



EFEKTIVITAS PENERAPAN PASAL 26 A AYAT (4) UU NOMOR 6 TAHUN 2023 DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PEMBUKTIAN

Ohmen Sauri Onan Siregar*, Rony Andre Christian Naldo**, Muldri P.J. Pasaribu***

*Universitas Simalungun
Jalan Sisingamangaraja Barat
E-mail: omsire1996@gmail.com

ABSTRAK

Tujuan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 adalah untuk mendorong WP bersikap terbuka sejak tahap pemeriksaan sehingga ketetapan pajak yang diterbitkan berasal dari pengujian atas dokumen yang diberikan oleh WP pada saat pemeriksaan. Penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 diharapkan akan mengurangi sengketa pembuktian yang berlanjut ke Pengadilan Pajak. Fakta hukumnya, sengketa pembuktian yang berlanjut ke Pengadilan Pajak. Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji mengenai efektivitas penerapan Pasal 26A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dalam penyelesaian Keberatan WP agar terwujud pemungutan pajak yang berkeadilan. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa ada 2 (dua) faktor penyebab timbulnya sengketa pembuktian antara WP dan DJP. Penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dalam penyelesaian sengketa pembuktian antara WP dan DJP belum sepenuhnya efektif.

Kata Kunci: Efektivitas, Penyelesaian, Sengketa.

ABSTRACT

The purpose of Article 26 A paragraph (4) of Law Number 6 of 2023 is to encourage taxpayers to be open from the audit stage so that the tax assessment issued comes from the examination of documents provided by taxpayers during the audit. The application of Article 26 A paragraph (4) of Law Number 6 of 2023 is expected to reduce evidentiary disputes that continue to the Tax Court. The legal fact is that evidentiary disputes continue to the Tax Court. This study aims to examine the effectiveness of the application of Article 26A paragraph (4) of Law Number 6 of 2023 in resolving taxpayer objections in order to realize fair tax collection. The results of the study concluded that there are 2 (two) factors causing evidentiary disputes between taxpayers and the Directorate General of Taxes. The application of Article 26 A paragraph (4) of Law Number 6 of 2023 in resolving evidentiary disputes between taxpayers and the Directorate General of Taxes has not been fully effective.

Keywords: Effectiveness, Resolution, Dispute.

1. Pendahuluan

Hukum adalah tata aturan (order) sebagai suatu sistem aturan-aturan (rules) tentang perilaku manusia. Dengan demikian hukum tidak menunjuk pada satu aturan tunggal (rule) tetapi seperangkat aturan (rules) yang memiliki suatu kesatuan sehingga dapat dipahami sebagai suatu



sistem. Konsekuensinya, adalah tidak mungkin memahami hukum jika hanya memperhatikan 1 (satu) aturan saja.¹

Indonesia adalah negara hukum sebagaimana ditegaskan pada Pasal 1 angka (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945). Sebagai negara hukum, Indonesia memiliki tujuan sebagaimana tercantum pada Pembukaan UUD 1945 Alinea ke IV, yaitu melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, serta ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan perdamaian abadi dan keadilan sosial.

Guna mencapai tujuan tersebut maka Pemerintah harus melaksanakan pembangunan nasional. Pembangunan nasional merupakan pembangunan yang berlangsung secara terus-menerus dan berkesinambungan yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat baik secara materiil maupun spiritual. Menurut Mochtar Kusumaatmadja:

"Di Indonesia fungsi hukum didalam pembangunan adalah sebagai sarana pembaharuan masyarakat. Hal ini didasarkan pada anggapan bahwa adanya ketertiban didalam pembangunan merupakan sesuatu yang dipandang penting dan sangat diperlukan. Disamping itu, hukum sebagai tata kaidah dapat berfungsi sebagai sarana untuk menyalurkan arah kegiatan warga masyarakat ke tujuan yang dikehendaki oleh perubahan terencana tersebut. Sudah tentu fungsi tersebut seyogyanya dilakukan disamping hukum sebagai sarana sistem pengendalian sosial".²

Dalam rangka melaksanakan pembangunan nasional yang berkesinambungan, Pemerintah membutuhkan biaya yang bersumber dari penerimaan sektor pajak maupun sektor non-pajak. Pajak merupakan instrument utama dalam mendukung penerimaan negara dengan kontribusi sekitar 69.45% (enam puluh sembilan koma empat puluh lima persen) dari total penerimaan negara pada tahun 2024.

Secara konstitusional, kewenangan Pemerintah untuk memungut pajak dari Wajib Pajak (WP), baik orang pribadi maupun badan adalah Pasal 23 A UUD 1945, yang menentukan bahwa:

"Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang".

¹ Jimly Asshiddiqie, dan M. Ali Safa'at. (2006). *Teori Hans Kelsen Tentang Hukum*. Jakarta: Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, p. 13.

² Rony Andre Christian Naldo, et.al. (2021). *Kepastian Hukum Prioritas Pemberdayaan Usaha Mikro dan Kecil Pada Kegiatan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah Daerah*. Medan: Enam Media, p. 81.



Agar pemungutan pajak negara memenuhi unsur kepastian hukum, keadilan dan kemanfaatan, maka perlu adanya regulasi yang mengatur tentang cara pemungutan pajak tersebut, yakni Hukum Pajak. Hukum Pajak adalah seperangkat peraturan hukum yang mengatur tentang hak dan kewajiban Pemerintah terkait pemungutan pajak, kewajiban WP untuk membayar pajak serta hubungan timbal balik antara Petugas Pajak dengan WP dalam pelaksanaan tugas, wewenang, hak dan kewajiban administratif pemungutan pajak.

