



***THE IMBALANCE OF RELATIONS BETWEEN TAX AUTHORITIES
AND LEGAL REPRESENTATIVES IN THE TAX COURT: AN ANALYSIS
OF SUBSTANTIVE JUSTICE AND THE CONSTITUTIONAL
GUARANTEE OF EQUALITY BEFORE THE LAW***

**KETIMPANGAN RELASI FISKUS DAN KUASA HUKUM DI
PENGADILAN PAJAK: ANALISIS KEADILAN SUBSTANTIF DAN
JAMINAN HAK KONSTITUSIONAL *EQUALITY BEFORE THE LAW***

Akmal Suprobo

ys.akmal@gmail.com, Universitas Gadjah Mada

Abstract

This study examines the implications of Constitutional Court Decision Number 26/PUU-XXI/2023 for the protection of human rights in tax dispute resolution in Indonesia, particularly concerning the principles of equality before the law and the right to a fair trial. This research employs a normative legal method using statutory, conceptual, and case approaches. The legal materials consist of legislation, court decisions, and relevant literature on human rights and the tax judiciary system. The findings indicate that prior to the decision, the Tax Court operated under a dual supervisory system involving both the Supreme Court and the Ministry of Finance. This arrangement created an imbalance between taxpayers and tax authorities, raising concerns regarding judicial independence and impartiality in tax dispute adjudication. Through Constitutional Court Decision Number 26/PUU-XXI/2023, the authority over the organizational, administrative, and financial supervision of the Tax Court was fully transferred to the Supreme Court. This institutional reform strengthens judicial independence and enhances the protection of the right to an independent, impartial, and fair hearing. Furthermore, the decision encourages broader reforms within the Tax Court system, including improvements to the licensing framework for legal representatives and greater transparency in judicial administration. Consequently, the decision represents a significant milestone in establishing a more equitable, independent, and human rights-oriented tax dispute resolution system in Indonesia.

Keywords: *Equality before the law; Human Rights; Judicial Independence; Right to a Fair Trial; Tax Court*

Abstrak

Penelitian ini menganalisis implikasi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 terhadap pemenuhan hak asasi manusia dalam penyelesaian sengketa perpajakan di Indonesia, khususnya terkait prinsip *equality before the law* dan *right to a fair trial*. Penelitian ini menggunakan metode hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus. Bahan hukum yang digunakan terdiri atas peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, serta literatur yang relevan mengenai hak asasi manusia dan sistem peradilan perpajakan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sebelum putusan tersebut, Pengadilan Pajak berada dalam sistem pembinaan ganda antara Mahkamah Agung dan Kementerian Keuangan yang berpotensi menimbulkan ketimpangan posisi antara Wajib Pajak dan Fiskus. Kondisi tersebut menimbulkan keraguan terhadap independensi dan imparialitas lembaga peradilan dalam memeriksa dan memutus sengketa perpajakan. Melalui Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023, seluruh aspek pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan Pengadilan Pajak dialihkan kepada Mahkamah Agung. Perubahan ini memperkuat jaminan independensi kekuasaan kehakiman serta memberikan perlindungan yang lebih baik terhadap hak atas peradilan yang adil dan setara. Selain itu, putusan tersebut mendorong reformasi tata kelola Pengadilan Pajak, termasuk pengaturan perizinan Kuasa Hukum dan peningkatan transparansi administrasi peradilan. Dengan demikian, putusan ini menjadi langkah penting dalam mewujudkan sistem penyelesaian sengketa perpajakan yang lebih adil, independen, dan berorientasi pada perlindungan hak asasi manusia.

Kata Kunci: *Equality before the law; Hak Asasi Manusia; Independensi Peradilan; Pengadilan Pajak; Right to a Fair Trial*

PENDAHULUAN

Dalam kajian ketatanegaraan, pajak pada umumnya dipahami sebagai instrumen fiskal yang digunakan negara untuk memperoleh penerimaan guna membiayai penyelenggaraan



pemerintahan dan pembangunan. Akan tetapi, apabila ditelaah dari perspektif Hak Asasi Manusia (HAM), kewenangan perpajakan tidak hanya berkaitan dengan fungsi penghimpunan penerimaan negara, tetapi juga berhubungan langsung dengan batas-batas intervensi negara terhadap hak milik warga negara. Pemungutan pajak pada dasarnya merupakan mekanisme pengalihan sebagian kekayaan privat ke dalam kas negara berdasarkan legitimasi yang diberikan oleh undang-undang. Oleh karena itu, praktik perpajakan memiliki keterkaitan erat dengan perlindungan hak atas kepemilikan pribadi (*right to property*).

Meskipun negara memiliki dasar konstitusional untuk memungut pajak, pelaksanaan kewenangan tersebut tidak dapat dilepaskan dari prinsip negara hukum yang menempatkan kekuasaan negara dalam koridor pembatasan hukum. Setiap tindakan administratif yang berdampak terhadap kekayaan warga negara harus dilaksanakan melalui prosedur yang sah, transparan, dan akuntabel. Dalam konteks ini, negara memiliki kewajiban untuk memastikan bahwa setiap tindakan yang memengaruhi hak-hak warga negara diproses sesuai dengan prinsip *due process of law*. Keberadaan mekanisme pengawasan yang efektif menjadi penting untuk mencegah penyalahgunaan kewenangan administratif yang dapat merugikan hak-hak fundamental warga negara.

