

## Perbandingan Penyelesaian Keberatan dan Banding Pajak di Amerika Serikat, Australia dan Indonesia

Mulyono<sup>1\*</sup>, Manotar Tampubolon<sup>2</sup>, Serirama Butarbutar<sup>3</sup>

<sup>1,2,3</sup> Universitas Kristen Indonesia, Indonesia

Email: 2202190029@ms.uki.ac.id

### Abstrak

Penelitian dilakukan dengan menggunakan metode normatif legal research, yang dilakukan melalui penelitian literatur dan studi pustaka dan pendekatan yang digunakan dalam melakukan penelitian ini adalah pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual, terhadap elemen-elemen dalam sistem hukum pajak. Penelitian menemukan bahwa posisi Fiskus di Indonesia yang memiliki kekuasaan absolut dalam menetapkan besaran pajak dan keputusan atas keberatan wajib pajak menurut UU Nomor 28 Tahun 2007 tidak memberikan kepastian hukum yang adil dan tidak mencerminkan prinsip kesamaan kedudukan hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 27 ayat (1) UUD 1945, karena adanya risiko denda pajak sebesar 30% hingga 100% akibat kekalahan dalam keberatan dan banding. Berbeda dengan Amerika Serikat yang memiliki tiga lembaga peradilan pajak dengan prinsip keterbukaan informasi dan Australia yang menyediakan mediasi netral melalui ATO serta jalur penyelesaian internal dan eksternal, Indonesia perlu meningkatkan keadilan fiskal dengan memenuhi hak wajib pajak seperti hak informasi, bimbingan, didengarkan, banding, kepastian, privasi, dan kerahasiaan. Prinsip keadilan, efektivitas, dan kemudahan administrasi penting untuk meningkatkan kapasitas pajak dan memastikan wajib pajak dapat menjalankan kewajibannya dengan baik.

**Kata Kunci:** Pajak, Keberatan, Banding Wajib Pajak

### Abstract

*The research was conducted using normative legal research methods, which were carried out through literature research and literature studies and the approach used in conducting this research was a statutory approach and a conceptual approach, to elements in the tax law system. The research found that the position of the Fiscus in Indonesia which has absolute power in determining the amount of tax and decisions on taxpayer objections according to Law Number 28 of 2007 does not provide fair legal certainty and does not reflect the principle of equal legal position as stipulated in Article 27 paragraph (1) of the 1945 Constitution, because of the risk of tax penalties of 30% to 100% due to defeat in objections and appeals. Unlike the United States, which has three tax courts with FOI principles, and Australia, which provides neutral mediation through the ATO and internal and external settlement channels, Indonesia needs to improve fiscal justice by fulfilling taxpayers' rights such as the rights to information, guidance, hearing, appeal, certainty, privacy, and confidentiality. The principles of fairness, effectiveness, and ease of*

**How to cite:** Mulyono, Manotar Tampubolon, Serirama Butarbutar (2024) Perbandingan Penyelesaian Keberatan dan Banding Pajak di Amerika Serikat, Australia dan Indonesia, (5) 7

**E-ISSN:** [2722-5356](https://doi.org/10.24127/syntax.v5i7.2722-5356)

*administration are important to increase tax capacity and ensure taxpayers can carry out their obligations properly.*

**Keywords:** *Tax, Taxpayer Objections and Appeals*

## **Pendahuluan**

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat (Arsyad & Natsir, 2022);(Maharani, Endiana, & Kumalasari, 2021). Pajak mempunyai sifat memaksa hal ini ditetapkan dalam bentuk Undang-undang, karena memuat sanksi hukum berupa sanksi administrasi dan sanksi pidana (Dewi, Widyasari, & Nataherwin, 2020);(Ervana, 2019). Sekalipun pajak bersifat memaksa fiskus tidak boleh menyalahgunakan pajak yang dibayar oleh wajib pajak (Sari, Sudiartana, & Dicriyani, 2021).

Sengketa dalam perpajakan adalah perselisihan yang timbul dalam konteks perpajakan antara individu atau entitas yang wajib membayar pajak dengan pihak berwenang atau fiskus, yang muncul sebagai hasil dari keputusan yang dapat disengketakan atau digugat melalui prosedur banding atau tuntutan hukum di Pengadilan Pajak (Ispriyarso, Bayuseno, & Wahab, 2021);(Aji, Khosafiah, Jusikusuma, & Irawan, 2022);(Wardani, Prabowo, & Aini, 2022). Ini mencakup tindakan hukum terkait penagihan pajak yang bersifat paksa berdasarkan ketentuan dalam Undang-Undang Penagihan Pajak seperti yang penulis jelaskan diatas.

Tidak semua keputusan dalam hukum pajak merupakan objek sengketa pajak, tetapi pemotong pajak, penanggung pajak, pemungut pajak, dan pejabat pajak adalah subjek sengketa pajak. Pemenuhan pajak oleh wajib pajak inilah yang paling sering terjadi sengketa (Maharani et al., 2021);(Afiyati, Negara, & Koeswahyono, 2022). Secara prinsip, ada dua jenis sengketa pajak yang dapat muncul. Yang pertama adalah ketika seseorang melakukan sesuatu tetapi tidak sesuai dengan peraturan pajak; yang kedua adalah ketika seseorang melakukan sesuatu tetapi tidak sesuai dengan peraturan pajak. Apabila terjadi ketidaksesuaian dalam pelaksanaan pemungutan pajak, wajib pajak memiliki hak untuk mengemukakan keberatan sampai banding atas keputusan perpajakan yang dikenakan oleh wajib pajak menurut undang-undang perpajakan (Wardani et al., 2022).

Keadaan perbedaan variasi dalam penafsiran undang-undang, yang dapat menyebabkan pemungutan pajak yang tidak adil dan konflik antara wajib pajak dan pejabat yang berwenang, yang dapat menyebabkan sengketa pajak (Supriyadi, Setiawan, & Bintang, 2018). Jika diantara keduanya tidak menemukan kesepakatan dan pemahaman yang sama, maka permasalahan tersebut dapat diselesaikan melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) hingga Pengadilan Pajak (Che Rosli, Ming Ling, & Embi, 2018). Ironisnya, jika keberatan ditolak atau diterima sebagian, wajib pajak sebagai pencari keadilan dan kepastian hukum akan dikenakan denda.