Sejak tahun 1983, Indonesia menggunakan sistem pemungutan pajak self-assessment system, yang menggantikan official assessment system sebagai bagian dari reformasi perpajakan. Self-assessment system adalah sistem pemungutan pajak yang memberikan kepercayaan kepada WP untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan yang berlaku tanpa menunggu ketetapan pajak dari Direktur Jenderal Pajak. Self-assessment system ditentukan pada Pasal 12 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang (UU Nomor 6 Tahun 2023). Sistem ini akan mengurangi beban kerja administrasi Direktorat Jenderal Pajak (DJP), karena tidak semua pajak harus ditetapkan terlebih dahulu. Sistem ini diharapkan akan membuat pemungutan pajak menjadi lebih efisien.

Sesuai ketentuan Pasal 29 UU Nomor 6 Tahun 2023, Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan WP. Pada saat proses pemeriksaan WP memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas WP, atau objek yang terutang pajak.

Buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain yang diminta wajib dipenuhi oleh WP paling lama 1 (satu) bulan sejak permintaan disampaikan. Dalam hal WP orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas tidak memenuhi permintaan tersebut sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak tersebut dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan tersebut, pajak yang dihitung dan dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) yang bersangkutan tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan

besarnya pajak yang terutang sesuai dengan bukti yang diperoleh sebagaimana mestinya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sesuai UU Nomor 6 Tahun 2023 terdapat 4 (empat) jenis Surat Ketetapan Pajak (SKP):

- 1) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB);
- 2) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT);
- 3) Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB);
- 4) Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN).

Ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak berpotensi menimbulkan sengketa dengan WP yang tidak setuju dengan jumlah pajak terutang berdasarkan ketetapan pajak tersebut. Sengketa tersebut muncul akibat perbedaan penafsiran peraturan perundang-undangan perpajakan (sengketa yuridis) ataupun berawal dari ketidaksepakatan dalam proses pembuktian (sengketa pembuktian).

Atas ketetapan pajak tersebut WP berhak mengajukan upaya hukum Keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak. Dasar hukum Keberatan adalah Pasal 25, Pasal 26, dan Pasal 26 A UU Nomor 6 Tahun 2023. Terkait Keberatan yang diajukan WP, maka dilakukan penelitian terhadap sengketa yang terjadi oleh Petugas Pajak yang berkedudukan di kantor wilayah. Hasil penelitian dituangkan dalam bentuk Surat Keputusan Keberatan yang dapat berupa menerima seluruhnya, menerima sebagian atau menolak seluruhnya.

Pada Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023, ditentukan bahwa:

“Wajib Pajak yang mengungkapkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dalam proses Keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dimaksud tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya”.

Sesuai ketentuan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 di atas, dokumen atau bukti yang tidak disampaikan pada saat pemeriksaan, tidak dapat dipertimbangkan lagi dalam proses keberatan. Tujuan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 adalah untuk mendorong WP bersikap terbuka sejak tahap pemeriksaan sehingga ketetapan pajak yang diterbitkan berasal dari pengujian atas dokumen yang diberikan oleh WP pada saat pemeriksaan. Penerapan Pasal 26 A



ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 diharapkan akan mengurangi sengketa pembuktian yang berlanjut ke Pengadilan Pajak.

Keberatan secara konseptual dimaksudkan sebagai forum “penyelesaian sengketa” di lingkungan DJP, sehingga sengketa idealnya berhenti di lingkungan DJP, bukan berlanjut ke Pengadilan Pajak. Ketika sekitar separuh sengketa Keberatan tetap berlanjut ke Banding, Keberatan lebih tampak sebagai “formalitas prosedural” dari pada instrumen penyelesaian sengketa yang efektif.

Pengajuan Keberatan yang efektif seharusnya dapat menyelesaikan sengketa pembuktian yang terjadi dan dapat memberikan kepastian hukum kepada setiap WP. Namun, fakta hukumnya masih banyak sengketa pembuktian yang berlanjut ke Pengadilan Pajak oleh karena WP melakukan upaya hukum Banding atas surat keputusan yang diterbitkan tersebut.

Berdasarkan Laporan Tahunan yang dipublikasi di laman resmi DJP dan jumlah berkas sengketa yang masuk ke Pengadilan Pajak yang dipublikasi di laman resmi Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan diperoleh data yang dapat dilihat pada Tabel 1 di bawah ini:

Tahun	Jumlah Berkas Sengketa Keberatan	Jumlah Berkas Sengketa Banding
2023	15.697	7.800
2024	16.584	7.458

Tabel. 1 Berkas Sengketa Keberatan dan Sengketa Banding.
Sumber: www.pajak.go.id dan <https://setpp.kemenkeu.go.id>

Berdasarkan data pada Tabel 1 di atas, ditegaskan bahwa pada tahun 2023 jumlah berkas sengketa Keberatan tercatat sebanyak 15.697 (lima belas ribu enam ratus sembilan puluh tujuh) berkas, dan angka ini meningkat menjadi 16.584 (enam belas ribu lima ratus delapan puluh empat) berkas pada tahun 2024. Kenaikan tersebut menunjukkan bahwa WP semakin aktif menggunakan Keberatan sebagai instrumen administratif untuk menyelesaikan perbedaan penafsiran atau ketidaksepahaman terhadap hasil pemeriksaan maupun penetapan pajak.

