

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Penyelesaian sengketa pajak di Indonesia merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari dinamika hubungan antara negara dan warga negara dalam konteks hukum publik. Pajak, sebagai sumber utama pembiayaan negara, secara *inheren* menempatkan negara pada posisi *superior* karena kewajiban perpajakan lahir bukan dari perjanjian, melainkan dari perintah undang-undang. Posisi *superior* ini membuat negara memiliki kewenangan besar dalam menetapkan, menagih, dan menilai kewajiban pajak setiap individu dan badan usaha.¹ Namun pada saat yang sama, kewenangan tersebut berpotensi menimbulkan kesewenang-wenangan apabila tidak diimbangi dengan mekanisme kontrol hukum yang efektif, transparan, dan berkeadilan. Karena itu, mekanisme penyelesaian sengketa pajak menjadi salah satu instrumen utama untuk memastikan bahwa penggunaan kewenangan fiskal oleh negara tetap berada dalam koridor hukum dan tidak menimbulkan pelanggaran terhadap hak-hak wajib pajak.

Dalam konteks Indonesia, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) merupakan norma fundamental yang mengatur bagaimana fiskus menjalankan kewenangannya. UU KUP bukan hanya mengatur kewajiban administratif, tetapi juga memberikan kerangka prosedural dalam keberatan, banding, gugatan, pemeriksaan, dan penagihan. Salah satu ketentuan yang banyak mendapat perhatian adalah Pasal 26A ayat (4), yang memberikan ruang bagi hakim dalam penyelesaian sengketa perpajakan untuk memperluas penilaian terhadap pokok sengketa, termasuk hal-hal yang tidak secara eksplisit disebutkan dalam alasan keputusan fiskus. Dengan demikian, Pasal 26A ayat (4) secara teoritis membuka ruang bagi hakim untuk menggali kebenaran materiil, tidak hanya kebenaran formal.

¹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, (Bandung: Refika Aditama, 2012), hlm. 10–11.

Namun, Pasal 26A ayat (4) UU KUP tidak bekerja dalam ruang *vakum*. Norma tersebut berinteraksi dengan Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak (PP), yang menegaskan bahwa ruang lingkup pemeriksaan hakim terbatas pada keputusan yang disengketakan. Artinya, hakim tidak boleh menciptakan objek sengketa baru atau melampaui batasan-batasan yang telah dituangkan fiskus dalam surat keputusan. Di sisi lain, terdapat Pasal 107 Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara (UU PTUN), yang secara tegas mengecualikan kewenangan peradilan administrasi terhadap sengketa di bidang perpajakan. Hal ini menjadikan Pengadilan Pajak sebagai satu-satunya forum penyelesaian sengketa pajak, suatu posisi yang mengandung konsekuensi besar terhadap akses keadilan wajib pajak.

Persinggungan antara ketiga norma ini sering menimbulkan problematika. Penggunaan atau penerapan Pasal 26A ayat (4) UU KUP yang terlalu luas berpotensi menabrak batasan Pasal 76 UU PP. Sebaliknya, penerapan Pasal 26A ayat (4) UU KUP yang terlalu ketat dapat menghilangkan esensi perlindungan bagi wajib pajak, terutama ketika keputusan fiskus tidak memuat alasan yang lengkap. Sementara itu, keberadaan Pasal 107 UU PTUN menyebabkan wajib pajak tidak memiliki alternatif forum apabila sengketa mereka tidak memenuhi kriteria objek perkara di Pengadilan Pajak. Akibatnya, lahirlah kekosongan hukum yang tidak jarang dapat merugikan wajib pajak.

Untuk memahami hubungan norma-norma tersebut, teori Hans Kelsen tentang hukum sebagai sistem norma hierarkis menjadi relevan. Kelsen memandang hukum sebagai bangunan bertingkat, dimana setiap norma mendapatkan validitasnya dari norma yang lebih tinggi. Dalam perspektif ini, UU KUP, UU PP, dan UU PTUN berada dalam tingkat hierarki yang sama sebagai undang-undang, namun memiliki hubungan koordinatif dan fungsional. Surat ketetapan pajak yang diterbitkan fiskus adalah norma konkret yang dibentuk berdasarkan perintah UU KUP, sementara putusan hakim pajak merupakan norma individual yang membatalkan atau mengubah norma konkret tersebut. Dengan demikian, ketidakharmonisan antara Pasal 26A ayat

(4) UU KUP, Pasal 76 UU PP, dan Pasal 107 UU PTUN bukan sekadar masalah teknis, melainkan masalah validitas dan konsistensi sistem hukum itu sendiri dalam logika Kelsenian.²

Namun, memandang persoalan ini hanya dari kacamata normatif tidak cukup. Friedman mengajarkan bahwa hukum tidak akan berfungsi tanpa adanya interaksi antara *struktur hukum*, *substansi hukum*, dan *budaya hukum*. Dalam konteks sengketa pajak, struktur hukum meliputi DJP, KPP, Kanwil, hingga Hakim Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung. Substansi hukum adalah UU KUP, UU PP, dan UU PTUN itu sendiri. Sementara budaya hukum mencerminkan bagaimana fiskus menafsirkan kewenangan, bagaimana wajib pajak memandang proses hukum, dan bagaimana hakim memaknai independensinya. Tidak jarang sengketa muncul bukan karena norma yang salah, melainkan karena budaya hukum yang belum matang. Misalnya, pemeriksa pajak yang terbiasa mengejar target penerimaan dapat menafsirkan aturan dengan terlalu agresif, sementara wajib pajak yang tidak memahami hak dan prosedur sering bertindak defensif. Dalam keadaan demikian, proses penyelesaian sengketa yang seharusnya menegakkan keadilan justru menjadi ajang tarik-menarik kekuasaan.³

Dalam konteks sistem hukum perpajakan Indonesia, hubungan antara Pengadilan Pajak dan PTUN bukan hanya persoalan konstruksi normatif, tetapi juga merupakan persoalan struktur kelembagaan dan budaya hukum para pemangku kepentingan. Ketidakpahaman wajib pajak mengenai hak gugat merupakan contoh dari lemahnya *legal culture*. Demikian pula, masih adanya resistensi fiskus terhadap perluasan kompetensi PTUN menunjukkan belum optimalnya integrasi budaya hukum administrasi modern dalam tubuh aparaturnya. Friedman membantu melihat bahwa sengketa perpajakan bukan hanya soal aturan tertulis, tetapi juga soal kesiapan struktur dan budaya hukum untuk mengoperasionalkan aturan tersebut secara efektif.