Pelaksanaan kewenangan perpajakan dalam praktiknya sering kali menimbulkan sengketa antara Wajib Pajak dan otoritas pemungut pajak, baik Direktorat Jenderal Pajak maupun Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Sengketa tersebut diselesaikan melalui Pengadilan Pajak yang secara institusional berfungsi sebagai sarana kontrol terhadap tindakan administrasi negara sekaligus memberikan perlindungan hukum kepada warga negara. Berdasarkan instrumen hukum internasional maupun nasional, khususnya Pasal 14 International Covenant on Civil and Political Rights (ICCPR) dan Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia, penyelesaian sengketa antara warga negara dan pemerintah harus dilakukan oleh lembaga peradilan yang independen dan imparial (*independent and impartial tribunal*).

Dalam kerangka tersebut, asas persamaan di hadapan hukum (*equality before the law*) memiliki peran yang sangat penting. Prinsip ini tidak hanya menghendaki adanya kesetaraan formal antara para pihak yang berperkara, tetapi juga mensyaratkan terpenuhinya prinsip *equality of arms*. Prinsip *equality of arms* menuntut agar setiap pihak yang terlibat dalam proses peradilan memiliki kesempatan, sarana, dan kedudukan hukum yang seimbang dalam memperjuangkan hak dan kepentingannya. Dalam sengketa perpajakan, keseimbangan tersebut harus tercermin dalam hubungan antara Fiskus sebagai representasi negara dan Kuasa Hukum yang mewakili kepentingan Wajib Pajak. Keseimbangan kedudukan tersebut menjadi prasyarat penting bagi terwujudnya peradilan yang objektif dan bagi pemenuhan hak atas peradilan yang adil (*right to a fair trial*).

Namun demikian, praktik penyelesaian sengketa perpajakan di Indonesia sempat menghadapi persoalan kelembagaan yang berpotensi memengaruhi pelaksanaan prinsip-prinsip tersebut. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, sistem pembinaan Pengadilan Pajak dilaksanakan melalui mekanisme pembinaan ganda. Pembinaan teknis yudisial berada di bawah kewenangan Mahkamah Agung, sedangkan pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan berada dalam lingkup kewenangan Kementerian Keuangan. Struktur kelembagaan tersebut menimbulkan perdebatan karena Kementerian Keuangan juga membawahi Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai yang secara aktif menjadi pihak dalam sengketa di Pengadilan Pajak.

Kondisi tersebut memunculkan potensi benturan kepentingan (*conflict of interest*) yang dapat memengaruhi persepsi maupun realitas independensi peradilan. Dari perspektif HAM, keberadaan struktur kelembagaan yang menempatkan salah satu pihak yang berperkara dalam hubungan administratif dengan lembaga peradilan berpotensi menimbulkan ketidakseimbangan kedudukan para pihak. Akibatnya, Wajib Pajak dan Kuasa Hukum dapat berada dalam posisi



yang secara institusional tidak sepenuhnya setara dengan Fiskus sebagai representasi negara. Situasi demikian berpotensi mengurangi jaminan atas pelaksanaan prinsip equality of arms yang seharusnya menjadi fondasi utama dalam penyelesaian sengketa yang adil.

Menanggapi persoalan tersebut, Mahkamah Konstitusi melalui Putusan Nomor 26/PUU-XXI/2023 melakukan perubahan mendasar terhadap tata kelola Pengadilan Pajak. Putusan tersebut mengakhiri sistem pembinaan ganda dan mengamanatkan agar pembinaan Pengadilan Pajak dilaksanakan secara terintegrasi melalui sistem satu atap di bawah Mahkamah Agung. Dari perspektif perlindungan HAM, perubahan ini tidak hanya berkaitan dengan reformasi kelembagaan, tetapi juga mencerminkan upaya penguatan jaminan hak konstitusional warga negara dalam memperoleh peradilan yang independen dan tidak memihak. Selain memperkuat independensi kelembagaan peradilan, putusan tersebut juga memberikan landasan normatif bagi terciptanya hubungan yang lebih seimbang antara Fiskus dan Kuasa Hukum dalam proses penyelesaian sengketa perpajakan.

Meskipun Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 telah menjadi objek pembahasan dalam berbagai kajian hukum administrasi negara dan reformasi kelembagaan peradilan, pembahasan yang secara khusus mengaitkannya dengan standar perlindungan HAM masih relatif terbatas. Oleh karena itu, artikel ini bertujuan untuk menganalisis implikasi reposisi hubungan antara Fiskus dan Kuasa Hukum setelah berlakunya putusan tersebut terhadap pemenuhan prinsip keadilan substantif. Analisis difokuskan pada sejauh mana perubahan kelembagaan tersebut berkontribusi terhadap penguatan prinsip *equality before the law* serta pemenuhan hak atas peradilan yang adil (*right to a fair trial*) dalam sistem peradilan pajak di Indonesia.

Berdasarkan uraian latar belakang tersebut, terdapat kebutuhan untuk mengkaji lebih mendalam bagaimana struktur kelembagaan Pengadilan Pajak sebelum berlakunya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 berimplikasi terhadap prinsip kesetaraan para pihak dalam proses penyelesaian sengketa pajak, khususnya dalam perspektif *equality of arms*. Selain itu, penting untuk dianalisis sejauh mana putusan tersebut mempengaruhi jaminan independensi peradilan pajak sebagai bagian dari pemenuhan hak atas peradilan yang adil (*right to a fair trial*) dalam sistem hukum Indonesia. Kajian ini juga diarahkan untuk menilai urgensi reformasi kelembagaan serta pengaturan profesi Kuasa Hukum dalam rangka mewujudkan keadilan substantif dalam praktik peradilan pajak pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023.