Disisi lain, jumlah berkas sengketa pada tingkat Banding mengalami penurunan dari 7.800 (tujuh ribu delapan ratus) berkas pada tahun 2023 menjadi 7.458 (tujuh ribu empat ratus lima puluh delapan) berkas pada tahun 2024. Meski demikian, jumlah berkas Banding per tahun tetap menunjukkan bahwa beban perkara di Pengadilan Pajak masih sangat tinggi dan berpotensi mempengaruhi kecepatan serta kualitas putusan.



Secara keseluruhan, total berkas sengketa masih berada pada angka yang cukup besar. Kondisi tersebut menandakan bahwa sengketa perpajakan masih menjadi isu struktural dalam sistem administrasi perpajakan Indonesia. Tingginya jumlah sengketa dapat mencerminkan berbagai permasalahan, seperti ketidakselarasan interpretasi ketentuan perpajakan antara fiskus dan WP, kualitas pemeriksaan yang belum optimal, ataupun kurangnya ruang dialog yang efektif dalam proses penentuan kewajiban pajak. Dengan demikian, data tersebut memperlihatkan urgensi perbaikan tata kelola penyelesaian sengketa, baik pada tahap Keberatan maupun Banding, agar tercipta mekanisme pemungutan pajak yang lebih adil, efisien, dan memberikan kepastian hukum.

Sekitar 65–70% (enam puluh lima sampai dengan tujuh puluh persen) sengketa antara WP dengan otoritas pajak bukanlah sengketa yuridis, melainkan terkait persoalan pembuktian. Sekitar 50% (lima puluh persen) sengketa keberatan masih berlanjut ke tingkat banding di Pengadilan Pajak. Guna menekan sengketa, DJP berupaya mengurangi jumlah keberatan atas sengketa uji bukti yang berlanjut ke tingkat Banding. Bila jumlah sengketa uji bukti berhasil diturunkan, harapannya ke depan hanya sengketa yuridis saja yang disengketakan pada tingkat banding di Pengadilan Pajak.

Kondisi dominannya sengketa pembuktian dan tingginya Keberatan yang berlanjut ke Banding berdampak negatif terhadap efektivitas sistem keberatan, kepastian hukum, dan kinerja pemungutan pajak secara keseluruhan. Tingginya porsi sengketa pembuktian (65–70%) menunjukkan bahwa kualitas pemeriksaan dan dokumentasi bukti DJP maupun WP belum memadai, sehingga posisi hukum WP terhadap utang pajaknya menjadi tidak jelas dalam jangka panjang. Laju perkara yang besar dan berlarut hingga banding juga menunda titik final sengketa, sehingga kepastian hukum terkait jumlah pajak terutang, sanksi, dan hak restitusi WP tertunda beberapa tahun.

Disisi lainnya, rantai sengketa yang panjang (pemeriksaan–Keberatan–Banding) meningkatkan biaya administrasi di DJP dan biaya kepatuhan bagi WP, termasuk biaya konsultan, litigasi, dan waktu manajemen. Beban perkara yang tinggi di Pengadilan Pajak juga menurunkan efisiensi sistem karena sumber daya Hakim dan Petugas Pajak tersedot untuk sengketa yang seharusnya dapat selesai pada tingkat Keberatan.



Tingginya tingkat dikabulkannya Banding WP mencerminkan kelemahan kualitas SKP dan pembuktian di DJP, sehingga memunculkan persepsi bahwa keputusan Keberatan kurang objektif dan mendorong kecenderungan WP untuk langsung Banding. Komitmen DJP menurunkan sengketa uji bukti menuntut perbaikan tata kelola pemeriksaan, peningkatan kapasitas aparatur, dan pemanfaatan basis data putusan, agar sengketa di tingkat Banding bergeser menjadi sengketa yuridis murni dan kepastian hukum WP meningkat.

2. Metode Penelitian

a. Jenis dan Sifat Penelitian

Penelitian ini merupakan jenis penelitian normatif holistik, yang mengkaji norma-norma hukum dalam peraturan perundang-undangan yang terkait dengan efektivitas penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dalam penyelesaian Keberatan WP agar terwujud pemungutan pajak yang berkeadilan. Penelitian ini bersifat preskriptif analisis, yang merupakan penggambaran dan penjelasan mengenai efektivitas penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dalam penyelesaian Keberatan WP agar terwujud pemungutan pajak yang berkeadilan.

b. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan kombinasi dari 3 (tiga) jenis pendekatan, yakni pendekatan peraturan perundang-undangan, konsep, dan kasus.

c. Data Penelitian

Penelitian ini menggunakan data primer dan data sekunder.

d. Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan melalui studi dokumen kepustakaan (library research), yaitu pengumpulan data dokumen, literatur, putusan pengadilan pajak dan mempelajari ketentuan peraturan perundang-undangan yang terkait dengan permasalahan yang akan dijawab dalam penelitian.

e. Analisis Data

Seluruh data yang sudah diperoleh melalui penelitian kepustakaan, selanjutnya akan dipilah-pilah guna memperoleh berbagai pasal kaedah-kaedah hukum yang mengatur, kemudian disistematiskan sehingga menghasilkan klasifikasi yang selaras dengan permasalahan penelitian.