² Hans Kelsen, *Pure Theory of Law* (Berkeley: University of California Press, 1967), hlm. 33–35.

³ Lawrence M. Friedman, *The Legal System: A Social Science Perspective* (New York: Russell Sage Foundation, 1975), hlm. 22–28.

Di sinilah teori keadilan John Rawls memberikan fondasi moral. Rawls menekankan bahwa struktur dasar masyarakat harus didesain sedemikian rupa sehingga memberikan perlakuan yang adil bagi semua pihak. Dalam perpajakan, prinsip keadilan Rawls menghendaki agar wajib pajak memiliki kesempatan yang setara untuk membela diri dan memperoleh keputusan yang dapat dipertanggungjawabkan. Konsep *fairness in process* sangat relevan di sini. Wajib pajak yang menghadapi negara sebagai pemegang kekuasaan seharusnya dilindungi oleh prosedur yang memastikan bahwa negara tidak menggunakan posisi dominannya untuk merugikan pihak yang lebih lemah. Ketika Pasal 76 UU PP diterapkan secara benar, hakim dapat menggali fakta secara menyeluruh sehingga proses menjadi lebih adil. Namun ketika Pasal 26A ayat (4) UU KUP diterapkan secara kaku, ruang keadilan bagi wajib pajak menjadi sempit, dan cita-cita Rawls tentang kesetaraan procedural tidak tercapai.⁴

Dengan memadukan teori Rawls, penelitian ini menilai bahwa Pasal 26A ayat (4) UU KUP sesungguhnya merupakan upaya untuk menciptakan kesetaraan procedural (*procedural equality*). Pasal tersebut membuka ruang gugat atas tindakan pejabat pajak yang sebelumnya tidak memiliki forum penyelesaian sengketa. Dari perspektif keadilan distributif dan keadilan procedural, ketentuan tersebut merupakan langkah maju dalam memastikan bahwa wajib pajak tidak berada dalam posisi subordinatif tanpa perlindungan hukum.

Permasalahan yang muncul dalam praktik menunjukkan ketegangan nyata antara teori hukum yang seharusnya (*das sollen*) dengan kenyataan yang ada (*das sein*). Banyak keputusan keberatan ditolak dengan alasan klise tanpa pemeriksaan mendalam, sehingga ketika perkara sampai ke Pengadilan Pajak, hakim menghadapi situasi dimana keputusan fiskus tidak lengkap dan tidak memberikan alasan memadai. Dalam situasi seperti ini, hakim harus memilih antara mengikuti Pasal 26A ayat (4) UU KUP secara tekstual atau menggunakan Pasal 76 UU PP untuk menggali lebih

⁴ John Rawls, *A Theory of Justice* (Cambridge, MA: Harvard University Press, 1971), hlm. 60–75.

jauh. Jika hakim terlalu taat pada Pasal 26A ayat (4) UU KUP, wajib pajak kehilangan kesempatan untuk mendapatkan keadilan. Namun jika hakim terlalu bebas menggunakan Pasal 76 UU PP, fiskus dapat merasa kewenangannya dipotong secara tidak proporsional. Di sisi lain, Pasal 107 UU PTUN menutup pintu bagi koreksi lembaga peradilan lain, menyebabkan Pengadilan Pajak memegang kekuasaan absolut dalam bidang sengketa perpajakan. Kekuasaan absolut tanpa pengawasan selalu membawa potensi ketidakadilan.

Dalam konteks tersebut, penelitian mengenai peran UU KUP dalam penyelesaian sengketa pajak tidak hanya penting dari segi akademis, tetapi juga dari segi praktis dan kebijakan publik. Pembacaan hubungan antara Pasal 26A ayat (4) UU KUP, Pasal 76 UU PP, dan Pasal 107 UU PTUN diperlukan untuk membangun pemahaman yang utuh tentang bagaimana hukum perpajakan seharusnya bekerja dalam sistem hukum Indonesia. Penelitian ini berusaha menjelaskan bagaimana norma-norma tersebut dapat selaras sehingga memberikan kepastian hukum, keadilan prosedural, dan perlindungan hak wajib pajak tanpa menghambat fungsi negara dalam mengumpulkan penerimaan.

Sengketa pajak pada akhirnya bukan sekadar persoalan administratif atau teknis, tetapi merupakan manifestasi dari kontrak sosial modern antara negara dan warga negara. Dalam logika Rawlsian, sistem perpajakan harus dirancang untuk memberikan manfaat bagi semua, terutama yang paling lemah posisinya. Dalam logika Friedman, hukum harus bekerja melalui struktur, substansi, dan budaya yang sehat. Dan dalam logika Kelsen, hukum harus bekerja secara koheren dan valid dalam struktur normatifnya. Penelitian ini berupaya berada pada persilangan tiga tradisi pemikiran besar tersebut agar dapat memberikan kontribusi ilmiah dan solusi praktis bagi penyempurnaan sistem penyelesaian sengketa pajak di Indonesia.