KAJIAN PUSTAKA

Kajian mengenai independensi peradilan pajak menunjukkan bahwa isu utama dalam penyelesaian sengketa pajak di Indonesia berakar pada desain kelembagaan yang memengaruhi relasi antara otoritas fiskal dan lembaga peradilan. Sejumlah penelitian empiris menempatkan Pengadilan Pajak sebagai institusi dengan karakter hibrid yang berada pada irisan kekuasaan eksekutif dan yudikatif. Kondisi ini terutama dipengaruhi oleh penerapan sistem pembinaan ganda sebelum Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023, yang menempatkan aspek administrasi dan keuangan di bawah Kementerian Keuangan, sementara pembinaan teknis yudisial berada di bawah Mahkamah Agung. Struktur tersebut dinilai berpotensi menimbulkan konflik kepentingan karena lembaga yang menaungi otoritas fiskal juga memiliki keterkaitan administratif dengan pengelolaan peradilan pajak, sehingga memunculkan isu independensi institusional dalam penyelesaian sengketa (Rahmadhani, 2024; Regika et al., 2024).

Sejumlah studi menunjukkan bahwa problem utama dalam sistem tersebut tidak hanya bersifat struktural, tetapi juga berdampak pada keseimbangan proses litigasi. Ketergantungan administratif terhadap eksekutif berpotensi menciptakan asimetri relasi antara Fiskus dan Wajib



Pajak dalam proses adjudikasi. Hal ini memperkuat argumentasi bahwa independensi peradilan pajak tidak dapat dipahami hanya sebagai pemisahan organisasi, tetapi juga sebagai jaminan terciptanya *equality of arms* dalam praktik peradilan. Beberapa penelitian juga menegaskan bahwa meskipun Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 telah mengakhiri sistem *dual supervision* dan memperkuat integrasi Pengadilan Pajak ke dalam Mahkamah Agung, tantangan implementatif masih muncul terutama dalam aspek akses informasi, manajemen perkara, dan keseimbangan kapasitas para pihak dalam proses pembuktian (Setiyaji & Abdillah, 2024; Ibnususilo et al., 2025).

Dalam perspektif hukum administrasi dan hak asasi manusia, independensi peradilan tidak hanya dimaknai sebagai pemisahan struktural dari kekuasaan eksekutif, tetapi juga sebagai jaminan bahwa proses peradilan berlangsung secara imparial tanpa pengaruh pihak yang berkepentingan dalam perkara. Prinsip ini sejalan dengan standar Pasal 14 *International Covenant on Civil and Political Rights* (ICCPR) yang menjamin hak setiap orang untuk diperiksa oleh pengadilan yang independen dan imparial. Komite Hak Asasi Manusia Perserikatan Bangsa-Bangsa melalui *General Comment No. 32* menegaskan bahwa independensi peradilan harus tercermin tidak hanya dalam aspek individual hakim, tetapi juga dalam desain institusional yang bebas dari intervensi eksternal yang dapat memengaruhi hasil adjudikasi (United Nations Human Rights Committee, 2007).

Prinsip independensi peradilan tersebut memiliki hubungan yang erat dengan konsep *fair trial* atau hak atas peradilan yang adil. Dalam perkembangan hukum hak asasi manusia modern, *fair trial* tidak hanya mencakup hak untuk diperiksa oleh pengadilan yang independen dan tidak memihak, tetapi juga mensyaratkan adanya kesempatan yang setara bagi para pihak untuk mempertahankan hak dan kepentingannya selama proses persidangan berlangsung. Prinsip tersebut kemudian berkembang menjadi doktrin *equality of arms*, yaitu kewajiban negara untuk memastikan bahwa tidak ada pihak yang memperoleh keuntungan prosedural maupun institusional yang secara signifikan merugikan pihak lainnya (European Court of Human Rights, 2022). Dalam sengketa perpajakan, doktrin ini menjadi penting karena hubungan hukum yang diperiksa mempertemukan individu sebagai Wajib Pajak dengan negara sebagai pemegang kewenangan publik yang memiliki sumber daya, informasi, dan kapasitas litigasi yang lebih besar.

Selain itu, salah satu elemen yang tidak terpisahkan dari *fair trial* adalah hak atas bantuan hukum (*right to legal counsel*). Pasal 14 ayat (3) huruf (d) ICCPR menjamin hak setiap orang untuk memperoleh bantuan hukum dari penasihat hukum pilihannya sendiri. Hak tersebut tidak hanya dimaknai sebagai tersedianya pendamping hukum secara formal, tetapi juga mencakup jaminan bahwa profesi hukum dapat menjalankan fungsi pembelaannya secara independen, efektif, dan bebas dari tekanan pihak yang berkepentingan dalam sengketa (United Nations Human Rights Committee, 2007). Dalam konteks sengketa perpajakan, keberadaan Kuasa Hukum memiliki arti yang sangat penting karena kompleksitas regulasi perpajakan sering kali menempatkan Wajib Pajak pada posisi yang kurang seimbang dibandingkan Fiskus. Oleh karena itu, independensi Kuasa Hukum merupakan bagian integral dari perlindungan hak atas bantuan hukum sekaligus instrumen untuk mewujudkan *equality of arms* dalam proses peradilan pajak. Pandangan ini sejalan dengan teori *access to justice* yang dikemukakan oleh Cappelletti dan Garth (1978), yang menempatkan bantuan hukum sebagai sarana untuk mengatasi ketimpangan akses terhadap keadilan antara warga negara dan institusi negara.