Besarnya sanksi denda ditetapkan sebesar 30% dari sisa utang pajak berdasarkan Putusan Keberatan. Dalam pengajuan keberatan dan banding ke pengadilan di Amerika Serikat adalah dengan memilih apakah sengketa wajib pajak merupakan sengketa besar (diatas \$50.000) atau sengketa kecil (dibawah \$50.000). Namun Hakim peradilan pajak juga dapat memberikan sanksi denda terhadap wajib pajak yang menggugat ke pengadilan di luar pengadilan pajak AS jika wajib pajak tidak memiliki dasar hukum yang kuat dan hanya mencoba menghindari pembayaran pajak dengan denda maksimal US \$ 10.000. Untuk mencegah wajib pajak atau pihak ketiga mengajukan gugatan hanya untuk menunda atau mengelak pembayaran pajak, hakim peradilan pajak diberi kewenangan untuk memberikan sanksi kepada Wajib Pajak yang tidak tertib.

Sementara di Australia, *Australian Taxation Office* (ATO) merupakan lembaga yang bertanggungjawab atas pemungutan pajak di Australia. Selain itu, ATO juga memegang tanggung jawab dalam mengurus Australian Business Register (ABN), menyelenggarakan program pinjaman pendidikan tinggi, mengelola pembayaran, mengurus sistem pensiun, dan bertindak sebagai manajer operasional dari Kantor Penilaian Pemerintah Australia. ATO berada dibawah naungan *Treasurer of the Commonwealth of Australia*.

Proses penyelesaian sengketa pajak di Australia sebenarnya hampir sama dengan di Indonesia. *Australian Tax Office* (ATO) menyediakan upaya untuk menentang keputusan wajib pajak yang tidak disetujui. Hanya saja, ATO menggunakan *In-house Facilitation* untuk memfasilitasi mediasi bagi wajib pajak dengan nilai bisnis yang kecil (small business). Dalam fasilitasi ini, wajib pajak akan dimediasi oleh fasilitator yang berasal dari ATO, yang merupakan fasilitator profesional dan tidak terkait dengan keputusan ketetapan sebelumnya. Mereka tidak memihak dan netral.

Prosedur pengajuan banding pajak di Australia melibatkan serangkaian langkah yang dapat diambil wajib pajak untuk menentang keputusan yang dibuat oleh Kantor Perpajakan Australia (ATO). Apabila wajib pajak tidak setuju dengan penilaian atau keputusan ATO mengenai kewajiban perpajakannya, maka wajib pajak berhak mengajukan banding dan meminta peninjauan kembali atas keputusan tersebut. Proses banding di Australia mencakup jalur penyelesaian internal dan eksternal.

Berdasarkan latar belakang diatas maka rumusan penelitian ini yaitu: 1) Bagaimana perbandingan sistem denda atas proses keberatan dan banding wajib pajak di Amerika Serikat, Australia, dan Indonesia? 2) Apa upaya yang harus dilakukan untuk meningkatkan keadilan Fiskal di Indonesia atas hasil studi banding tersebut sehingga tercapai asas keadilan bagi wajib pajak dan masyarakat Indonesia?

### **Metode Penelitian**

Model pendekatan penelitian yang berfungsi sebagai desain untuk analisis data adalah rancangan penelitian, juga dikenal sebagai desain penelitian. Penelitian hukum ini menggunakan metode penelitian normatif, yaitu melakukan penelitian literatur dan studi pustaka. Pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual digunakan

untuk melihat elemen-elemen sistem hukum pajak Indonesia, yang mencakup elemen substansi hukum, struktur hukum, dan kultur hukum.

Penelitian ini menggunakan pendekatan, tujuan penelitian ilmiah adalah untuk menganalisis atau menyelesaikan suatu masalah dengan menggunakan pendekatan metodis yang diinformasikan oleh fakta-fakta empiris. Dalam penelitian ini, penulis akan menggunakan pendekatan perundang-undangan dengan mempelajari peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan perbandingan penyelesaian keberatan dan banding pajak serta masalah lain yang berkaitan dengan topik penelitian ini. Kemudian juga digunakan pendekatan konseptual, Pendekatan konseptual didefinisikan sebagai "pendekatan yang beranjak dari pandangan dan doktrin yang berkembang di dalam ilmu hukum. Dengan mempelajari pandangan-pandangan doktrin-doktrin di dalam ilmu hukum, peneliti akan menemukan ide-ide yang melahirkan pengertian-pengertian hukum, konsep-konsep hukum, dan asas-asas hukum yang relevan dengan masalah yang dihadapi". Pendekatan ini akan digunakan oleh penulis untuk melihat dan menggunakan doktrin atau prinsip tentang penyelesaian keberatan dan banding pajak.

Jenis data yang peneliti gunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, adapun jenis dan sumber data yaitu: Bahan hukum primer, Undang-Undang Dasar Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Bahan hukum sekunder, yaitu bahan hukum yang menjelaskan mengenai bahan hukum primer, dalam hal ini berupa buku-buku, artikel, tesis, karya ilmiah, dokumen-dokumen dari internet yang berkaitan yaitu: Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Bahan hukum tersier, yaitu bahan hukum yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder, terdiri dari kamus hukum dan kamus pengadaan penyelesaian keberatan dan banding pajak, dan juga sumber dari Kamus Bahasa Indonesia; Kamus Bahasa Inggris; Kamus Hukum; dan Internet.

Selain itu, metode pengumpulan data bahan hukum juga melibatkan inventarisasi dan identifikasi peraturan perundang-undangan, putusan-putusan Pengadilan, dan klasifikasi dan sistematisasi bahan hukum yang relevan dengan topik penelitian. Selain itu, penelitian ini juga mencakup artikel atau informasi yang diperoleh melalui situs web. Selanjutnya, instrumen penelitian yang digunakan untuk mendukung data sekunder digunakan untuk menyelidiki kasus putusan pengadilan pajak. Untuk mendapatkan informasi yang relevan tentang kasus putusan pengadilan, penulis menelusuri informasi seperti akademisi, hakim, dan pembuat undang-undang yang berkaitan dengan subjek penelitian.

Analisis data yang dikumpulkan menggunakan teknik analisis yang sesuai dengan informasi yang ada. Hasil analisis ini memberikan jawaban atas pertanyaan penelitian tentang penelitian hukum normatif. Data yang dikumpulkan melalui penelitian hukum normatif akan disusun secara sistematis, dianalisis secara kualitatif, dan kemudian ditulis apa yang seharusnya.

