jurnal

- Arinta, R., & Richard. (2025). Clemency authority versus judicial review: The jurisdictional conflict of absolute discretion under Article 36(1)(a) of the General Provisions and Tax Procedures Law. *Greenation International Journal of Law and Social Sciences*, 3(3), 900–914.
- Cahyadi, A., dkk. (2025). The evidence in administrative dispute to settle tax disputes (non-litigation). *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, 9(7), 3275–3285.
- Cappelletti, M., & Garth, B. (1978). Access to justice: The newest wave in the worldwide movement to make rights effective. *Buffalo Law Review*. 27(2), 181 - 292
- Hamdani, A., Haskar, E., & Farda, N. F. (2023). Upaya penyelesaian sengketa pajak melalui keberatan pajak. *Amnesti: Jurnal Hukum*, 5(2), 191–206.
- Isipriyarso, B. (2019). Kelemahan lembaga keberatan pajak. *Administrative Law & Governance Journal*, 2(2), 236–241.
- Kartikowati, D. N. (2024). Analisis yuridis sengketa wajib pajak ketentuan umum dan tata cara perpajakan putusan Pengadilan Pajak. *Innovative: Journal of Social Science Research*, 4(4), 6161–6173.
- Nainggolan, S. M. (2023). Kepastian hukum Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. *Collegium Studiosum Journal*, 6(1), 1–9.
- Sitorus, E. T., dkk. (2025). Analisis yuridis pengujian kebenaran materiil atas ketentuan formil dalam sengketa pajak. *Jurnal Akuntansi & Perpajakan*, 6(2), 72–85.
- Solum, L. B. (2004). Procedural justice. *Southern California Law Review*, 78, 181–321.
- Supriyadi, S., Setiawan, B., & Bintang, R. M. (2020). Evaluasi lembaga keberatan dalam penyelesaian sengketa pajak yang adil di Direktorat Jenderal Pajak. *Jurnal Pajak Indonesia*, 2(2), 6–19.

Peraturan Perundang-undangan

- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2024). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118 Tahun 2024 tentang Tata Cara Pembetulan, Keberatan, Pengurangan, Penghapusan, dan Pembatalan di Bidang Perpajakan*.
- Mahkamah Agung Republik Indonesia. (2024). *Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2024 tentang Pemberlakuan Hasil Rumusan Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2024 sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas bagi Pengadilan, Lampiran huruf E (Hasil Rumusan Kamar Tata Usaha Negara), Sengketa Pajak*.
- Republik Indonesia. (1983). *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 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang*.
- Republik Indonesia. (2002). *Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak*.
- Republik Indonesia. (2014). *Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan*.

Putusan Pengadilan

- Mahkamah Agung Republik Indonesia. (2025). Putusan Nomor 2598/B/PK/Pjk/2025 perihal Peninjauan Kembali dalam perkara PT Kakanta melawan Direktorat Jenderal Pajak (Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat (2) Masa Pajak Juli 2016).
- Mahkamah Agung Republik Indonesia. (2025). Putusan Nomor 6876/B/PK/Pjk/2025 perihal Peninjauan Kembali dalam perkara Direktorat Jenderal Pajak melawan Bunga Nurlaila Martasari (Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2016).
- Pengadilan Pajak. (2024). Putusan Nomor PUT-000092.99/2024/PP/M.VIIIB perihal Gugatan Bengky Gowandy melawan Direktorat Jenderal Pajak (Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Juni 2016).
- Pengadilan Pajak. (2024). Putusan Nomor PUT-009362.99/2023/PP/M.XIVB perihal Gugatan PT Kusuma Jaya Putra melawan Direktorat Jenderal Pajak (Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Oktober 2016).