Data yang telah diperoleh, selanjutnya dianalisis secara deduktif kualitatif untuk sampai pada kesimpulan, sehingga pokok permasalahan yang ditelaah dalam penelitian dapat dijawab.³

3. Hasil Penelitian dan Pembahasan

John Rawls adalah filsuf politik dan hukum asal Amerika Serikat yang terkenal dengan karyanya berjudul: "A Theory of Justice" 1971. John Rawls memperkenalkan konsep "justice as fairness". Menurut John Rawls:

"Keadilan tidak hanya bersifat formal tetapi juga substantif, karena memperhatikan keseimbangan antara hak, kesempatan, dan manfaat bagi semua pihak".⁴

Teori Keadilan merupakan suatu metode untuk mempelajari dan menghasilkan keadilan. Ada berbagai prosedur berpikir untuk menghasilkan keadilan. Keadilan menurut John Rawls pada dasarnya merupakan sebuah fairness yang disebut pure procedural justice. Teori keadilan yang dikemukakan John Rawls mengaksentuasikan pentingnya suatu prosedural yang adil dan tidak berpihak, yang memungkinkan keputusan (politik) yang lahir dari prosedur tersebut itu mampu menjamin kepentingan hukum bagi semua orang.⁵

Sesuai Teori Keadilan yang dikemukakan oleh John Rawls, penting suatu prosedural yang adil dan tidak berpihak, yang memungkinkan keputusan yang lahir dari prosedur mampu menjamin kepentingan hukum bagi semua orang, yakni Petugas Pajak dan WP. Teori Keadilan yang dikemukakan oleh John Rawls, digunakan sebagai pisau analisis guna menganalisis untuk mengetahui mengenai penyebab timbulnya sengketa pembuktian antara WP dan DJP.

Selain itu, juga digunakan Teori Efektivitas Hukum yang dikemukakan oleh Soerjono Soekanto. Hukum (Hukum Pajak) yang diberlakukan dalam kehidupan masyarakat berbangsa dan bernegara tentunya harus dapat efektif.⁶ Menurut Soerjono Soekanto:

³ Bambang Sunggono. (2001). *Metode Penelitian Hukum (Suatu Pengantar)*. Jakarta: Rajagrafindo Persada, p. 196.

⁴ Mokhamad Khifni. (2025). *Kepastian Hukum Dalam Penegakan Keadilan Perpajakan Atas Sengketa Transfer Pricing Pada Pengadilan Pajak*. Jakarta: Tesis, Program Studi Magister Hukum, Universitas Kristen Indonesia, p. 13–15.

⁵ Rony Andre Christian Naldo, et.al., *Op.cit.*, hlm. 101.

⁶ Ohmen Sauri Onan Siregar. (2026). *Efektivitas Penerapan Pasal 26 A ayat (4) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Dalam Penyelesaian Keberatan Guna Mewujudkan Pemungutan yang Berkeadilan*. Pematangsiantar: Tesis, Program Studi Magister Hukum, Sekolah Pascasarjana, Universitas Simalungun, p. 19.

“Hukum dikategorikan efektif jika terdapat dampak hukum yang positif pada saat hukum itu mencapai sasarannya dalam membimbing atau merubah perilaku manusia, sehingga menjadi perilaku hukum”.⁷

Sesuai Teori Efektivitas Hukum yang dikemukakan oleh Soerjono Soekanto, Hukum Pajak dikategorikan efektif jika ada dampak hukum yang positif. Artinya bahwa penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dalam penyelesaian Keberatan WP, dapat mewujudkan pemungutan pajak yang berkeadilan. Teori Efektivitas Hukum yang dikemukakan oleh Soerjono Soekanto, digunakan sebagai pisau analisis guna menganalisis untuk mengetahui mengenai efektivitas penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dalam penyelesaian sengketa pembuktian antara WP dan DJP.

a. Penyebab Timbulnya Sengketa Pembuktian Antara Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak

Secara yuridis, sengketa pajak dirumuskan pada Pasal 1 angka (5) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (UU Nomor 14 Tahun 2002). Sesuai ketentuan pasal tersebut, sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara WP dengan Pejabat Pajak yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya suatu keputusan yang dapat diajukan upaya hukum ke Pengadilan Pajak.

Menurut Muhammad Djafar Saidi:

“Timbulnya sengketa pajak berintikan pada 2 (dua) hal yang sangat prinsipil:

- 1) Tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana yang diperintahkan norma Hukum Pajak;
- 2) Melakukan perbuatan hukum tetapi tidak sesuai dengan norma Hukum Pajak”.⁸

Sesuai ketentuan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023, pada dasarnya proses pembuktian pajak bersifat berjenjang dan berkesinambungan, dimana pemeriksaan merupakan tahap utama bagi WP untuk menyampaikan seluruh pembukuan, catatan, data, dan keterangan yang relevan. Bukti yang baru diajukan pada tahap Keberatan namun tidak disampaikan saat pemeriksaan pada prinsipnya tidak dipertimbangkan, kecuali bukti tersebut secara objektif belum dapat diperoleh dari pihak ketiga pada saat pemeriksaan.

⁷ Rony Andre Christian Naldo, dan Abdy Jekry Pastmen Sihombing. (2025). *Penanggulangan Geng Motor*. Purbalingga: Eureka Media Aksara, p. 58.

⁸ Muhammad Djafar Saidi. (2007). *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jakarta: Rajagrafindo Persada, p. 90.