Dalam konteks perbandingan, berbagai negara menunjukkan pola penguatan independensi peradilan pajak melalui pemisahan penuh dari otoritas fiskal. Di Amerika Serikat, *United States Tax Court* berfungsi sebagai lembaga yudisial federal yang terpisah dari *Internal Revenue Service* sehingga tidak terdapat hubungan administratif yang dapat memengaruhi proses adjudikasi. Model yang relatif serupa juga terlihat di Australia, di mana sengketa



perpajakan diperiksa oleh lembaga adjudikasi yang independen dari otoritas pemungut pajak. OECD menegaskan bahwa pemisahan institusional antara otoritas pajak dan lembaga penyelesaian sengketa merupakan salah satu indikator penting dalam mewujudkan transparansi, objektivitas, dan kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan (OECD, 2022). Pengalaman tersebut menunjukkan bahwa independensi kelembagaan bukan sekadar persoalan administratif, tetapi merupakan bagian dari upaya membangun legitimasi sistem peradilan pajak secara keseluruhan.

Selain aspek kelembagaan, penelitian ini menggunakan konsep keadilan substantif sebagai kerangka analitis utama. Keadilan substantif dipahami sebagai kondisi normatif yang tidak hanya menuntut kesetaraan formal di hadapan hukum, tetapi juga memastikan adanya keseimbangan yang nyata dalam relasi para pihak yang memiliki perbedaan kekuasaan dan kapasitas. Dengan demikian, keberhasilan suatu sistem peradilan tidak hanya diukur dari kepatuhan terhadap prosedur hukum, tetapi juga dari kemampuannya menghasilkan perlindungan hak yang efektif bagi pihak yang secara struktural berada pada posisi yang lebih lemah.

Secara teoritis, konsep keadilan substantif beririsan dengan teori *justice as fairness* yang dikemukakan oleh Rawls (1971). Rawls menekankan bahwa institusi sosial dan hukum harus dirancang sedemikian rupa sehingga mampu mengurangi dampak ketimpangan struktural yang dapat menghambat akses seseorang terhadap keadilan. Gagasan tersebut diperkuat oleh Dworkin (1977) melalui konsep *equal concern and respect*, yang menegaskan bahwa negara harus memperlakukan setiap individu dengan perhatian dan penghormatan yang setara, termasuk ketika individu tersebut berhadapan dengan negara dalam suatu proses adjudikasi. Dalam konteks penelitian ini, keadilan substantif dioperasionalkan melalui tiga indikator utama, yaitu kesetaraan akses terhadap pembuktian, keseimbangan kapasitas litigasi antara Fiskus dan Kuasa Hukum, serta netralitas struktural lembaga peradilan. Ketiga indikator tersebut digunakan untuk menilai sejauh mana reformasi kelembagaan pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 mampu memperkuat perlindungan hak-hak Wajib Pajak dan mewujudkan hubungan yang lebih seimbang antara Fiskus dan Kuasa Hukum dalam sistem peradilan pajak Indonesia.

METODE

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif yang menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*) (Ibrahim, 2006; Marzuki, 2021). Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk mengkaji regulasi yang mengatur sistem peradilan pajak, independensi kekuasaan kehakiman, serta perlindungan hak konstitusional warga negara. Sementara itu, pendekatan konseptual digunakan untuk menganalisis konsep independensi peradilan, *equality before the law*, *equality of arms*, *right to a fair trial*, *right to legal counsel*, dan keadilan substantif sebagai kerangka teoritis penelitian. Adapun pendekatan kasus digunakan karena penelitian ini berfokus pada Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 yang secara fundamental mengubah sistem pembinaan Pengadilan Pajak dan memiliki implikasi langsung terhadap hubungan kelembagaan antara otoritas fiskal dan lembaga peradilan.

Bahan hukum yang digunakan terdiri atas bahan hukum primer dan sekunder. Bahan hukum primer meliputi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, *International Covenant on Civil and Political Rights* (ICCPR) yang telah diratifikasi melalui Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2005, Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, serta Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023. Bahan hukum sekunder diperoleh



melalui studi kepustakaan terhadap buku, artikel jurnal ilmiah, dan dokumen yang relevan dengan tema penelitian. Seluruh bahan hukum dianalisis secara kualitatif dengan metode deskriptif-analitis untuk menilai implikasi reformasi kelembagaan Pengadilan Pajak terhadap pemenuhan keadilan substantif, perlindungan hak konstitusional Wajib Pajak, dan keseimbangan relasi antara Fiskus dan Kuasa Hukum dalam sistem peradilan pajak Indonesia.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pemungutan Pajak, Pelindungan Hak Milik (*Right to Property*), dan Signifikansi *Due Process of Law*

Dalam konstruksi ketatanegaraan modern, kewenangan negara untuk memungut pajak merupakan wujud pelaksanaan kedaulatan yang diakui secara universal demi membiayai penyelenggaraan pemerintahan. Namun, apabila ditelaah melalui kacamata Hukum Hak Asasi Manusia, kewenangan ini secara inheren berbenturan dengan prinsip perlindungan hak atas kepemilikan pribadi (*right to property*). Sebagaimana diutarakan oleh John Locke dalam teori kontrak sosialnya, hak milik adalah hak kodrati yang melekat pada manusia, dan negara dibentuk justru untuk melindungi hak tersebut, bukan merampasnya secara sewenang-wenang (Budiardjo, 2008). Konstitusi Indonesia secara tegas mengadopsi prinsip ini dalam Pasal 28H ayat (4) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) serta Pasal 36 ayat (2) Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia, yang menjamin bahwa hak milik pribadi tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun, termasuk oleh instrumen negara.