Selanjutnya, permasalahan lain yang sering muncul adalah ketidakseimbangan antara bukti yang dimiliki fiskus dan yang dimiliki wajib pajak. Dalam pemeriksaan, fiskus sering memiliki akses lebih besar terhadap data dan informasi, termasuk data

pihak ketiga. Ketika sengketa masuk ke Pengadilan Pajak, wajib pajak harus berjuang untuk membuktikan bahwa penilaian fiskus keliru, padahal beban pembuktian bersifat relatif. Pasal 76 UU PP memberikan ruang bagi hakim untuk mengoreksi ketidakseimbangan ini dengan menilai seluruh bukti secara substantif. Namun pembatasan Pasal 26A ayat (4) UU KUP sering membuat ruang tersebut tidak dapat digunakan secara optimal. Hal ini sekali lagi menunjukkan bahwa persoalan sengketa pajak tidak hanya berkaitan dengan pembacaan tekstual norma, tetapi juga tentang bagaimana norma tersebut berinteraksi dengan realitas sosial dan budaya hukum.

Dari semua penjelasan tersebut diatas, tampak jelas bahwa penelitian mengenai peran UU KUP dalam penyelesaian sengketa pajak, terutama terkait Pasal 26A ayat (4), bukan hanya relevan, melainkan juga sangat mendesak. Perkembangan terkini yang menempatkan Pengadilan Pajak di bawah Mahkamah Agung semakin mempertegas pentingnya harmonisasi norma dan proses. Reformasi struktur peradilan yang bertujuan untuk memperkuat independensi hakim harus diimbangi dengan reformasi substansi dan budaya hukum agar tercipta sistem sengketa pajak yang benar-benar mencerminkan prinsip negara hukum.

Ketegangan normative atau *normative tension* antara Pasal 26A ayat (4) UU KUP, Pasal 76 UU Pengadilan Pajak, dan Pasal 107 UU PTUN inilah yang menjadikan penelitian ini juga penting dan relevan. Dalam praktik, banyak wajib pajak masih kesulitan memahami kapan suatu tindakan fiskus harus diajukan ke Pengadilan Pajak, dan kapan harus diajukan ke PTUN. Di sisi lain, banyak tindakan pejabat pajak yang secara substansi merugikan wajib pajak, tetapi tidak memenuhi kualifikasi keputusan yang dapat digugat di Pengadilan Pajak. Hal ini menimbulkan *legal vacuum* dalam beberapa kasus, di mana wajib pajak tidak memiliki forum penyelesaian sengketa yang efektif. Di sinilah urgensi Pasal 26A ayat (4) UU KUP menjadi sangat signifikan, karena pasal tersebut menegaskan bahwa tindakan tertentu, meskipun bukan keputusan sengketa pajak dalam arti sempit, tetap dapat diuji oleh hakim PTUN dalam konteks negara hukum.

Meskipun dasar hukum penyelesaian sengketa telah tersedia, implementasinya masih menimbulkan kerancuan. Banyak kasus menunjukkan bahwa tindakan fiskus seperti penerbitan Surat Teguran, Surat Paksa, pencegahan ke luar negeri, dan tindakan administratif lainnya tidak selalu jelas forum gugatan yang harus ditempuh. Di sisi lain, beberapa putusan Mahkamah Agung menunjukkan bahwa PTUN memiliki kewenangan menguji tindakan fiskus dalam konteks *rechtmatige overheidsdaad*, sementara Pengadilan Pajak berwenang menguji sengketa yang berkaitan dengan keputusan pajak dalam arti sempit. Kondisi ini menciptakan ketidakpastian hukum yang dapat merugikan wajib pajak dan melemahkan legitimasi sistem perpajakan itu sendiri.

Salah satu problem besar lagi dalam hukum pajak Indonesia adalah terfragmentasinya kewenangan antar lembaga peradilan. Dualisme kompetensi antara Pengadilan Pajak dan PTUN sering kali tidak dibarengi dengan kejelasan batasan normatif yang cukup. Oleh karena itu, penelitian ini sangat penting untuk memberikan pemahaman komprehensif tentang bagaimana hubungan ketiga pasal Pasal 26A ayat (4) UU KUP, Pasal 107 UU PTUN, dan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak harus ditafsirkan agar menghasilkan kepastian hukum. Harmonisasi antar norma perlu dilakukan agar sistem penyelesaian sengketa pajak tidak berjalan secara parsial, melainkan sebagai sebuah sistem hukum yang utuh sebagaimana dikonsepsikan oleh Friedman.⁵

Latar belakang ini menunjukkan bahwa penelitian mengenai peran UU KUP dalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak Indonesia bukan hanya relevan secara akademik, tetapi juga penting secara praktis. Penelitian ini mengisi kekosongan studi yang belum banyak membahas hubungan Pasal 26A ayat (4) UU KUP dengan pengaturan kompetensi PTUN dan Pengadilan Pajak. Dengan mengintegrasikan teori Kelsen, Friedman, dan Rawls, penelitian ini tidak hanya menganalisis norma secara

⁵ Lawrence M. Friedman, *The Legal System: A Social Science Perspective* (New York: Russell Sage Foundation, 1975), hlm. 22–28, 35–40.

dogmatis, tetapi juga secara sistemik dan filosofis, sehingga memberikan kontribusi signifikan dalam pengembangan hukum pajak dan hukum administrasi negara di Indonesia.

B. Rumusan Masalah

Rumusan masalah penelitian ini dengan judul "Peran UU KUP dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak; *"Analisis Penerapan Pasal 26A ayat (4) UU KUP dalam hubungannya dengan Pasal 107 UU Peradilan Tata Usaha Negara dan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak"* adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana peran UU KUP pasal 26A ayat (4) dalam proses penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak?
2. Bagaimana keterkaitan dan penerapan Pasal 26A ayat (4) UU KUP dengan Pasal 107 UU PTUN dan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak dalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak?