## Hasil dan Pembahasan

### Denda Keberatan Atau Banding Dikenakan Kepada Wajib Pajak Di Amerika Serikat, Australia Dan Indonesia

#### *Dasar Hukum Denda Keberatan dan Denda Banding Berdasarkan Undang-Undang*

Hukum pajak dapat dibagi menjadi dua yaitu: hukum pajak formal dan hukum pajak material. Hukum pajak formal adalah memuat ketentuan-ketentuan yang mendukung ketentuan hukum pajak material, yang diperlukan untuk melaksanakan atau menyelesaikan ketentuan hukum material. Setelah reformasi perpajakan tahun 1983, ketentuan hukum pajak formal di Indonesia diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, dan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak; serta Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Ketiga undang-undang ini berlaku untuk semua jenis pajak, seperti pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, dan pajak penjualan barang mewah. Selain itu, hukum pidana memiliki hubungan dengan hukum pajak. Hukum pidana, seperti yang diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), merupakan sistem hukum yang luas yang juga berlaku untuk peristiwa pidana yang diuraikan di luar Kitab Undang-Undang Hukum Pidana. Pembuat undang-undang Indonesia telah memperoleh hak untuk menyimpang dari peraturan yang tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana mulai 16 Mei 1927. Kesempatan ini banyak digunakan karena peraturan administratif pun sangat memerlukan sanksi yang menjamin untuk ditanyai oleh khalayak umum. Jika ketentuan ini menyimpang dari ketentuan umum hukum pajak formal yang telah diatur, undang-undang pajak yang bersangkutan juga dapat memuat ketentuan formal.

Menurut *adagium fiat justitia et pereat mundus* (meskipun hukum harus ditegakkan jika dunia runtuh), atau *lex dura sedtamen scripta* (hukum adalah keras, seperti itulah bunyinya atau keadaannya, untuk keamanan penegakannya). Oleh karena itu, ada kepastian hukum yang akan menciptakan ketertiban masyarakat. Menurut Sudikno Mertokusumo, tujuan hukum adalah menciptakan kepastian hukum demi ketertiban masyarakat. Ada yang berpendapat bahwa menegakkan hukum sama dengan menegakkan undang-undang demi keamanan hukum. Pendapat ini dipengaruhi oleh gagasan bahwa hukum adalah kumpulan aturan positif yang terdiri dari sistem perundang-undangan. Kondisi ini tidak salah karena sistem hukum positif Indonesia dipengaruhi atau dipengaruhi oleh sistem hukum Belanda, yang sudah terbiasa dengan sistem tertulis, dan sistem hukum yang dibangun oleh Indonesia memang menganut sistem tertulis.

Ketika hakim menjalankan fungsi yudisialnya untuk memeriksa, mengadili, dan memutus perkara, mereka diharuskan untuk mengikuti hukum positif, sehingga fungsi hakim sebagai penegak hukum hanya terbatas pada melakukan tugas mereka sebagai penegak hukum. Pandangan positivisme hukum melahirkan legisme hukum pada hakim.

Di sini peran hakim hanyalah sebagai corong undang-undang (*la bouche des lois*). Hakim hanya subsumtie automat penerap pasal undang-undang, sehingga penegakkan hukum oleh hakim dalam proses peradilan tidak sama dengan penegakkan keadilan, karena hakim hanya mengedepankan kepastian hukum melalui pendekatan legalistik formal pada ketentuan undang-undang.

Dalam konteks Undang-Undang Perpajakan, hak yang dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 bukan berarti merupakan jaminan bahwa wajib pajak tidak dapat dikenakan sanksi administrasi berupa denda yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan. Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007 justru selaras dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 mengingat bahwa ketentuan tersebut berlaku untuk semua wajib pajak yang mengajukan keberatan atau banding. Dalam penegakan hukum, jika hakim hanya memperhatikan kepastian hukum, unsur keadilan akan terabaikan. Ini karena hakim hanya menerapkan undang-undang dalam keputusan mereka, dan hasilnya adalah kebenaran formal.

Dalam hal ini, hakim hanya perlu mencari dan menetapkan hukum yang berlaku untuk peristiwa spesifik yang telah dibuktikan dalam proses peradilan, tidak peduli apakah ketentuan yang ditemukan dalam pasal-pasal undang-undang yang diterapkan tersebut memenuhi rasa keadilan atau tidak, atau apakah itu bermanfaat atau tidak bagi pencari keadilan. Sikap hakim seperti itu tidak salah dalam konteks proses hukum (peradilan). Hakim tidak dapat dikenai sanksi administrasi atau pidana jika kinerja dan perilakunya melanggar prosedur hukum acara (misalnya, berperilaku tidak profesional) atau perilakunya saat menjalankan tugas yudisialnya.

Peradilan di bidang pajak didirikan berdasarkan prinsip keadilan. Jika pemungutan pajak yang tidak sesuai dengan Undang-undang Perpajakan tidak adil, ini dapat menyebabkan sengketa antara Wajib Pajak dan pejabat yang berwenang. Hak-hak Wajib Pajak dapat diperbaiki di Pengadilan Pajak.

### ***Asas Keadilan atas Denda Keberatan dan Denda Banding yang Dikenakan Kepada Wajib Pajak***

Indonesia merupakan negara hukum, bercirikan negara kesejahteraan modern (*Welfare state modern*) yang berkehendak untuk mewujudkan keadilan bagi segenap rakyat Indonesia (Wibawa & Putu, 2020). Pemerintah saat ini memiliki banyak tanggung jawab untuk menjaga kepentingan umum dan kadang-kadang melanggar hak-hak wajib pajak untuk memungut pajak. Namun, hal ini dapat dihindari dengan mematuhi hukum pajak yang berlaku. Hukum pajak memungkinkan pemerintah untuk mendapatkan dana untuk memenuhi kewajiban negara. Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang sebagai negara hukum yang bercirikan negara kesejahteraan modern (Zaini, 2020).