Pemungutan pajak pada hakikatnya adalah tindakan administratif yang memindahkan kekayaan privat menjadi kekayaan publik. Oleh karena itu, hukum administrasi perpajakan memberikan kewenangan pemaksa kepada Fiskus yang bersifat luar biasa (*extraordinary power*), mulai dari penetapan pajak secara jabatan (*ex officio*), pemblokiran rekening, penyitaan aset, hingga penyanderaan badan (*gijzeling*). Philipus M. Hadjon (1987) mengingatkan bahwa kebebasan bertindak (*freies ermessen*) bagi administrasi negara selalu membawa potensi penyalahgunaan wewenang (*ex officio*). Kewenangan diskresioner yang sangat luas ini memosisikan Wajib Pajak pada posisi yang rentan.

Untuk mencegah agar tata kelola perpajakan tidak menjadi represi institusional, setiap perselisihan terkait pemungutan wajib diselesaikan melalui mekanisme *due process of law*. Pakar hukum tata negara, Jimly Asshiddiqie (2014), menegaskan bahwa *due process of law* menjamin bahwa tidak ada satupun tindakan aparaturnegara yang membebani warga negara luput dari pengujian peradilan yang objektif. *Due process of law* mensyaratkan tersedianya instrumen peradilan yang setara untuk menguji keabsahan tindakan Fiskus. Kegagalan negara dalam menyediakan forum penyelesaian sengketa yang setara dan independen tidak sekadar cacat secara administratif, melainkan merupakan bentuk pelanggaran HAM, karena negara merampas kekayaan warganya tanpa memberikan hak pembelaan yang seimbang.

Dualisme Pembinaan Pengadilan Pajak sebagai Distorsi terhadap *Right to a Fair Trial*

Pemenuhan hak atas proses peradilan yang adil (*right to a fair trial*) merupakan salah satu pilar utama dalam instrumen HAM internasional. Pasal 14 ayat (1) *International Covenant on Civil and Political Rights* (ICCPR) mewajibkan bahwa setiap orang berhak atas pemeriksaan yang adil dan terbuka oleh badan peradilan yang kompeten, independen, dan imparsiial (*independent and impartial tribunal*). Komite Hak Asasi Manusia PBB (*UN Human Rights Committee*) melalui *General Comment No. 32* secara spesifik menafsirkan bahwa ketidakberpihakan (*impartiality*) tidak hanya mensyaratkan hakim yang bebas dari prasangka pribadi, tetapi peradilan itu sendiri secara institusional harus tampil bebas dari pengaruh cabang kekuasaan lain, sehingga tidak memunculkan keraguan yang beralasan bagi para pencari keadilan.



Ratifikasi *International Covenant on Civil and Political Rights* (ICCPR) melalui Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2005 menimbulkan konsekuensi yuridis bahwa Indonesia terikat untuk menjamin pelaksanaan hak atas peradilan yang adil sebagaimana diatur dalam Pasal 14 ICCPR. Kewajiban tersebut tidak terbatas pada penyediaan forum penyelesaian sengketa secara formal, tetapi juga mencakup kewajiban negara untuk memastikan bahwa lembaga yang memeriksa sengketa memiliki independensi kelembagaan yang memadai dari pihak-pihak yang berkepentingan dalam perkara. Dalam General Comment No. 32 ditegaskan bahwa independensi peradilan harus dijamin baik melalui hukum maupun praktik kelembagaan sehingga tidak terdapat hubungan subordinatif yang dapat memengaruhi persepsi publik terhadap ketidakberpihakan pengadilan (United Nations Human Rights Committee, 2007). Oleh karena itu, evaluasi terhadap desain kelembagaan Pengadilan Pajak tidak hanya relevan dalam perspektif hukum administrasi negara, tetapi juga merupakan bagian dari pemenuhan kewajiban hak asasi manusia yang telah diterima Indonesia melalui ratifikasi ICCPR.

Namun, sebelum terbitnya Putusan MK Nomor 26/PUU-XXI/2023, arsitektur Pengadilan Pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 diwarnai oleh anomali ketatanegaraan berupa sistem pembinaan ganda (*dualisme*). Pasal 5 ayat (2) undang-undang tersebut menetapkan bahwa pembinaan teknis yudisial berada di bawah Mahkamah Agung, sementara pembinaan organisasi, administrasi, dan finansial diletakkan di bawah otoritas Kementerian Keuangan. Konfigurasi ini secara struktural mencederai prinsip peradilan yang imparial. Kementerian Keuangan menaungi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) yang merupakan representasi negara (Fiskus) dan berkedudukan sebagai pihak Terbanding/Tergugat di persidangan. Pada saat yang bersamaan, kementerian yang sama memegang kendali atas fasilitas, tata usaha, dan kebutuhan finansial para hakim Pengadilan Pajak.

Secara empiris, desain struktural ini melahirkan distorsi yang nyata terhadap prinsip *equality of arms*. Relasi institusional ini turut berimbas pada tata kelola informasi dan publikasi sengketa. Kesetaraan kedudukan dalam peradilan (*equality of arms*) menuntut adanya akses yang sama terhadap informasi hukum. Ketika sistem pendukung peradilan, seperti kesekretariatan dan pusat publikasi data, secara hierarkis dikendalikan oleh instansi yang beririsan dengan Fiskus, hal ini secara psikologis maupun administratif menempatkan Wajib Pajak dan Kuasa Hukumnya pada posisi subordinat. Ketergantungan administratif ini secara sistematis mendegradasi jaminan *fair trial*, karena pengadilan tidak dapat secara paripurna melepaskan diri dari bayang-bayang hierarki eksekutif.