C. Ruang Lingkup Penelitian

Untuk menjaga agar penelitian ini tetap fokus, terarah, dan sesuai dengan permasalahan yang dirumuskan, maka ruang lingkup penelitian dibatasi sebagai berikut:

1. Objek Penelitian

Objek penelitian ini adalah norma hukum dan penerapannya dalam praktik peradilan, khususnya ketentuan mengenai pembuktian dalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak. Fokus objek penelitian diarahkan pada:

- a. Pasal 26A ayat (4) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP).
- b. Pasal 107 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009.

c. Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

2. Cakupan Materi

Cakupan materi penelitian ini meliputi kajian terhadap:

- a. Pengaturan normatif Pasal 26A ayat (4) UU KUP dalam sistem hukum pembuktian sengketa pajak.
- b. Prinsip-prinsip pembuktian dan penilaian alat bukti sebagaimana diatur dalam Pasal 107 UU PTUN.
- c. Ketentuan pembuktian dalam persidangan Pengadilan Pajak berdasarkan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak.
- d. Penerapan dan penafsiran norma-norma tersebut oleh hakim Pengadilan Pajak dalam pertimbangan hukum putusan sengketa pajak.

3. Batasan Waktu

Penelitian ini dibatasi pada:

- a. Periode setelah berlakunya Pasal 26A ayat (4) UU KUP.
- b. Putusan Pengadilan Pajak yang dijatuhkan dalam kurun waktu sampai dengan tahun 2024, sepanjang relevan dengan permasalahan pembuktian dalam sengketa pajak.

4. Batasan Wilayah

Penelitian ini dibatasi pada wilayah hukum:

- a. Negara Kesatuan Republik Indonesia, dengan fokus pada praktik penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak Republik Indonesia.
- b. Penelitian ini tidak melakukan perbandingan dengan sistem peradilan pajak negara lain.

5. Substansi Hukum

Substansi hukum yang dikaji dalam penelitian ini terbatas pada:

- a. Hukum acara penyelesaian sengketa pajak, khususnya terkait pembuktian dan penilaian alat bukti.

- b. Hubungan antara ketentuan pembuktian dalam UU KUP dengan prinsip pembuktian dalam hukum peradilan tata usaha negara.
- c. Kedudukan Pasal 26A ayat (4) UU KUP dalam sistem hukum pembuktian sengketa pajak sebagai norma khusus (*lex specialis*).

6. Objek Kajian

Objek kajian penelitian ini mencakup:

- a. Peraturan perundang-undangan yang relevan, yaitu UU KUP, UU PTUN, dan UU Pengadilan Pajak.
- b. Doktrin dan pendapat para ahli hukum pajak dan hukum administrasi negara.
- c. Putusan-putusan Pengadilan Pajak yang memuat pertimbangan hukum mengenai penerapan Pasal 26A ayat (4) UU KUP.

7. Metodologi

Penelitian ini menggunakan penelitian hukum normatif (*doktrinal*) dengan pendekatan:

- a. Pendekatan perundang-undangan (*statute approach*).
- b. Pendekatan konseptual (*conceptual approach*).
- c. Pendekatan kasus (*case approach*).

Bahan hukum yang digunakan terdiri atas bahan hukum primer, sekunder, dan tersier yang dianalisis secara kualitatif dengan metode penalaran hukum.

8. Wilayah Peradilan

Wilayah peradilan yang menjadi fokus penelitian ini adalah:

- a. Pengadilan Pajak Republik Indonesia sebagai peradilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara.
- b. Pembahasan tidak mencakup kewenangan peradilan lain, kecuali sejauh diperlukan untuk memperjelas konstruksi normatif.

9. Pembahasan Peran UU KUP

Pembahasan peran UU KUP dalam penelitian ini dibatasi secara khusus pada:

- a. Peran Pasal 26A ayat (4) UU KUP dalam mengatur penggunaan dan kekuatan pembuktian alat bukti dalam sengketa pajak;
- b. Fungsi norma tersebut dalam praktik pembuktian di Pengadilan Pajak;
- c. Implikasi penerapan Pasal 26A ayat (4) UU KUP terhadap proses penilaian alat bukti oleh hakim Pengadilan Pajak.

Dengan batasan ruang lingkup sebagaimana dirumuskan di atas, penelitian ini memberikan kajian yang jelas, fokus, dan akademis mengenai peran substantif dan prosedural UU KUP dalam sengketa pajak, serta sinkronisasi dan perbandingan kewenangan antar lembaga peradilan sebagaimana diatur dalam Pasal 26A UU KUP, Pasal 107 UU PTUN, dan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak.

D. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk:

1. Menganalisis peran Pasal 26A ayat (4) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) dalam proses penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak, khususnya dalam konteks pembuktian dan penilaian alat bukti oleh majelis hakim.
2. Menganalisis keterkaitan dan penerapan Pasal 26A ayat (4) UU KUP dengan ketentuan pembuktian dalam Pasal 107 Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara (UU PTUN) dan Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak (UU PP), guna menilai konsistensi dan keselarasan norma hukum dalam praktik penyelesaian sengketa pajak.

E. Manfaat Penelitian

1. Manfaat Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat:

- a. Memberikan kontribusi terhadap pengembangan ilmu hukum, khususnya hukum pajak dan hukum administrasi negara, dalam hal pembuktian sengketa pajak di Pengadilan Pajak.
- b. Memperkaya kajian akademik mengenai hubungan antara UU KUP, UU PTUN, dan UU Pengadilan Pajak dalam sistem peradilan pajak Indonesia.
- c. Menjadi referensi konseptual bagi penelitian selanjutnya yang membahas pembuktian dalam sengketa pajak.

2. Manfaat Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat:

- a. Memberikan acuan normatif bagi hakim Pengadilan Pajak dalam menerapkan Pasal 26A ayat (4) UU KUP secara konsisten dan berkeadilan.
- b. Menjadi bahan pertimbangan bagi fiskus dan wajib pajak dalam memahami batasan dan kekuatan pembuktian dalam sengketa pajak, serta memberikan masukan bagi pembentuk undang-undang dalam rangka penyempurnaan pengaturan pembuktian sengketa pajak di masa mendatang.

3. Manfaat Akademis

Penelitian ini diharapkan dapat:

- a. Menjadi referensi ilmiah bagi peneliti selanjutnya yang mengkaji penerapan hukum pembuktian dalam sengketa pajak.
- b. Menjadi bahan ajar dan diskursus akademik di bidang hukum pajak dan hukum acara peradilan pajak.