Makna utama dari norma tersebut adalah penegasan prinsip konsistensi dan itikad baik dalam proses pembuktian perpajakan. WP tidak diperkenankan menunda atau menyembunyikan alat bukti pada tahap pemeriksaan, lalu menggunakannya sebagai dasar bantahan pada tahap Keberatan. Dalam konteks Hukum Acara Pajak, ketentuan ini juga mencerminkan penerapan asas *due process of law* yang menuntut adanya keseimbangan antara hak WP untuk membela diri dan kewajiban untuk bersikap kooperatif terhadap pemeriksaan pajak.

Secara normatif, pembatasan tersebut bertujuan menjaga kepastian hukum, efisiensi administrasi, dan integritas hasil pemeriksaan pajak. Namun, dalam praktik, norma ini justru menjadi salah satu penyebab utama timbulnya sengketa pembuktian antara WP dan DJP, karena dipersepsikan berbeda oleh para pihak terkait makna keadilan dalam proses Keberatan.

Dalam praktik persidangan di Pengadilan Pajak, sengketa pembuktian kerap menjadi inti utama perselisihan antara WP dan Petugas Pajak. Tidak jarang WP baru mengajukan pembuktian, dokumen transaksi, atau data pendukung lainnya pada tahap persidangan, dengan alasan bahwa bukti tersebut belum sempat disampaikan pada saat pemeriksaan atau proses Keberatan. Praktik demikian menimbulkan persoalan serius terkait validitas dan relevansi alat bukti yang diajukan secara terlambat.

Dari sudut pandang WP, sengketa pembuktian muncul karena Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 sering dipersepsikan sebagai pembatasan hak untuk memperoleh perlakuan yang adil dalam proses Keberatan. WP menilai bahwa tujuan utama Keberatan adalah mengoreksi ketetapan pajak secara substansial, sehingga seluruh bukti yang relevan secara materiil seharusnya dapat dipertimbangkan, meskipun disampaikan setelah tahap pemeriksaan.

Keterlambatan penyampaian bukti dalam praktik tidak selalu didasarkan pada itikad buruk. Dalam banyak kasus, WP menghadapi kendala administratif, keterbatasan sumber daya, atau kompleksitas transaksi yang menyebabkan tidak seluruh dokumen dapat disajikan secara lengkap pada tahap pemeriksaan. Ketika bukti yang secara materiil relevan kemudian dikesampingkan hanya karena alasan prosedural, WP memandang hasil penyelesaian sengketa tidak mencerminkan keadilan.

Pandangan ini terkait dengan ketentuan Pasal 28 D ayat (1) UUD 1945, yang menentukan bahwa:



“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum”.

Ketika bukti yang relevan secara substansial dikesampingkan hanya karena tidak disampaikan pada tahap pemeriksaan, WP memandang bahwa kepastian hukum yang diperoleh bersifat formalistik dan belum tentu adil secara substansi.

John Rawls telah mengemukakan Teori Keadilan (justice as fairness). Berdasarkan teori tersebut, kondisi ini dipahami sebagai kegagalan mewujudkan kesetaraan kesempatan yang adil (fair equality of opportunity) dalam proses hukum. Prosedur yang sama bagi semua pihak belum tentu adil apabila tidak mempertimbangkan perbedaan kondisi nyata para subjek hukum. Oleh karena itu, WP memandang pembatasan pembuktian pada Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 berpotensi melahirkan keadilan yang bersifat formalistik, namun kurang substantif.

Sebaliknya, dari perspektif Petugas Pajak, Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dipandang sebagai instrumen untuk mewujudkan prosedur yang adil dalam administrasi perpajakan. Ketentuan ini diperlukan untuk mencegah praktik pembuktian yang hanya menguntungkan WP tertentu, dimana WP tertentu tersebut secara sengaja tidak menyampaikan data atau bukti pada saat pemeriksaan dan baru mengajukannya pada tahap Keberatan untuk melemahkan hasil pemeriksaan.

Petugas Pajak berkepentingan menjaga agar proses Keberatan tidak berubah menjadi pemeriksaan ulang, karena hal tersebut akan mengganggu efektivitas administrasi pajak dan menciptakan ketidakpastian hukum yang berpotensi merugikan kepentingan negara. Pembatasan alat bukti juga dipandang sebagai bentuk perlindungan terhadap prinsip kesetaraan perlakuan antar WP, sehingga WP yang patuh dan kooperatif sejak awal tidak dirugikan oleh strategi prosedural pihak lain.

Sesuai Teori Keadilan yang dikemukakan oleh John Rawls, konsep justice as fairness sejalan dengan gagasannya mengenai kerja sama yang adil (fair cooperation) dalam struktur dasar masyarakat. Pembatasan hak pembuktian individu dapat dibenarkan apabila ditujukan untuk menjaga keberlanjutan dan keadilan sistem yang manfaatnya dirasakan secara kolektif.

Sengketa pembuktian yang dibatasi oleh Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 pada hakikatnya merupakan perwujudan normatif dari pertentangan mana yang diutamakan antara



keadilan prosedural atau keadilan substantif. WP cenderung mengutamakan keadilan substantif, yakni apakah pajak yang ditetapkan mencerminkan kondisi ekonomi yang sebenarnya. Sebaliknya, Petugas Pajak mengutamakan keadilan prosedural sebagai prasyarat tercapainya kepastian hukum.

Menurut John Rawls, keadilan prosedural (pure procedural justice) menuntut agar hasil yang adil hanya dapat dicapai melalui prosedur yang adil. Namun demikian, John Rawls juga menekankan bahwa prosedur tersebut harus dirancang sedemikian rupa sehingga dapat diterima secara rasional oleh semua pihak seandainya mereka berada dalam posisi veil of ignorance, tanpa mengetahui apakah kelak berada di posisi WP atau Petugas Pajak.