Meskipun tidak terdapat bukti empiris yang menunjukkan adanya intervensi langsung Kementerian Keuangan terhadap hakim dalam memutus perkara tertentu, persoalan utama yang diperdebatkan terletak pada risiko institusional (*institutional risk*) yang ditimbulkan oleh desain kelembagaan tersebut. Dalam teori independensi peradilan modern, legitimasi pengadilan tidak hanya ditentukan oleh ada atau tidaknya intervensi aktual, tetapi juga oleh kemampuan lembaga peradilan untuk menjaga *appearance of impartiality* atau penampilan ketidakberpihakan di mata publik. Bangalore Principles of Judicial Conduct menegaskan bahwa independensi peradilan harus terlihat secara objektif sehingga mampu menumbuhkan kepercayaan publik terhadap proses peradilan. Dalam konteks Pengadilan Pajak, hubungan administratif dengan kementerian yang sekaligus menaungi pihak yang berperkara berpotensi menimbulkan persepsi adanya konflik kepentingan, meskipun tanpa adanya bukti pengaruh langsung terhadap putusan hakim.

Implikasi Putusan MK Nomor 26/PUU-XXI/2023 terhadap Perwujudan *Equality of Arms*

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 lahir dari permohonan pengujian konstitusionalitas sejumlah ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang diajukan oleh para pemohon yang menilai bahwa sistem



pembinaan ganda Pengadilan Pajak bertentangan dengan prinsip kekuasaan kehakiman yang merdeka sebagaimana dijamin dalam Pasal 24 ayat (1) UUD NRI Tahun 1945. Dalam petitumnya, para pemohon pada pokoknya meminta Mahkamah untuk menyatakan bahwa pengaturan pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan Pengadilan Pajak oleh Kementerian Keuangan tidak sejalan dengan prinsip *one roof system* yang telah diterapkan terhadap badan peradilan lain di bawah Mahkamah Agung.

Dalam pertimbangan hukumnya, Mahkamah tidak hanya menilai aspek administratif dari pengelolaan Pengadilan Pajak, tetapi juga menelaah hubungan antara desain kelembagaan peradilan dan jaminan independensi kekuasaan kehakiman. Mahkamah menegaskan bahwa kemerdekaan kekuasaan kehakiman tidak dapat dipahami secara sempit sebagai kebebasan hakim dalam memutus perkara, melainkan juga mencakup independensi organisasi, administrasi, dan keuangan lembaga peradilan. Menurut Mahkamah, keberadaan hubungan administratif antara Pengadilan Pajak dan Kementerian Keuangan berpotensi menimbulkan keraguan yang objektif terhadap independensi lembaga peradilan karena kementerian tersebut sekaligus membawahi Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai yang secara rutin menjadi pihak dalam sengketa pajak.

Dengan demikian, *ratio decidendi* putusan ini menunjukkan bahwa Mahkamah memandang independensi kelembagaan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari perlindungan hak konstitusional warga negara untuk memperoleh pemeriksaan perkara oleh pengadilan yang bebas dari pengaruh pihak yang berkepentingan. Pertimbangan tersebut sekaligus memperluas pemaknaan independensi kekuasaan kehakiman dari aspek personal hakim menuju aspek institusional peradilan secara keseluruhan.

Menyikapi problematika konstitusional tersebut, Mahkamah Konstitusi melalui Putusan Nomor 26/PUU-XXI/2023 mengambil langkah korektif yang fundamental. Mahkamah membatalkan ketentuan dualisme pembinaan dan mengamanatkan integrasi seluruh aspek pembinaan Pengadilan Pajak ke bawah Mahkamah Agung (sistem satu atap). Dalam *ratio decidendi*-nya, Hakim Konstitusi menegaskan bahwa:

"...meskipun Mahkamah Agung telah memegang kewenangan pembinaan teknis peradilan, namun fakta bahwa pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan Pengadilan Pajak masih berada di bawah Kementerian Keuangan—yang merupakan bagian dari pihak yang berperkara—telah menimbulkan keraguan yang beralasan terhadap kemandirian dan imparialitas hakim Pengadilan Pajak dalam memutus sengketa... Hal ini bertentangan dengan esensi kekuasaan kehakiman yang merdeka sebagaimana diamanatkan Pasal 24 ayat (1) UUD 1945." (*Putusan MK RI Nomor 26/PUU-XXI/2023*).

Analisis terhadap *ratio decidendi* tersebut mengonfirmasi bahwa penyatuan atap bukanlah semata-mata persoalan efisiensi birokrasi, melainkan upaya konstitusional untuk menyelamatkan *Right to a Fair Trial*. Dengan dilepaskannya Pengadilan Pajak dari cengkeraman administratif Kementerian Keuangan, putusan ini merealisasikan prinsip *equality of arms* (kesetaraan sarana dan kedudukan hukum) di ruang sidang. Prinsip ini adalah doktrin turunan dari *equality before the law* (Pasal 27 ayat (1) UUD 1945) yang mensyaratkan agar setiap pihak yang bersengketa memiliki kesempatan yang proporsional untuk mempresentasikan perkaranya tanpa berada pada posisi yang inferior dibandingkan pihak lawan (Lubis, 2011).