Asas legalitas memiliki tujuan untuk memberikan perlindungan hukum wajib pajak, tatkala negara memerlukan pajak (Situngkir, 2018);(Firmansyah, 2015). Saat ini, sistem pemungutan pajak sebagian besar menggunakan sistem *self assessment*, di mana fokus aktifitas perpajakan ada pada wajib pajak. Sistem ini memungkinkan wajib pajak untuk menghitung sendiri besarnya pajak yang terutang dan melakukan pembayaran

sendiri (Wong, 2017). Dalam praktik, sering terjadi perbedaan dalam penghitungan antara wajib pajak dan pemungut pajak dalam hal besarnya pajak yang harus dibayar. Hubungan antara wajib pajak dan pemungut pajak dalam tindakan mereka dapat menyebabkan perselisihan paham yang dapat menyebabkan sengketa.

Dalam hal mengajukan keberatan, wajib pajak menghadapi masalah karena Direktorat Jenderal Pajak membutuhkan waktu yang lama untuk membuat keputusan tentang keberatan tersebut. Salah satu masalah dalam proses penyelesaian keberatan adalah bahwa banyak wajib pajak percaya bahwa metode penyelesaian keberatan yang telah digunakan sebelumnya tidak mementingkan hak mereka untuk mendapatkan proses yang adil. Proses penyelesaian sengketa pajak seharusnya cepat, transparan, murah, dan sederhana serta memberikan kepastian hukum dan rasa keadilan bagi pihak yang bersengketa selama prosedur.

Surat keberatan harus jelas untuk menggambarkan situasi sebenarnya. Keadaan ini menunjukkan jumlah penerimaan negara bukan pajak yang terutang, baik melalui perhitungan wajib bayar maupun melalui surat ketetapan atau surat tagihan dari instansi pemerintah. Oleh karena itu, surat ketetapan atau surat tagihan harus dilampirkan pada surat keberatan agar pihak yang menyelidiki keberatan dapat memahami keadaan hukum yang melatar belakangi keberatan tersebut.

Selain itu, periode tiga bulan memberikan wajib pajak terlalu lama kesempatan untuk mengajukan keberatan. Perubahan jangka waktu itu harus dilakukan dalam waktu satu bulan sejak tanggal penetapan wajib pajak diterima, kecuali dalam kasus forcemayeur, jangka waktu satu bulan dapat diperpanjang. Surat Ketetapan Pajak (SKP) adalah surat ketetapan yang mencakup surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, surat ketetapan pajak nihil, atau surat ketetapan pajak lebih bayar, dan wajib pajak wajib membayar pajak terutang tanpa menguntungkan dari keberadaan SKP.

Surat ketetapan pajak kurang bayar diterbitkan oleh Direktur Jendral pajak dalam jangka waktu 5 tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak, apabila terjadi hal-hal sebagai berikut: 1) Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain, pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar. 2) Apabila surat pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu yang telah ditetapkan dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam surat teguran.

Pada titik tertentu, wajib pajak memiliki hak yang dapat mereka gunakan atau manfaatkan. Jika administrasi pajak melanggar hak-haknya, wajib pajak dapat mengajukan masalah ini ke pejabat atasan petugas yang melanggarnya atau ke lembaga peradilan pajak jika perlu. Wajib pajak diklasifikasikan sebagai wajib pajak pusat dan daerah. Penyebaran ini didasarkan pada kenyataan bahwa wajib pajak pusat dan wajib pajak daerah memiliki hak yang berbeda. Perbedaan ini disebabkan oleh ketentuan tentang pemenuhan hak antara keduanya.

KUP mengatur pemenuhan hak wajib pajak pusat, berbeda dengan pemenuhan hak wajib pajak daerah yang diatur dalam Undang-Undang. Sebelum mengajukan

keberatan, wajib pajak berhak untuk meminta keterangan secara tertulis tentang hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, atau pemotongan oleh pihak ketiga kepada Dirjen pajak melalui KPP di daerah mereka. Atas permintaan keterangan ini maka Dirjen pajak wajib memberikan keterangan.

Adapun syarat untuk mengajukan keberatan adalah sebagai berikut: 1) Keberatan harus dilakukan secara tertulis dengan menggunakan bahasa Indonesia, ditujukan kepada dirjen Pajak (untuk Pajak Pusat) melalui KPP setempat atau Gubernur (untuk Pajak Propinsi), Bupati/Walikota (untuk Pajak Kabupaten/pajak Kota); 2) Wajib menyebutkan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dan disertai alasan-alasan yang jelas; 3) Satu keberatan harus diajukan untuk satu jenis dan satu tahun/masa pajak.

Peraturan Menteri Keuangan juga mengatur prosedur pengajuan dan penyelesaian keberatan, termasuk hak Wajib Pajak untuk hadir untuk memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya. Akibat hukum dari keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan Wajib Pajak dapat berupa: a) Mengabulkan seluruhnya; b) Mengabulkan sebagian; c) Menolak, atau d) Menambah jumlah pajak yang harus dibayar.

Permohonan pengajuan keberatan dibuat secara tertulis ditujukan kepada pejabat pajak yang membidangi jenis pajak yang dipersengketakan. Permohonan tertulis tersebut memuat alasan-alasan yang menjadi dasar perhitungan dimaksud. Untuk lebih meyakinkan, seyogianya bentuk perbuatan hukum dari pejabat pajak dan pemotong atau pemungut pajak dilampirkan dalam permohonan tertulis termaksud. Misalnya, dilampirkan surat ketetapan pajak kurang bayar yang materi atau isinya di persengketan atau bukti pemotongan atau pemungutan pajak yang materi atau isinya yang dipersengketakan. Hal ini dimaksudkan agar pemeriksaan yang dilakukan oleh pejabat pajak terhadap surat permohonan tersebut dapat diselesaikan dalam jangka waktu tidak terlalu lama.

### ***Denda Keberatan Atau Banding Dikenakan Kepada Wajib Pajak Di Amerika Serikat, Australia***

#### ***Amerika Serikat***

Peraturan Pengadilan Pajak di Amerika Serikat diatur dalam *Tax Court Rules* yang mengatur mulai dari *Rules of Practice and Procedure Rules of Practice and Procedure*, , dan juga mengenai peraturan keberatan dan banding. Negara-negara mengakui dan melindungi hak wajib pajak melalui pengakuan formal dalam undang-undang, perundang-undangan lainnya, dan dokumen administratif. Organisasi internasional telah mengembangkan hak wajib pajak. Di Inggris, Selandia Baru dan Australia merupakan negara awal yang mengadopsi “Piagam Wajib Pajak” sebagai alat untuk membantu wajib pajak dan menginformasikan tentang hak-haknya.