Sengketa pembuktian muncul ketika salah satu pihak memandang prosedur tersebut tidak lagi mencerminkan fairness. Ketika prosedur pembuktian dipersepsikan terlalu kaku oleh WP atau terlalu longgar oleh Petugas Pajak, sengketa pembuktian menjadi tidak terelakkan. Penyebab lain munculnya sengketa pembuktian adalah perbedaan kapasitas administratif dan teknis antara WP dan otoritas pajak. Petugas Pajak memiliki standar pemeriksaan, pedoman internal, dan pengalaman teknis yang lebih sistematis, sementara WP sangat beragam dalam kemampuan pengelolaan pembukuan dan dokumentasi. Dalam konteks justice as fairness, perbedaan kapasitas ini seharusnya diimbangi dengan mekanisme prosedural yang korektif. Ketika Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 diterapkan tanpa sensitivitas terhadap ketimpangan tersebut, WP dapat merasa kehilangan kesempatan yang adil untuk membuktikan posisinya, sehingga sengketa pembuktian pun muncul.

Dalam konteks Pasal 28 D ayat (1) UUD 1945, kesetaraan dihadapan hukum tidak selalu berarti perlakuan yang sama secara formal, melainkan perlakuan yang adil secara proporsional. Apabila pembatasan pembuktian diterapkan tanpa mempertimbangkan ketimpangan kapasitas tersebut, maka fairness prosedural sebagaimana dimaksud John Rawls menjadi tereduksi, dan sengketa pembuktian pun tidak terhindarkan.

Berdasarkan konsep justice as fairness, sengketa pembuktian yang dibatasi oleh Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 menunjukkan bahwa persoalan utama bukan terletak pada ada atau tidaknya norma pembatasan, melainkan pada bagaimana norma tersebut dirancang dan diterapkan. Sengketa muncul ketika prosedur pembuktian belum sepenuhnya mencerminkan keseimbangan antara kepastian hukum, perlindungan hak WP, dan efektivitas pemungutan pajak.

Dalam kerangka konsep justice as fairness John Rawls, prosedur pembuktian yang adil adalah prosedur yang secara rasional dapat diterima oleh WP dan Petugas Pajak sebagai pihak-pihak yang setara sehingga sengketa pembuktian dapat diminimalkan tanpa mengorbankan tujuan fiskal negara. Oleh karena itu diperlukan keseimbangan penerapan norma pembuktian antara WP dan Petugas Pajak, sehingga Hukum Pajak tidak hanya berfungsi sebagai instrumen pemaksaan, tetapi juga sebagai sarana keadilan.

b. Efektivitas Penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 Dalam Penyelesaian Sengketa Pembuktian Antara Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak

Tujuan utama pengaturan Pasal 26 A ayat (4) Nomor 6 Tahun 2023 adalah untuk meningkatkan keseimbangan hak dan kewajiban antara WP dengan DJP. DJP berwenang menetapkan pajak terutang berdasarkan bukti dan WP wajib menyampaikan bukti yang diminta pada saat pemeriksaan. Pembatasan penggunaan bukti pada tahap Keberatan, apabila bukti tersebut tidak disampaikan pada saat pemeriksaan merupakan bentuk pecegahan praktik penundaan atau menyembunyian bukti yang dapat menghambat efektivitas administrasi perpajakan.

Cara untuk menentukan efektif atau tidaknya suatu aturan yang sudah berlaku dengan fakta yang ada di lapangan bisa dilakukan dengan menggunakan Teori Efektifitas yang dikemukakan oleh Soerjono Soekanto. Menurut Soerjono Soekanto efektivitas hukum ditentukan oleh sejauh mana aturan hukum dapat berlaku dan ditaati dalam masyarakat. Suatu hukum baru dapat disebut efektif jika benar-benar berfungsi sebagaimana mestinya dalam mengatur perilaku masyarakat.

Soerjono Soekanto mengemukakan bahwa efektivitas hukum dipengaruhi oleh 5 (lima) faktor utama:

- 1) "Faktor hukum. Faktor hukum adalah aturan yang mengatur ketentuan tentang dilaksanakannya hukum. Urgensi faktor hukum dalam penegakkan atau penerapan hukum sangat esensial, karena tanpa adanya suatu aturan hukum yang tegas mengatur suatu aturan maka suatu penerapan aturan tidak bisa secara efektif berjalan sesuai yang diharapkan;
- 2) Faktor penegakan hukum. Faktor Penegakan Hukum merupakan pihak-pihak yang mempunyai keterlibatan dalam penegakkan hukum baik secara langsung maupun secara tidak langsung. Urgensi faktor penegak hukum yakni tanpa adanya subjek yang menjalankan hukum maka suatu aturan tidak akan berjalan dan kurangnya kredibilitas tenaga manusia yang terampil tentu akan mengurangi keefektifan hukum yang berlaku;
- 3) Faktor sarana atau fasilitas yang mendukung penegakan hukum. Fasilitas pendukung merupakan sarana untuk mencapai tujuan dibuatnya hukum tanpa sarana atau fasilitas yang diberikan suatu penerapan aturan hukum sulit untuk dijalankan. Ruang lingkup fasilitas yaitu,

sarana fisik, mekanisme organisasi yang baik, peralatan yang memadai, keuangan yang cukup;