Melalui unifikasi pembinaan di bawah Mahkamah Agung, posisi Fiskus di ruang sidang dikembalikan pada kapasitasnya sebagai pihak yang murni berperkara (*subjek in litem*), tanpa dukungan struktural dari institusi pembina pengadilan. Pengelolaan administrasi, sarana prasarana, hingga transparansi publikasi putusan kini sepenuhnya berada di koridor kekuasaan kehakiman, sehingga memperkuat legitimasi hukum dalam setiap penyelesaian sengketa pajak.



Transformasi dan Independensi Izin Kuasa Hukum di Pengadilan Pajak

Hak atas bantuan hukum (*right to legal counsel*) merupakan salah satu komponen fundamental dalam prinsip *right to a fair trial*. Pasal 14 ayat (3) huruf (d) ICCPR menjamin hak setiap orang untuk memperoleh bantuan hukum dari penasihat hukum pilihannya sendiri dalam rangka membela hak dan kepentingannya di hadapan hukum. Dalam perkembangan doktrin hak asasi manusia, keberadaan penasihat hukum tidak hanya dipahami sebagai pemenuhan hak prosedural, tetapi juga sebagai instrumen untuk menciptakan keseimbangan posisi para pihak dalam proses peradilan. Oleh karena itu, efektivitas hak atas bantuan hukum sangat dipengaruhi oleh tingkat independensi profesi hukum yang menjalankan fungsi pembelaan. Semakin besar potensi ketergantungan profesi hukum terhadap pihak yang berkepentingan dalam sengketa, semakin besar pula risiko terganggunya prinsip *equality of arms* dalam proses peradilan.

Konsekuensi paling logis sekaligus paling esensial dari Putusan MK Nomor 26/PUU-XXI/2023 adalah urgensi reposisi sistem perizinan profesi Kuasa Hukum di Pengadilan Pajak. Sebelum adanya putusan integrasi ini, syarat dan mekanisme pemberian izin bagi Kuasa Hukum diatur dan diterbitkan oleh instrumen tata usaha negara yang terafiliasi dengan otoritas eksekutif, khususnya dalam naungan payung regulasi Kementerian Keuangan. Konfigurasi perizinan semacam ini menghadirkan anomali serius dalam penegakan HAM, mengingat Kuasa Hukum—yang bertugas membela warga negara dari ketetapan pajak negara—lisensi praktiknya justru dikeluarkan oleh institusi yang merupakan atasan langsung dari lawan sengketanya di persidangan.

Dalam diskursus *Right to Legal Counsel* (Hak atas Bantuan Hukum) sebagai bagian integral dari *Fair Trial*, independensi seorang pembela sangat ditentukan oleh jaminan kebebasan profesinya. Jika lisensi seorang Kuasa Hukum berada di bawah bayang-bayang regulasi otoritas fiskal. Dalam perspektif kelembagaan, pengaturan perizinan yang berada dalam lingkup otoritas yang memiliki keterkaitan dengan pihak yang berperkara berpotensi menimbulkan *self-restraint behaviour* atau kecenderungan kehati-hatian berlebihan dari para Kuasa Hukum dalam menjalankan fungsi pembelaannya. Risiko tersebut bukan berarti menunjukkan adanya intervensi yang nyata, melainkan menggambarkan potensi struktural yang dapat memengaruhi persepsi independensi profesi hukum dalam proses penyelesaian sengketa.

Oleh karena itu, pascaputusan MK, reposisi kelembagaan secara niscaya harus diikuti dengan pelepasan hegemoni perizinan Kuasa Hukum dari pihak eksekutif. Izin beracara bagi Kuasa Hukum sudah sepatutnya direformasi agar diletakkan di bawah payung independensi Mahkamah Agung atau dilembagakan melalui mekanisme profesi advokat yang otonom. Reposisi perizinan ini merupakan *conditio sine qua non* (syarat mutlak) untuk menjamin kebebasan Kuasa Hukum agar dapat beracara secara mandiri tanpa tekanan (*without fear or favor*). Dengan tegaknya kemandirian profesi hukum di persidangan, Kuasa Hukum dapat berfungsi maksimal sebagai instrumen *checks and balances* yang esensial untuk membatasi kesewenang-wenangan otoritas pajak, sekaligus memastikan terwujudnya keadilan substantif yang bertumpu pada pembuktian materiil yang setara.

Meskipun demikian, reformasi sistem perizinan Kuasa Hukum perlu mempertimbangkan karakteristik khusus sengketa perpajakan yang selama ini tidak hanya ditangani oleh advokat, tetapi juga oleh konsultan pajak dan profesional lain yang memiliki kompetensi teknis di bidang perpajakan. Oleh karena itu, integrasi sistem perizinan ke dalam kerangka profesi advokat tidak dapat dilakukan secara sederhana tanpa memperhatikan kebutuhan keahlian teknis yang menjadi karakter utama sengketa perpajakan. Model yang lebih realistis adalah membangun sistem sertifikasi dan pengawasan profesi yang independen dari otoritas fiskal, namun tetap mengakomodasi keberadaan advokat, konsultan pajak, maupun profesi lain yang memiliki kompetensi perpajakan. Dengan pendekatan tersebut, tujuan



menjaga independensi Kuasa Hukum dapat dicapai tanpa mengurangi kualitas representasi hukum dalam sengketa perpajakan.