Amerika Serikat menerbitkan suatu publikasi yang menjelaskan tentang hak-hak wajib pajaknya dalam Publication 1, yang berjudul “*The Taxpayer Bills of Rights*” pada tahun 2014. Publikasi ini untuk menginformasikan hak-hak wajib pajak dalam proses pemeriksaan pajak keberatan dan banding, pemungutan pajak dan restitusi. Hak-hak wajib pajak tersebut meliputi: 1) *The Right to Be Informed*. 2) *The Right to Quality*

*Service. 3) The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax. 4) The Right to Challenge the IRS's Position and Be Heard. 5) The Right to Appeal an IRS Decision in an Independent Forum. 6) The Right to Finality. 7) The Right to Privacy. 8) The Right to Confidentiality. 9) The Right to Retain Representation. 10) The Right to a Fair and Just Tax System.*

Seluruh proses upaya hukum atas suatu sengketa perpajakan yang tidak dapat diselesaikan oleh lembaga eksekutif (administrative remedies) dapat diajukan kepada "Trial Courts". Trial Courts terdiri dari 3 pengadilan, yaitu: 1) US Tax Courts. 2) US District Courts. 3) US Courts of Federal Claims. Wajib pajak dapat memilih salah satu dari 3 pengadilan tersebut untuk menyidangkan kasus perpajakan yang disengketakan. Apabila wajib pajak atau otoritas pajak merasa tidak puas, maka sengketa tersebut dapat diteruskan kepada Court of Appeals atau US Court Appeals of the Federal Circuit. Jika hasil putusan dari Court of Appeals belum memuaskan, maka pihak-pihak yang bersengketa dapat meneruskannya ke Mahkamah Agung.

#### *Australia*

Peraturan Pengadilan Pajak di Australia diatur dalam Income Tax Assessment (1997 Act) Regulations 2021. Australia juga memberikan pengakuan dalam dokumen *the Taxpayers' Charter*. Dan negara-negara lain seperti Kanada, Inggris, Belanda, telah memberikan pengakuan terhadap hak-hak wajib pajak dalam dokumen berupa piagam hak-hak wajib pajak atau *the Taxpayers' Charter*. Namun demikian pengakuan terhadap hak-hak wajib pajak dalam dokumen tertentu, tidak diterapkan semua negara. Termasuk sistem hukum pajak Indonesia, dokumen pengakuan terhadap hak-hak wajib pajak tidak dibuatkan secara tersendiri. Kegunaan adanya dokumen tersendiri semacam piagam wajib pajak atau sejenisnya tentang pengakuan hak-hak wajib pajak, akan memudahkan wajib pajak untuk mengetahui dan mendapatkan hak-haknya, termasuk prosedur dan tata cara melakukan upaya-upaya hukum jika terjadi pelanggaran terhadap hak-haknya tersebut.

Jika wajib pajak telah memiliki persepsi diperlakukan dengan adil dalam hal ini telah mendapatkan hak-haknya maka diharapkan hal tersebut dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak terhadap kewajiban perpajakannya. Australia menerapkan pengakuan terhadap hak-hak wajib pajaknya dalam bentuk pengakuan terhadap kehendak-kehendak dan merupakan hubungan hak dan kewajiban bagi otoritas pajak dan wajib pajak. Pengakuan ini dibuat dalam *The Australian Taxpayers' Charter of Rights*. Pemenuhan hak-hak wajib pajak merupakan kewajiban bagi otoritas perpajakan, demikian pula sebaliknya. Hak dan Kewajiban tersebut dirumuskan sebagai berikut: *What you (taxpayers) can expect from us (tax authority): 1) your rights and obligations. 2) what you can do if you are not satisfied.*

*Your rights, you can expect us to: 1) Treat you fairly and reasonably. 2) Treating you as being honest unless you act otherwise. 3) Offering you professional service and assistance. 4) Accepting you can be represented by a person of your choice and get advice. 5) Respect your privacy.*

#### *Garis Besar Perbandingan Keberatan Dan Banding*

Negara Amerika, materi yang dapat diajukan keberatan adalah *statutory notice of deficiency*. Apabila Pembayar Pajak tidak setuju dengan koreksi pemeriksa pada saat *closing conference*, Pembayar Pajak memiliki waktu 30 hari untuk mempertimbangkan. Apabila dalam jangka waktu 30 hari Pembayar Pajak tidak merespon, otoritas perpajakan Amerika Serikat (IRS) menerbitkan *statutory notice of deficiency*. Atas *statutory notice of deficiency* Pembayar Pajak diberikan waktu 90 hari untuk mengajukan keberatan (petition) ke *Tax Court* dengan menggunakan formulir khusus.

Keberatan diproses oleh *US Tax Court*, *Tax Claim Court* dan *District Court* tidak akan mempertimbangkan permohonan keberatan Pembayar Pajak apabila yang bersangkutan terlambat menyampaikan, tidak membayar terlebih dahulu jumlah pajak terutang dalam skp, serta permohonan administrative refund ditolak oleh IRS. Keberatan tidak mempengaruhi jangka waktu penagihan (*Collection Statue Expiration Date/CSED*), kecuali terdapat penundaan (suspension) dan perpanjangan jangka waktu (extension) dalam kasus tertentu. Jangka waktu penyelesaian adalah selama tidak melebihi CSED. Keputusan keberatan dapat mengurangi atau menambah pajak terutang.

Setiap pembayaran kelebihan pembayaran pajak kepada para pembayar pajak, otoritas perpajakan Amerika Serikat (*the Internal Revenue Services*) akan melakukan pembayaran tersebut dengan disertai pemberian imbalan bunga. Besarnya imbalan bunga ditetapkan sebesar *Federal Shortterm rate* ditambah 0,5% untuk korporasi tertentu, ditambah 2% untuk korporasi dan ditambah 3% untuk pembayar pajak selain korporasi. Kemudian di negara Australia, wajib pajak dapat memilih untuk melaporkan surat pemberitahuan dengan cara paperbase atau secara elektronik. Dalam hal pembayar pajak meminta bantuan tax agent untuk menyusun surat pemberituannya, wajib menggunakan pelaporan secara elektronik.