- 4) Faktor masyarakat. Faktor masyarakat merupakan objek yang penting karena ini adalah tempat dimana suatu aturan hukum akan berlaku atau diterapkan. Urgensi faktor ini yakni suatu aturan hukum harus melihat kondisi sosial masyarakat jika tidak maka akan terjadi kesenjangan yang mengakibatkan kurangnya efektivitas hukum yang dibuat. Oleh karena itu, masyarakat menjadi faktor penentu efektif atau tidaknya suatu aturan-aturan hukum yang akan diterapkan di lingkungan;
- 5) Faktor budaya. Faktor budaya merupakan hasil karya, cipta dan rasa yang didasarkan pada karsa manusia di dalam pergaulan hidup manusia. Dalam kaitannya dengan efektivitas hukum, jika suatu aturan yang diterapkan belum menjadi kebiasaan maka akan mengurangi keefektifan aturan yang dibuat”.⁹

Ke 5 (lima) faktor di atas saling berkaitan secara erat karena merupakan inti dari penegakan hukum dan sekaligus menjadi tolok ukur efektivitas penegakan hukum. Pada elemen pertama, baik atau tidaknya hukum tertulis dapat berfungsi sangat ditentukan oleh kualitas dan rumusan aturan hukumnya sendiri. Sejalan dengan hal tersebut, menurut Romli Atmasasmita:

“Faktor penghambat efektivitas penegakan hukum bukan semata-mata terletak pada mentalitas dan integritas aparat (Hakim, Jaksa, Polisi, Penasihat Hukum), tetapi juga pada kurangnya internalisasi dan sosialisasi hukum kepada masyarakat. Dengan kalimat lain, hukum gagal efektif bukan hanya karena aparatnya bermasalah, tetapi karena norma hukum tidak dipahami, tidak dikomunikasikan dengan baik, dan tidak menjadi bagian dari kesadaran hukum publik”.¹⁰

Berdasarkan hasil penelusuran terhadap berbagai putusan Pengadilan Pajak pada Tahun 2025, diidentifikasi sejumlah perkara yang menempatkan penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 sebagai pokok sengketa. Lebih lanjut berdasarkan analisis terhadap berbagai putusan Pengadilan Pajak, ditegaskan bahwa dalam sebagian besar perkara, Majelis Hakim tidak menerapkan ketentuan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dalam proses pembuktian.

Dalam praktik persidangan, Majelis Hakim tetap melakukan pemeriksaan terhadap alat bukti yang diajukan oleh para pihak melalui mekanisme uji bukti. Hal tersebut didasarkan pada kewenangan Majelis Hakim untuk menentukan dan menilai pembuktian sebagaimana ditentukan pada Pasal 76 UU Nomor 14 Tahun 2002. Dengan demikian, meskipun terdapat ketentuan yang

⁹ Soerjono Soekanto. (2007). *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*. Jakarta: Rajagrafindo Persada, p. 8.

¹⁰ Ohmen Sauri Onan Siregar, *Op.cit*, p. 80.



membatasi penggunaan dokumen tertentu dalam tahap Keberatan, dalam praktik peradilan pajak Majelis Hakim tetap mempertimbangkan alat bukti yang diajukan di persidangan sepanjang dianggap relevan untuk mengungkap kebenaran materiil dalam sengketa pajak.

Hasil analisis dari berbagai putusan Pengadilan Pajak dikaitkan dengan faktor-faktor yang digunakan untuk menilai efektivitas penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dalam penyelesaian sengketa pembuktian antara WP dan DJP, sebagai berikut:

- 1) "Faktor hukum. Dari perspektif faktor hukum, penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dalam praktik penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak belum sepenuhnya efektif. Meskipun norma tersebut telah mengatur secara tegas pembatasan penggunaan dokumen pada tahap Keberatan, dalam praktiknya Majelis Hakim masih memberikan ruang untuk mempertimbangkan bukti baru di persidangan berdasarkan kewenangan pembuktian yang dimiliki oleh Hakim. Kondisi ini menunjukkan adanya potensi disharmonisasi antara norma Hukum Acara Administrasi Perpajakan yang diatur dalam UU Nomor 6 Tahun 2023 dengan prinsip pembuktian dalam Hukum Acara Pengadilan Pajak. Akibatnya, tujuan utama dari Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 untuk mendorong kepatuhan WP dalam proses pemeriksaan dan Keberatan belum sepenuhnya tercapai secara optimal;
- 2) Faktor penegakan hukum. Dari perspektif faktor penegakan hukum, efektivitas penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 masih belum sepenuhnya optimal. Hal ini disebabkan oleh adanya perbedaan orientasi antara pendekatan administratif yang diterapkan oleh Petugas Pajak dengan pendekatan yudisial yang diterapkan oleh Majelis Hakim dalam proses penyelesaian sengketa perpajakan. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa keberhasilan penerapan norma ini tidak hanya bergantung pada rumusan norma hukum, tetapi juga pada kualitas, profesionalitas, serta keselarasan interpretasi antara aparat penegak hukum yang menjalankan aturan tersebut;
- 3) Faktor sarana atau fasilitas. Dari perspektif faktor sarana atau fasilitas, efektivitas penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 masih dipengaruhi oleh kualitas sistem administrasi perpajakan dan mekanisme dokumentasi dalam proses pemeriksaan pajak. Ketidakjelasan sistem pencatatan permintaan dokumen, keterbatasan sarana administrasi, serta belum optimalnya sistem pengelolaan dokumen dapat menyebabkan norma tersebut tidak dapat diterapkan secara optimal dalam praktik. Oleh karena itu, untuk meningkatkan efektivitas penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023, diperlukan penguatan sistem administrasi pemeriksaan pajak, termasuk melalui peningkatan mekanisme dokumentasi, penggunaan teknologi informasi yang terintegrasi, serta pengelolaan arsip dokumen yang lebih sistematis;
- 4) Faktor masyarakat. Dari perspektif faktor masyarakat, efektivitas penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 masih dipengaruhi oleh tingkat kesadaran hukum, pemahaman terhadap prosedur perpajakan, serta perilaku kepatuhan administratif WP. Berbagai putusan Pengadilan Pajak yang menunjukkan masih adanya penyampaian bukti baru pada tahap persidangan mengindikasikan bahwa norma tersebut belum sepenuhnya mampu membentuk