PENUTUP

Simpulan

Dualisme Pembinaan dan Risiko terhadap Hak atas Peradilan yang Adil (*Right to a Fair Trial*): Arsitektur kelembagaan Pengadilan Pajak sebelum terbitnya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 menunjukkan adanya potensi risiko institusional terhadap pemenuhan prinsip independensi peradilan, imparialitas, dan kesetaraan kedudukan para pihak (*equality of arms*). Meskipun tidak ditemukan bukti empiris mengenai intervensi langsung terhadap proses pengambilan putusan hakim, hubungan administratif dan finansial antara Pengadilan Pajak dan Kementerian Keuangan menimbulkan keraguan yang objektif terhadap independensi kelembagaan peradilan karena kementerian tersebut juga membawahi otoritas fiskal yang menjadi pihak dalam sengketa. Dalam perspektif Pasal 14 *International Covenant on Civil and Political Rights* (ICCPR), kondisi tersebut berpotensi memengaruhi pemenuhan hak atas peradilan yang independen dan tidak memihak sebagai bagian dari jaminan *due process of law*.

Urgensi Penguatan Independensi Kuasa Hukum Pascaputusan Mahkamah Konstitusi: Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 memiliki arti penting dalam memperkuat independensi kelembagaan Pengadilan Pajak dan mendorong terwujudnya keadilan substantif dalam penyelesaian sengketa perpajakan. Reformasi tersebut tidak hanya berkaitan dengan reposisi kelembagaan pengadilan, tetapi juga menuntut penguatan jaminan *right to legal counsel* sebagai bagian dari *fair trial*. Dalam konteks ini, independensi Kuasa Hukum menjadi faktor penting untuk memastikan keseimbangan kapasitas litigasi antara Wajib Pajak dan Fiskus. Namun demikian, reformasi sistem perizinan dan pembinaan Kuasa Hukum perlu dirancang secara proporsional dengan tetap mengakomodasi karakteristik khusus sengketa perpajakan yang selama ini melibatkan advokat, konsultan pajak, dan profesi lain yang memiliki kompetensi teknis di bidang perpajakan.

Saran

Reformasi Sistem Perizinan dan Pembinaan Kuasa Hukum: Mahkamah Agung bersama pembentuk undang-undang perlu merumuskan regulasi yang menjamin independensi sistem perizinan dan pembinaan Kuasa Hukum Pengadilan Pajak dari pengaruh otoritas fiskal. Reformasi tersebut tidak harus diarahkan secara eksklusif ke dalam sistem profesi advokat, tetapi dapat dikembangkan melalui model kelembagaan yang independen dan tetap mengakomodasi profesi-profesi yang memiliki kompetensi teknis perpajakan, sehingga jaminan hak atas bantuan hukum yang efektif dapat tetap terpelihara.

Optimalisasi Transparansi dan Administrasi Peradilan: Implementasi sistem satu atap (*one roof system*) perlu diikuti dengan penguatan tata kelola administrasi peradilan, transparansi informasi, dan akses publik terhadap dokumen serta data perkara. Pemenuhan asas *equality of arms* tidak hanya bergantung pada independensi kelembagaan hakim, tetapi juga pada tersedianya akses informasi yang setara bagi para pihak yang berperkara. Oleh karena itu, standardisasi layanan administrasi dan digitalisasi layanan informasi sengketa menjadi langkah penting untuk memperkuat kepercayaan publik terhadap independensi dan akuntabilitas Pengadilan Pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Asshiddiqie, J. (2014). *Konstitusi dan konstitusionalisme Indonesia*. Sinar Grafika.
Budiardjo, M. (2008). *Dasar-dasar ilmu politik* (Edisi revisi). Gramedia Pustaka Utama.
Cappelletti, M., & Garth, B. (1978). *Access to justice: A world survey*. Sijthoff & Noordhoff.



- Dworkin, R. (1977). *Taking rights seriously*. Harvard University Press.
- European Court of Human Rights. (2022). *Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a fair trial*. Council of Europe.
- Hadjon, P. M. (1987). *Perlindungan hukum bagi rakyat di Indonesia: Sebuah studi tentang prinsip-prinsipnya, penanganannya oleh pengadilan dalam lingkungan peradilan umum dan pembentukan peradilan administrasi negara*. Bina Ilmu.
- Ibnususilo, E., Shalihah, F., Istiani, N., & Nur Azizah, F. (2025). Legal discovery in Indonesia's tax dispute framework. *Journal of Human Rights, Culture and Legal System*, 5(1). <https://doi.org/10.53955/jhcls.v5i1.496>
- Ibrahim, J. (2006). *Teori dan metodologi penelitian hukum normatif*. Bayumedia Publishing.
- International Covenant on Civil and Political Rights*, December 16, 1966, 999 U.N.T.S. 171 (diratifikasi melalui Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2005).
- Judicial Integrity Group. (2002). *The Bangalore principles of judicial conduct*.
- Lubis, T. M. (2011). *Jalan panjang hak asasi manusia*. Gramedia Pustaka Utama.
- Manan, B. (2005). *Sistem peradilan berwibawa (Suatu pencarian)*. FH UII Press.
- Marzuki, P. M. (2021). *Penelitian hukum (Edisi revisi)*. Kencana.
- OECD. (2022). *Tax administration 2022: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing.
- Putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia Nomor 26/PUU-XXI/2023 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Rawls, J. (1971). *A theory of justice*. Harvard University Press.
- Regika, V., Sari, M., Muhkam, M. F., & Amir, I. (2024). The strengthening of tax court independence in the Indonesian judicial system. *Jurnal Cakrawala Hukum*, 15(1), 80–90. <https://doi.org/10.26905/idjch.v15i1.14276>
- Setyono, B. (2020). Equality of arms in administrative adjudication. *Journal of Legal Studies*, 8(1), 112–130.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia.
- United Nations Human Rights Committee. (2007). *General Comment No. 32: Article 14, right to equality before courts and tribunals and to a fair trial (CCPR/C/GC/32)*.