*Australian Tax Office* (ATO) akan memberitahukan installment rate sehingga WP tahu berapa installment yang harus dibayar. Batas waktu pelaporan SPT tahunan untuk individual adalah 4 (empat) bulan setelah berakhirnya tahun pajak sedangkan untuk perusahaan adalah 7 (tujuh) bulan. Batas waktu dapat diperpanjang apabila dilaporkan melalui tax agent. ATO memberikan kesempatan kepada Pembayar pajak yang akan membetulkan surat pemberituannya melalui prosedur *selfamendments*. *Self amendments* dapat dilakukan Pembayar pajak melalui telepon ke ATO. Untuk hal keberatan, materi yang dapat diajukan adalah semua keputusan *commissioner*.

Wajib Pajak mengajukan keberatan atas assessment dalam jangka waktu 60 hari dalam batas waktu 4 tahun sejak assessment aslinya (2 tahun untuk WP tertentu) dan atas private ruling dalam jangka waktu 60 hari dalam batas waktu 4 tahun sejak batas waktu penyampaian SPT (2 tahun untuk WP tertentu). Keberatan diajukan kepada commissioner. Dalam proses keberatan, utang pajak harus tetap dibayar walaupun Wajib Pajak tidak meenyetujui jumlahnya. Namun demikian, *Commissioner* biasanya menyetujui penundaan pembayaran sebesar 50% bila ada genuine dispute.

*Commissioner* menyelesaikan proses keberatan dalam jangka waktu 56 hari (8 minggu). Bila ATO tidak mengambil keputusan dalam waktu 60 hari setelah pengajuan keberatan, WP dapat menulis pemberitahuan ke ATO agar mendapat keputusan. Bila

ATO tidak membuat keputusan dalam 60 hari setelah pemberitahuan ini, keberatan WP dianggap tidak dikabulkan, yang artinya mengizinkan WP untuk mendapatkan external review dari court atau tribunal. Apabila ATO meminta informasi tambahan, periode 60 hari ini dimulai ketika WP memberikan informasi yang diminta. ATO menyediakan formulir baku untuk pengajuan keberatan. Apabila tidak setuju atas keputusan keberatan, Wajib Pajak dapat mengajukan banding ke *Administrative Appeals Tribunal* (AAT) atau ke *Federal Court*. Berbeda halnya dengan Indonesia dalam hal pengajuan keberatan dan banding, ketentuan undang-undang perpajakan yang berlaku saat ini, beberapa upaya hukum yang dapat ditempuh oleh wajib pajak atau penanggung pajak apabila dirugikan oleh fiscus adalah upaya hukum keberatan, banding, gugatan dan Peninjauan Kembali. Hal ini berbeda dengan di lembaga peradilan lainnya yang upaya hukumnya adalah gugatan, banding, kasasi dan peninjauan kembali.

Upaya hukum keberatan merupakan upaya hukum yang penyelesaiannya masih dilakukan di lingkungan pemerintah. Sedangkan upaya hukum banding dan gugatan merupakan upaya hukum yang penyelesaiannya (pemeriksaan dan putusannya) dilakukan di lembaga Peradilan Pajak. Lembaga Peradilan Pajak yang ada saat ini adalah Pengadilan Pajak yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Kompetensi absolut Pengadilan Pajak adalah memeriksa dan memutus sengketa pajak yang berupa banding dan gugatan pajak. Tentu hal ini menimbulkan keragu-raguan atas independensi lembaga keberatan, karena sengketa pajak ini terjadi antara wajib pajak dengan pemerintah (ditjen Pajak), tetapi yang memeriksa dan memutus adalah ditjen pajak sehingga independensi lembaga keberatan pajak (*conflict of interest*), dalam lembaga keberatan yang ada saat ini, kedudukannya yang berada di bawah lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.

Adanya ketidakadilan dalam berperkara di lembaga keberatan pajak. Hal ini dapat dilihat dalam ketentuan yang terdapat dalam UU KUP, yang mencantumkan adanya sanksi membayar denda 50 % dari jumlah pajak yang terutang, jika keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian. Hal ini dapat menimbulkan rasa “ketakutan” wajib pajak untuk mengajukan keberatan, karena risiko/ancaman berupa dendanya cukup tinggi. Maka secara garis besar penulis menemukan adanya perbedaan dalam hal lembaga yang mengadili sengketa wajib pajak di Amerika dan Australia terhadap Indonesia yaitu upaya mediasi sengketa pajak oleh lembaga eksternal yang independen yang biayanya murah, serta putusan yang diambil juga cepat, dan juga lembaga diluar lembaga eksekutif yaitu lembaga yudikatif.

### **Upaya Meningkatkan Keadilan Fiskal Di Indonesia Atas Hasil Studi Banding Tersebut Sehingga Tercapai Asas Keadilan Bagi Wajib Pajak Dan Masyarakat Indonesia**

Dari rumusan atas hak-hak wajib pajak sebagai objek utama yang harus diberikan perlakuan ideal meliputi: 1) *The right to be informed, assisted and heard* (hak untuk memperoleh informasi, bimbingan dan didengarkan). 2) *The right of appeal* (hak banding). 3) *The right to pay no more than the correct amount of tax* (hak untuk membayar tidak lebih dari jumlah pajak yang benar. 4) *The right to certainty* (hak atas

kepastian). 5) *The right to privacy* (hak privasi). 6) *The right to confidentiality and secrecy* (hak atas kerahasiaan).

Dari rumusan hak-hak wajib pajak tersebut terdiri dari substansi hukum pajak yaitu peraturan perundang-undangan perpajakan, struktur hukum pajak yaitu lembaga atau instansi yang menangani, dan kultur hukum pajak, yaitu budaya hukum pajak yang bisa dijadikan sebagai upaya untuk menciptakan keadilan bagi pemerintah, WP, dan masyarakat. Hak untuk mendapat informasi, bantuan dan didengarkan keluhannya, adalah hak yang berkaitan dengan tujuan agar Wajib Pajak dapat menjalankan kewajiban perpajakannya dengan benar. Wajib Pajak juga berhak diberi informasi yang benar tentang hak-haknya sehubungan dengan kewajiban perpajakan yang harus dilakukannya. Wajib Pajak memiliki hak untuk mengetahui apa yang harus mereka lakukan untuk mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan.