perilaku kepatuhan administratif WP dalam proses pemeriksaan pajak. Oleh karena itu, peningkatan sosialisasi peraturan perpajakan, edukasi kepada WP mengenai kewajiban dokumentasi perpajakan, serta pembinaan kepatuhan administratif menjadi faktor penting dalam meningkatkan efektivitas penerapan ketentuan tersebut dalam administrasi perpajakan;

- 5) Faktor budaya. Dari perspektif faktor budaya, efektivitas penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 masih menghadapi tantangan dalam membentuk kebiasaan kepatuhan administratif dalam proses pemeriksaan pajak. Berbagai putusan Pengadilan Pajak yang masih mempertimbangkan dokumen yang disampaikan pada tahap persidangan menunjukkan bahwa norma tersebut belum sepenuhnya menjadi bagian dari budaya hukum dalam penyelesaian sengketa perpajakan. Oleh karena itu, untuk meningkatkan efektivitas penerapan ketentuan tersebut, diperlukan upaya untuk membangun budaya kepatuhan administratif yang lebih kuat, baik melalui peningkatan kesadaran hukum WP maupun melalui konsistensi penerapan norma oleh Petugas Pajak dalam sistem perpajakan”.¹¹

4. Penutup

Penyebab timbulnya sengketa pembuktian antara WP dan DJP adalah:

- 1) Perbedaan perhitungan antara WP dan Petugas Pajak terkait jumlah pajak terutang WP sehingga timbul klaim kurang bayar dan restitusi. Perbedaan perhitungan pajak terutang tersebut disebabkan perbedaan penafsiran terhadap norma perpajakan;
- 2) Perbedaan persepsi antara WP dan DJP mengenai makna keadilan dalam proses penyelesaian sengketa. Disatu sisi, WP cenderung mengedepankan keadilan substantif dengan menekankan pentingnya seluruh bukti yang relevan untuk menilai kebenaran materiil pajak terutang. Disisi lain, DJP menekankan keadilan prosedural guna menjaga kepastian hukum, efisiensi administrasi, dan integritas hasil pemeriksaan.

Efektifitas penerapan Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 dalam penyelesaian sengketa pembuktian antara WP dan DJP adalah belum sepenuhnya efektif. Ketentuan tersebut secara normatif telah dirancang untuk memperkuat pembuktian pada tahap pemeriksaan, mendorong keterbukaan serta itikad baik WP dalam kerangka self assessment system, dan menciptakan keseimbangan hak dan kewajiban antara WP dan DJP. Namun demikian, dalam praktiknya efektivitas ketentuan tersebut belum optimal karena tidak diterapkan secara absolut. Majelis Hakim Pengadilan Pajak cenderung tetap mempertimbangkan bukti yang diajukan di persidangan sepanjang relevan untuk menemukan kebenaran materiil. Oleh karena itu, efektivitas

¹¹ *Ibid*, p. 92-106.



Pasal 26 A ayat (4) UU Nomor 6 Tahun 2023 bersifat kondisional dan sangat bergantung pada kualitas pelaksanaan pemeriksaan oleh DJP serta interpretasi Hakim.

Daftar Pustaka

Buku

- Asshiddiqie, Jimly, dan M. Ali Safa'at. (2006). Teori Hans Kelsen Tentang Hukum. Jakarta: Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia.
- Naldo, Rony Andre Christian, et.al. (2021). Kepastian Hukum Prioritas Pemberdayaan Usaha Mikro dan Kecil Pada Kegiatan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah Daerah. Medan: Enam Media.
-, dan Abdy Jekry Pastmen Sihombing. (2025). Penanggulangan Geng Motor. Purbalingga: Eureka Media Aksara.
- Saidi, Muhammad Djafar. (2007). Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. Jakarta: Rajagrafindo Persada.
- Soekanto, Soerjono. (2007). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum. Jakarta: Rajagrafindo Persada.
- Sunggono, Bambang. (2001). Metode Penelitian Hukum (Suatu Pengantar). Jakarta: Rajagrafindo Persada.

Tesis

- Khifni, Mokhamad. (2025). Kepastian Hukum Dalam Penegakan Keadilan Perpajakan Atas Sengketa Transfer Pricing Pada Pengadilan Pajak. Jakarta: Tesis, Program Studi Magister Hukum, Universitas Kristen Indonesia.
- Siregar, Ohmen Sauri Onan. (2026). Efektivitas Penerapan Pasal 26 A ayat (4) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Dalam Penyelesaian Keberatan Guna Mewujudkan Pemungutan yang Berkeadilan. Pematangsiantar: Tesis, Program Studi Magister Hukum, Sekolah Pascasarjana, Universitas Simalungun.