F. Kerangka Teori dan Kerangka Konsep

1. Kerangka Teori

Kerangka teori dalam penelitian hukum berfungsi sebagai landasan konseptual untuk menafsirkan norma hukum, membangun argumentasi yuridis, serta menganalisis hubungan antara peraturan perundang-undangan, kewenangan lembaga, dan praktik penyelesaian sengketa. Dalam penelitian berjudul “Peran

Undang-Undang KUP dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak; Analisis Penerapan Pasal 26A ayat (4) UU KUP dalam Hubungannya dengan Pasal 107 UU PTUN dan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak”, kerangka teori digunakan untuk menjelaskan bagaimana norma pembatasan alat bukti bekerja dalam sistem hukum pajak serta bagaimana peradilan pajak menjalankan fungsi pengawasan terhadap tindakan fiskus.

Untuk menjaga fokus analisis dan koherensi metodologis, penelitian ini menggunakan dua kerangka teori utama, yaitu Teori Sistem Normatif dan Sistem Hukum (Hans Kelsen dan Lawrence M. Friedman), dan Teori Keadilan sebagai Fairness (John Rawls). Kedua teori tersebut dipilih karena saling melengkapi dalam menjelaskan aspek legalitas, struktur kelembagaan, dan keadilan prosedural dalam penyelesaian sengketa pajak.

a. Teori Sistem Normatif dan Sistem Hukum (*Hans Kelsen dan Lawrence M. Friedman*).

Teori Hans Kelsen tentang *Pure Theory of Law* menempatkan hukum sebagai sistem norma yang berjenjang (*Stufenbau des Recht*), di mana keabsahan suatu norma atau tindakan hukum ditentukan oleh kesesuaiannya dengan norma yang lebih tinggi.⁶ Dalam konteks penelitian ini, Undang-Undang KUP diposisikan sebagai norma umum yang menjadi dasar legalitas bagi tindakan fiskus, seperti penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP) dan keputusan keberatan. Sengketa pajak dipahami sebagai akibat dari ketidaksesuaian antara norma individual (keputusan fiskus) dengan norma umum yang mengaturnya.

Melalui perspektif Kelsenian, Pengadilan Pajak berperan sebagai institusi yang menguji apakah tindakan fiskus telah dibentuk dan diterapkan secara sah sesuai dengan ketentuan UU KUP, khususnya Pasal 26A ayat (4) yang

⁶ Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, translated by Anders Wedberg, Harvard University Press, Cambridge, 1945

membatasi penggunaan alat bukti. Dengan demikian, norma tersebut tidak hanya berfungsi sebagai aturan prosedural, tetapi juga sebagai standar legalitas untuk mencegah penyalahgunaan kewenangan dalam proses pemeriksaan dan persidangan.

Kerangka normatif ini diperkuat oleh Teori Sistem Hukum Lawrence M. Friedman yang menjelaskan bahwa efektivitas hukum ditentukan oleh interaksi tiga unsur, yaitu struktur hukum, substansi hukum, dan budaya hukum. Dalam penelitian ini, struktur hukum mencakup Direktorat Jenderal Pajak, Pengadilan Pajak, PTUN, dan Mahkamah Agung. Substansi hukum meliputi Pasal 26A ayat (4) UU KUP, Pasal 76 UU Pengadilan Pajak, dan Pasal 107 UU PTUN. Sementara itu, budaya hukum tercermin dalam praktik fiskus dalam proses pemeriksaan, sikap wajib pajak dalam mengajukan keberatan dan banding, serta pola pertimbangan hakim dalam menyikapi pembatasan alat bukti.

Dengan menggabungkan Kelsen dan Friedman, penelitian ini mampu menganalisis sengketa pajak secara utuh, baik dari segi keabsahan normatif, desain kelembagaan, maupun praktik empiris dalam penyelesaian sengketa pajak.

b. Teori Keadilan sebagai Fairness (*John Rawls*)

Teori keadilan John Rawls digunakan untuk menilai aspek keadilan prosedural dalam penyelesaian sengketa pajak. Rawls mengemukakan dua prinsip utama keadilan, yaitu: pertama, setiap orang memiliki hak yang sama atas kebebasan dasar; dan kedua, ketidaksetaraan hanya dapat dibenarkan apabila memberikan manfaat bagi pihak yang paling kurang beruntung (*the least advantaged*).⁷

⁷ John Rawls, *Justice as Fairness: A Restatement*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 2001

Dalam konteks sengketa pajak, wajib pajak diposisikan sebagai pihak yang secara struktural lebih lemah dibandingkan fiskus, yang memiliki keunggulan kewenangan, informasi, dan sumber daya. Oleh karena itu, pembatasan alat bukti dalam Pasal 26A ayat (4) UU KUP dianalisis sebagai mekanisme untuk menciptakan *fair equality of opportunity*, yaitu memastikan bahwa wajib pajak memiliki kesempatan yang setara untuk membela haknya tanpa harus menghadapi bukti baru yang diajukan secara sepihak oleh fiskus di tahap persidangan.

Teori Rawls digunakan untuk menilai apakah mekanisme keberatan dan banding telah memberikan proses yang adil, apakah pembatasan alat bukti tersebut proporsional, serta apakah putusan Pengadilan Pajak mencerminkan keadilan prosedural dan substantif. Dengan demikian, teori ini menjadi dasar evaluatif untuk menilai sejauh mana sistem penyelesaian sengketa pajak telah memenuhi prinsip keadilan dalam negara hukum.

Dengan menggunakan dua kerangka teori utama tersebut, penelitian ini membangun analisis yang seimbang antara legalitas normatif dan keadilan prosedural. Teori Kelsen dan Friedman menjelaskan bagaimana hukum pajak bekerja sebagai sistem norma dan institusi, sementara teori Rawls memberikan alat ukur keadilan dalam relasi yang asimetris antara fiskus dan wajib pajak. Kombinasi ini memungkinkan analisis yang komprehensif terhadap peran Pasal 26A ayat (4) UU KUP dalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak.