Hak untuk mendapat bantuan, dalam hal ini adalah bantuan berupa bimbingan dan pembinaan agar wajib pajak dapat melaksanakan kewajiban perpajakan dengan baik dan benar. Hak ini berkaitan dengan dua arah komunikasi antara wajib pajak dengan administrasi pajak. Komunikasi dapat berasal dari administrasi pajak apabila terdapat informasi dan ketentuan-ketentuan yang dipandang perlu untuk diketahui wajib pajak. Cara yang dilakukan dapat dengan penyebaran informasi secara massal melalui media masa, pengiriman flyer atau melakukan konseling. Komunikasi dapat bersumber dari wajib pajak jika wajib pajak membutuhkan informasi dan pengetahuan dari pihak administrasi perpajakan.

Wajib pajak dapat meminta konsultasi secara khusus atas permasalahan perpajakan yang dihadapinya. Hak untuk didengarkan keluhannya adalah menyangkut pernyataan ketidaksetujuan atas tindakan administrasi perpajakan dan ketidakpuasan atas terhadap pelayanan yang diberikan kepada Wajib Pajak. Dalam memenuhi hak wajib pajak, administrasi perpajakan wajib memberikan pelayanan administratif kepada wajib pajak. Administrasi pajak membuka diri terhadap keluhan, kritik dan masukan dari wajib pajak agar pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak dapat memenuhi ekspektasi dari wajib pajak. Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan mengatur prosedur administrasi perpajakan.

### **Asas Keadilan bagi Pemerintah, Wajib Pajak, dan Masyarakat Indonesia atas Denda Keberatan dan Denda Banding**

Disebabkan oleh inkompetensi penegakan hukum dan kesalahan dalam perumusan konsep upaya hukum, peradilan di bidang perpajakan Indonesia belum mampu memenuhi rasa keadilan dan kesamaan kedudukan hukum bagi pemerintah, wajib pajak, dan masyarakat. Pengajuan upaya hukum dapat menyebabkan Wajib Pajak pencari keadilan dikenakan denda administratif atau yuridis. Di lain sisi, gesekan antara Wajib Pajak dengan Fiskus potensial terjadi dikarenakan kelemahan pemerintah dalam menjalankan sistem *self assessment* dan kelemahan peradilan pajak untuk menghasilkan output yang berkualitas.

Filosofi upaya hukum adalah sebagai sarana bagi seluruh pencari keadilan untuk memperjuangkan haknya secara equal di hadapan hukum. Tidak terkecuali Wajib Pajak

yang juga memiliki kewajiban dan hak yang diatur oleh undang-undang. Di bidang perpajakan, upaya hukum terlembagakan diantaranya melalui Keberatan dan Banding. Keberatan adalah upaya yang dapat diajukan oleh Wajib Pajak atas sengketa pajak mengenai jumlah pajak terutang kepada Dirjen Pajak. Apabila Wajib Pajak tidak puas dengan Keputusan Keberatan, maka Banding menjadi upaya hukum selanjutnya yang dapat diajukan oleh Wajib Pajak kepada Pengadilan Pajak.

Pada masa reformasi, masyarakat menuntut transparansi, kebebasan, demokratisasi dan persamaan kedudukan di muka hukum, berdampak pada penyelenggaraan peradilan. Prinsip Kesamaan Kedudukan Hukum menghendaki tidak ada warga negara yang mendapat privilege termasuk di dalam bidang peradilan pajak, baik selaku pribadi maupun dalam kualifikasinya sebagai pejabat negara. Konsep negara hukum merupakan perpaduan yang menghendaki kekuasaan negara ataupun kedaulatan harus dilaksanakan sesuai hukum, begitu pula sebaliknya. Konsep keadilan sosial tidak ada pemisahan antara hak sipil politik dengan hak ekonomi sosial dan budaya. Kedua induk Hak Asasi Manusia ini harus sejalan beriringan, tidak ada yang diprioritaskan dalam pelaksanaannya.

Dalam prinsip nya, memang teorinya negara memiliki hak untuk meminta dan menerima kewajiban warga negara untuk kepentingan negara, tetapi itu semua harus dilandaskan pada penghormatan dan pengakuan prinsip-prinsip Hak Asasi Manusia yang telah dimuat dalam materi muatan Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Seharusnya beberapa pasal dan beberapa materi muatan di dalam Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak harus juga mencerminkan pengakuan dan penghormatan terhadap setiap warga negara dan sekaligus juga menjamin rasa keadilan.

Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak sarat dengan materi muatan yang melegitimasi kekuasaan pemerintah, kekuasaan negara terhadap warga negara, oleh karena itu pemisahan kekuasaan antara eksekutif, legislatif dan yudikatif harus dilakukan untuk menjamin adanya perimbangan kekuasaan yang saling mengontrol. Melalui Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, secara tidak langsung penyelenggara negara dan pemerintahan bertindak sesuai dengan kehendak yang bisa bersimpangan dengan rasa keadilan dan kepastian hukum.

Hubungan antara Wajib Pajak dan Fiskus seringkali berada dalam posisi tidak setara secara de facto, meskipun secara de jure kesetimbangan ini sudah diakomodasi di dalam Pasal 36A Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan. Akibat ketidakpahaman Wajib Pajak terhadap undang-undang dan cara pandang Fiskus yang salah, maka secara persepsi dan kenyataan praktikal masih sering dijumpai pola hubungan yang mendudukkan Wajib Pajak hanya sebagai obyek penderita dalam proses perpajakan.

Pemilihan kata dan penjelasan yang tidak taktis menjadi satu indikasi bahwa mungkin paradigma dalam mendesain peraturan lebih cenderung terlihat mengedepankan persepsi-persepsi negatif terhadap salah satu pihak dalam proses ini. Akibat dari ketidakjelasan suatu klausul dalam undang-undang juga bisa membawa dampak di tataran

implementasinya. Sebagai contoh, mengartikulasikan itikad baik harus dapat dilakukan secara praktik dalam suatu cara yang dapat diterima oleh Fiskus maupun Wajib Pajak melalui mekanisme teknis yang sudah dikenal. Strategi membumikan klausul normatif menjadi *common practice* adalah bagian dari cara untuk memudahkan komunikasi yang baik antara dua pihak.