2. Kerangka Konsep

Kerangka konsep dalam penelitian ini disusun untuk menjelaskan secara sistematis hubungan antara norma hukum yang diteliti, aktor yang terlibat, serta mekanisme penyelesaian sengketa pajak sebagaimana tercermin dalam judul penelitian, yaitu *Peran Undang-Undang KUP dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak: Analisis Penerapan Pasal 26A ayat (4) UU KUP*

dalam Hubungannya dengan Pasal 107 UU PTUN dan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak.

Secara konseptual, sengketa pajak timbul dari perbedaan penafsiran dan penerapan norma antara fiskus dan wajib pajak dalam proses pemeriksaan dan penetapan pajak. Fiskus, melalui kewenangan administrasi perpajakan, menerbitkan keputusan individual seperti Surat Ketetapan Pajak (SKP) atau keputusan keberatan. Di sisi lain, wajib pajak sebagai subjek hukum memiliki hak untuk mengajukan keberatan dan banding apabila keputusan tersebut dianggap tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pasal 26A ayat (4) UU KUP ditempatkan sebagai variabel normatif utama dalam kerangka konsep ini. Norma tersebut berfungsi sebagai pembatasan penggunaan alat bukti oleh fiskus, dengan menegaskan bahwa bukti yang diajukan dalam persidangan Pengadilan Pajak harus berasal dari proses pemeriksaan atau keberatan. Pembatasan ini dimaksudkan untuk mencegah praktik pembenaran *ex post* (*ex post justification*) serta menjamin adanya keseimbangan posisi antara fiskus dan wajib pajak dalam proses pembuktian.

Dalam konteks kewenangan peradilan, Pasal 76 UU Pengadilan Pajak menegaskan kompetensi absolut Pengadilan Pajak dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak, sekaligus memberikan kewenangan kepada hakim pajak untuk menilai dan menggali kebenaran materiil. Sementara itu, Pasal 107 UU PTUN berfungsi sebagai norma penghubung yang menegaskan bahwa sengketa pajak dikecualikan dari kewenangan Peradilan Tata Usaha Negara, sehingga tidak terjadi tumpang tindih yurisdiksi antara PTUN dan Pengadilan Pajak.

Dengan demikian, kerangka konsep penelitian ini memposisikan Pasal 26A ayat (4) UU KUP sebagai instrumen pengendali pembuktian, Pasal 76 UU Pengadilan Pajak sebagai dasar kewenangan adjudikatif, dan Pasal 107 UU PTUN sebagai norma delimitasi kewenangan peradilan. Interaksi ketiga norma tersebut

membentuk suatu mekanisme penyelesaian sengketa pajak yang bertujuan menciptakan kepastian hukum, keseimbangan prosedural, dan perlindungan hak wajib pajak dalam proses peradilan pajak.

Secara keseluruhan, kerangka konsep ini menggambarkan bahwa peran UU KUP dalam penyelesaian sengketa pajak tidak hanya bersifat administratif, tetapi juga menentukan kualitas keadilan prosedural dan efektivitas fungsi Pengadilan Pajak sebagai lembaga kontrol terhadap tindakan fiskus.

G. Metode Penelitian

1. Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif-doktrinal, yaitu jenis penelitian yang bertujuan untuk menelaah kaidah-kaidah hukum positif, asas-asas hukum, serta doktrin-doktrin hukum yang relevan untuk menjawab permasalahan yang dirumuskan. Penelitian hukum normatif dipilih karena kajian utama yang diangkat adalah mengenai konstruksi normatif dan penerapan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), secara khusus Pasal 26A ayat (4), dalam hubungannya dengan Pasal 107 Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara (UU PTUN) dan Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak (UU PP). Dengan demikian, penelitian ini tidak dimaksudkan untuk melakukan survei empiris terhadap perilaku aparat atau wajib pajak, tetapi untuk mengkaji hubungan antar norma dan implikasinya bagi penyelesaian sengketa pajak di Indonesia.

Jenis penelitian ini bersifat deskriptif-analitis, yakni penelitian yang bertujuan menggambarkan secara sistematis norma-norma hukum yang terkait dengan sengketa pajak, kemudian menganalisisnya secara kritis dengan menggunakan metode penafsiran hukum serta teori-teori hukum yang relevan. Melalui pendekatan ini diharapkan dapat diperoleh gambaran komprehensif mengenai

efektivitas, kepastian hukum, dan keadilan prosedural dalam penerapan ketentuan KUP pada proses penyelesaian sengketa pajak.

2. Pendekatan Penelitian

Untuk menjawab permasalahan penelitian, digunakan beberapa pendekatan dalam penelitian hukum normatif sebagai berikut:

a. Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*)

Pendekatan ini dilakukan dengan menelaah secara mendalam ketentuan peraturan perundang-undangan, khususnya UU KUP, UU PTUN, dan UU Pengadilan Pajak, beserta seluruh peraturan pelaksana yang relevan. Pendekatan ini bertujuan untuk memahami kedudukan, ruang lingkup pengaturan, maksud pembentukan norma, serta hubungan sistematis antar ketentuan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak.

b. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*)

Pendekatan ini digunakan untuk memperjelas konsep-konsep yuridis penting, seperti kewenangan absolut pengadilan, sengketa pajak, tindakan administrasi perpajakan, perlindungan hukum wajib pajak, serta asas-asas penegakan hukum administrasi. Pada tahap ini, penelitian mengacu kepada pemikiran dan teori-teori yang dikemukakan oleh Lawrence M. Friedman mengenai struktur, substansi, dan budaya hukum, serta teori keadilan John Rawls, guna memberikan dasar konseptual dalam menilai keadilan dan efektivitas norma hukum.

c. Pendekatan Kasus (*Case Approach*)

Pendekatan ini dilakukan dengan menelaah putusan Pengadilan Pajak (PP) dan putusan Mahkamah Agung (MA) yang relevan sebagai bahan ilustratif untuk melihat bagaimana norma Pasal 26A ayat (4) UU KUP diterapkan dalam praktik. Penelaahan putusan dimaksudkan untuk memperkuat analisis normatif dan membantu mengidentifikasi permasalahan hukum yang muncul dalam penerapannya.

3. Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang terdiri atas:

- a. Bahan Hukum Primer meliputi Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara (UU PTUN), Undang-Undang Pengadilan Pajak (UU PP), Peraturan pelaksana di bidang perpajakan, seperti Peraturan Menteri Keuangan, Peraturan Direktur Jenderal Pajak, dan ketentuan lain yang terkait dengan prosedur penyelesaian sengketa pajak.
- b. Bahan Hukum Sekunder berupa, buku teks, monograf, dan literatur ilmiah yang membahas hukum pajak, hukum administrasi negara, dan penyelesaian sengketa pajak, artikel jurnal ilmiah, karya ilmiah, tesis, dan disertasi yang relevan, putusan-putusan pengadilan, baik Pengadilan Pajak maupun Mahkamah Agung, yang berkaitan dengan topik penelitian.
- c. Bahan Hukum Tersier digunakan untuk memberikan penjelasan tambahan mengenai terminologi dan konsep hukum, meliputi kamus hukum, ensiklopedia, indeks hukum, serta sumber pendukung lainnya.

4. Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan dua teknik utama, yaitu:

a. Studi *Kepustakaan (Library Research)*

Studi kepustakaan dilakukan dengan mengumpulkan dan menelaah peraturan perundang-undangan, literatur akademik, doktrin hukum, serta putusan pengadilan. Teknik ini digunakan untuk memperoleh pemahaman teoritis dan normatif mengenai peran UU KUP dalam sistem penyelesaian sengketa pajak.

b. Dokumentasi

Teknik dokumentasi dilakukan dengan mengumpulkan dokumen resmi, termasuk salinan putusan Pengadilan Pajak (PP) dan Mahkamah Agung

(MA), dokumen administratif, serta publikasi resmi pemerintah yang mendukung analisis hukum normatif.

5. Metode Analisis Data

Data dianalisis menggunakan metode analisis kualitatif normatif. Analisis dilakukan melalui tiga tahapan pokok:

a. Analisis Deskriptif

Pada tahap ini dilakukan penguraian terhadap ketentuan normatif sebagaimana tercantum dalam UU KUP, UU PTUN, dan UU Pengadilan Pajak. Uraian ini bertujuan memahami struktur hukum yang mengatur mekanisme penyelesaian sengketa pajak.

b. Analisis Interpretatif dan Sistematis

Tahap ini melibatkan penafsiran hukum melalui metode interpretasi gramatikal, sistematis, historis, dan teleologis. Analisis kemudian diarahkan pada identifikasi hubungan antar norma, tumpang tindih kewenangan, serta potensi disharmoni antara KUP dan peraturan peradilan administratif lainnya.

c. Analisis Teoritis

Hasil analisis normatif kemudian dikaitkan dengan teori sistem hukum Friedman dan teori keadilan Rawls untuk memperoleh pemahaman lebih mendalam mengenai aspek kepastian hukum, efektivitas penyelesaian sengketa, dan keadilan prosedural bagi wajib pajak.

6. Batasan Penelitian

Penelitian ini dibatasi pada:

- a. Analisis terhadap norma hukum yang mengatur penyelesaian sengketa pajak, tanpa membahas aspek pidana perpajakan atau aspek kebijakan fiskal makro.
- b. Fokus pada Pasal 26A ayat (4) UU KUP, Pasal 107 UU PTUN, dan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak.
- c. Putusan pengadilan digunakan hanya sebagai ilustrasi, bukan objek penelitian empiris.

d. Penelitian tidak melakukan wawancara, survei, atau observasi lapangan.

7. Langkah-Langkah Penelitian

Langkah-langkah penelitian dirumuskan sebagai berikut:

- a. Perumusan dan Identifikasi Masalah, yaitu menentukan isu hukum pokok dan merumuskan pertanyaan penelitian terkait peran KUP dalam penyelesaian sengketa pajak.
- b. Pengumpulan Bahan Hukum, yaitu mengumpulkan bahan hukum primer, sekunder, dan tersier melalui studi kepustakaan dan dokumentasi.
- c. Klasifikasi dan Sistematikasi Data, yaitu menyusun bahan hukum yang terkumpul ke dalam struktur analisis sehingga memudahkan proses penafsiran dan evaluasi.
- d. Analisis Normatif, yaitu melakukan analisis deskriptif, interpretatif, perbandingan, dan teoritis terhadap norma hukum yang relevan.
- e. Penarikan Kesimpulan dan Penyusunan Rekomendasi, yaitu menyusun kesimpulan berdasarkan keseluruhan analisis dan memberikan rekomendasi untuk memperkuat harmonisasi dan efektivitas penerapan ketentuan hukum perpajakan dalam penyelesaian sengketa.

F. Sistematika Penulisan

Agar pembahasan dalam penelitian ini lebih terarah dan sistematis, penulis menyusun penelitian dalam beberapa bab yang saling berkaitan. Sistematika penulisan dalam penelitian ini disusun sebagai berikut:

BAB I : PENDAHULUAN

Bab ini berisi uraian mengenai pengantar penelitian yang meliputi latar belakang permasalahan yang mendasari pentingnya penelitian ini dilakukan, khususnya mengenai peran Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) khususnya pasal 26A ayat (4) yang dikaitkan dengan Pasal 107 UU PTUN dan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak

dalam penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak. Pada bagian ini juga diuraikan rumusan masalah yang menjadi fokus utama penelitian, ruang lingkup penelitian untuk membatasi objek kajian, maksud dan tujuan penelitian baik secara teoritis maupun praktis, serta kerangka teori dan kerangka konsep yang menjadi dasar pemikiran dalam menganalisis masalah penelitian. Selain itu, bab ini menjelaskan metode penelitian yang digunakan, termasuk pendekatan penelitian, jenis penelitian, teknik pengumpulan data, dan metode analisis data. Terakhir, bab ini memuat sistematika penulisan yang memberikan gambaran menyeluruh tentang susunan isi penelitian dari awal hingga akhir.

BAB II : TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini berisi uraian tentang landasan teori dan konsep-konsep dasar yang berkaitan dengan penelitian ini. Dalam bab ini akan dibahas mengenai pengertian dan konsep dasar pajak, teori-teori tentang pajak, ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang KUP, serta konsep dan teori tentang sengketa pajak. Selain itu, bab ini juga akan memuat kajian tentang Pengadilan Pajak sebagai lembaga peradilan khusus di bidang perpajakan, termasuk kewenangan, prosedur beracara, dan peran Pengadilan Pajak dalam menyelesaikan sengketa. Pada Bab ini akan dikaji juga peran KUP dalam penyelesaian sengketa pajak yang dilanjutkan dengan kajian tentang teori hierarki norma (*Stufenbau des Recht*) menurut Hans, teori sistem hukum Lawrence M Friedman dan kajian teori keadilan prosedural (*Procedural Justice*) John Rawls . Analisis Pembatasan Bukti (Pasal 26A ayat (4) UU KUP) dan Efektivitas Penyelesaian Sengketa Pajak. Dan diuraikan juga tentang Teori Keadilan Menurut Pancasila dan Relevansinya dalam Sistem Perpajakan Indonesia.

Akan diuraikan juga terkait Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB). Pada bab ini akan dibahas secara singkat tentang Diskresi Administrasi dan Batasan Kewenangan Hakim Pajak, asas kepastian hukum dan keadilan dalam perpajakan. Bab ini juga akan dilengkapi dengan tinjauan terhadap penelitian-penelitian terdahulu yang relevan, sebagai upaya untuk melihat posisi penelitian ini di antara studi-studi sebelumnya.

BAB III : ANALISIS PERAN KUP PASAL 26A AYAT (4) DALAM PEDALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK DI PENGADILAN PAJAK

Pada bab ini akan diuraikan tentang kedudukan pasal 26A Ayat (4) UU KUP dalam Struktur Norma (Teori Hukum Murni Hans Kelsen), hierarki Pasal 26A ayat (4) sebagai norma prosedural pembuktian, hubungan norma *lex specialis* (UU KUP) dengan *lex specialis* lainnya (UU PP), validitas norma dari Grundnorm → UU → Putusan PP serta penilaian Kelsen. Dilanjutkan dengan pembahasan tentang hakim wajib patuh pada norma pembuktian karena bagian dari *Stufenbau*. Setelah itu dilanjutkan dengan pembahasan karakter pasal 26A Ayat (4) sebagai pembatasan alat bukti suatu analisis Fairness (John Rawls). Disini akan dibahas apakah pembatasan hanya pada bukti yang digunakan penetapan pajak memenuhi *fair equality of opportunity*. Akan dikaji konsep “*procedural justice*” Rawls: *perfect vs imperfect procedural justice*, dampaknya terhadap keseimbangan posisi fiskus vs wajib pajak serta Evaluasi Rawlsian apakah Pasal 26A (4) menghasilkan hasil yang adil. Pada bab ini diuraikan juga tentang pasal 26A Ayat (4) dan praktik persidangan dalam perspektif Sistem Hukum Friedman (struktur, Substansi dan kultur). Dilanjutkan dengan analisis empiris efektivitas pasal 26A Ayat (4) dan akan dibahas terkait studi putusan-putusan terkait (contoh riil) antara lain putusan

Putusan PP No. 44981/PP/M.X/2019, Putusan PP No. 55047/PP/M.VIII/2021 dan Putusan PP No. 17467/PP/M.V/2020

BAB IV : ANALISIS HUBUNGAN PASAL 26A (4) UU KUP, PASAL 107 UU PTUN DAN PASAL 76 UU PENGADILAN PAJAK DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK.

Pada bab ini akan dibahas dan diuraikan secara konprehensif untuk menjawab rumusan masalah yang kedua. Topik yang akan diuraikan yaitu Konstruksi Hukum Perpajakan sebagai Hukum Administrasi (Kelsenian Analysis). Dilanjutkan dengan Titik Temu terkait Pembatasan Pemeriksaan Bukti (Pasal 26A (4) KUP) dan Pembatasan Pemeriksaan Sengketa TUN (Pasal 107 PTUN). Setelah itu akan diuraikan bagaimana Hubungan Fungsional dengan Pasal 76 UU PP di Lingkup Pemeriksaan Hakim. Akan dianalisis Sistem Hukum Friedman atas Tiga Norma Ini (Struktur hukum, Substansi hukum dan Budaya hukum). Dialanjutkan dengan pembahasan tentang Fakta Empiris Penguatan Keterkaitan Tiga Pasal, dilanjutkan dengan contoh Putusan yang Menunjukkan Keterkaitan Tiga Pasal. Putusan PP No. 59388/PP/M.III/2018. Putusan PP No. 21107/PP/M.VII/2020. Putusan MA No. 462 K/Pdt.Sus/2022 (kasasi pajak). Pada Bab ini akan diuraikan juga terkait Implikasi Teoretis dan Praktis terhadap Penyelesaian Sengketa Pajak yang menguraikan evaluasi Keadilan Prosedural (Rawls), Analisis Validitas Sistem (Kelsen), analisis Efektivitas Sistem Hukum (Friedman).

BAB V : PENUTUP

Bab terakhir ini berisi kesimpulan yang diambil dari hasil analisis dan pembahasan pada bab sebelumnya. Kesimpulan disusun berdasarkan hasil penelitian yang secara langsung menjawab rumusan masalah yang telah ditetapkan. Selain itu, dalam bab ini penulis juga memberikan saran-saran yang bersifat konstruktif kepada pihak-pihak yang terkait, baik bagi

pembuat kebijakan, otoritas pajak, wajib pajak, maupun akademisi, agar ke depannya penyelesaian sengketa perpajakan dapat berjalan lebih efektif, berkeadilan, dan memiliki kepastian hukum.