Kewajiban ini kemudian harus disediakan insentif maupun disinsentifnya. Meskipun tidak mudah, tetapi ada keyakinan kualitas komunikasi akan meningkat jika alat komunikasinya juga baik, dan di satu sisi dampak positifnya adalah terjadi kejelasan dan kesamaan pandangan dengan bahasa yang satu terhadap definisi itikad baik. Di sisi lain, sebagai bentuk kesetaraan perlakuan agar terjadi hubungan yang sehat, maka Fiskus juga harus memperlihatkan itikad baik yang sepadan. Misalnya, undang-undang harus mensyaratkan adanya kewajiban melakukan *peer-review* secara berkala oleh pihak-pihak yang dianggap mampu untuk menguji kualitas pekerjaan Fiskus dalam pemeriksaan. Ini semua adalah teknik-teknik yang secara definisi dan praktik sudah dipahami secara jelas oleh para pelaku profesional di bidang yang terkait.

Dari uraian di atas, penulis dapat kesimpulan bahwa untuk keadilan dan kepastian hukum yang adil bagi para pihak, posisi Fiskus sebagai “negara” memiliki kekuasaan (*absolute power*) untuk menghitung, menetapkan besaran pajak yang harus dilunasi oleh Wajib Pajak dan membuat keputusan atas permohonan Keberatan yang disampaikan oleh Wajib Pajak. Di satu sisi, *absolute power* yang ada ditangan Fiskus dapat saja disalahgunakan untuk mengejar keuntungan sepihak, karena yang memeriksa permohonan Keberatan Wajib Pajak adalah atasan langsung dari Fiskus yang melakukan pemeriksaan dan menetapkan besaran pajak tersebut.

Apabila wajib pajak mengajukan keberatan dan/atau Banding, wajib pajak diancam dengan ancaman denda bila mereka dikalahkan. Merujuk kepada Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan, tidak mencerminkan prinsip Kesamaan Kedudukan Hukum (Wajib Pajak/warga negara dengan Fiskus dalam upaya memperoleh keadilan), ketentuan ini bertentangan dengan Pasal 27 ayat (1) Undang Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945, pasal tersebut merupakan suatu barrier terhadap warga negara yang ingin mencari keadilan.

Bahwa materi muatan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang- Undang KUP merupakan ancaman bagi WP pencari keadilan, sehingga melanggar hak konstitusi, sebagaimana diatur dalam Pasal 28 Dayat (1), Pasal 28G ayat (1) Undang- Undang Dasar 1945. Bahwa materi muatan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP mempersulit bagi WP dalam upaya mencari keadilan, sehingga melanggar hak konstitusi, sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (2).

Bahwa materi muatan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP tidak sesuai dengan prinsip pemungutan pajak, yaitu menurut prinsip perlakuan yang sama, *equality*, dan keadilan (*equity*). Idealnya, hubungan hukum antara Wajib Pajak dan Fiskus diatur dengan cara yang sama terkait dengan hukuman dan pembayaran. Kesalahan dalam perhitungan besaran pajak yang harus dibayarkan oleh Wajib Pajak

tidak selalu disebabkan oleh kesalahan Wajib Pajak sendiri; namun, Fiskus secara jabatan juga dapat melakukan kesalahan, baik secara sengaja maupun tidak, dalam menetapkan besaran pajak; oleh karena itu, tidak ideal jika kesalahan Fiskus harus dipikul oleh Wajib Pajak. Namun seharusnya ancaman sanksi bagi Wajib Pajak untuk mencari keadilan sudah sepatutnya dihilangkan karena bertentangan dengan prinsip Negara hukum.

### **Kesimpulan**

Penelitian mengenai sistem denda atas proses keberatan dan banding wajib pajak di Amerika Serikat, Australia, dan Indonesia menyimpulkan bahwa Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Tata Perpajakan di Indonesia tidak memberikan kepastian hukum yang adil karena kekuasaan absolut Fiskus dalam menetapkan besaran pajak dan keputusan keberatan, yang bertentangan dengan prinsip kesamaan kedudukan hukum Pasal 27 ayat (1) UUD 1945. Di Indonesia, wajib pajak menghadapi risiko denda 30% hingga 60% atas kekalahan dalam keberatan dan banding, berbeda dengan Amerika Serikat yang memiliki tiga lembaga peradilan pajak dengan prinsip keterbukaan informasi, dan Australia yang menyediakan mediasi netral melalui ATO serta proses banding yang mencakup jalur internal dan eksternal.

Untuk meningkatkan keadilan fiskal di Indonesia, diperlukan pemenuhan hak wajib pajak seperti hak memperoleh informasi, bimbingan, didengarkan, hak banding, hak membayar pajak sesuai jumlah yang benar, hak kepastian, privasi, dan kerahasiaan, serta penerapan prinsip keterbukaan di Pengadilan Pajak guna menjamin transparansi, memungkinkan pengawasan publik, dan meningkatkan kinerja pengadilan.

### **BIBLIOGRAFI**

- Afiyati, Ruwaidah, Negara, Tunggul Anshari Setia, & Koeswahyono, Imam. (2022). Tax dispute settlement mediation arrangements in the future tax court. *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147-4478), 11(5), 503–511.
- Aji, Wahyu Kartika, Khosafiah, Ristanti Khusnul, Jusikusuma, Teta Dirgantara, & Irawan, Ferry. (2022). Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan. *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)*, 6(1), 80–88.
- Arsyad, Muhammad, & Natsir, Sukriah. (2022). *Manajemen Pajak*. Nas Media Pustaka.
- Che Rosli, Rasyidah, Ming Ling, Lai, & Embi, Roslani. (2018). Tax malfeasance of high net-worth individuals in Malaysia: Tax audited cases. *Journal of Financial Crime*, 25(1), 155–169.
- Dewi, Syanti, Widyasari, Widyasari, & Nataherwin, Nataherwin. (2020). Pengaruh Insentif Pajak, Tarif Pajak, Sanksi Pajak Dan Pelayanan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Selama Masa Pandemi Covid-19. *Jurnal Ekonomika Dan Manajemen*, 9(2).
- Ervana, Orin Ndari. (2019). Pengaruh pemeriksaan pajak, keadilan pajak dan tarif pajak terhadap etika penggelapan pajak (Studi kasus pada kantor pelayanan pajak pratama Klaten). *Jurnal Akuntansi Pajak Dewantara*, 1(1), 80–92. <https://doi.org/10.24964/japd.v1i1.802>
- Firmansyah, Hery. (2015). Hukum Pidana Materil dan Formil: Asas Legalitas. *Jakarta: USAID-The Asia Foundation-Kemitraan Partnership*.

- Ispriyarso, Budi, Bayuseno, Athasius P., & Wahab, Harlida Abdul. (2021). Legal reformation of tax court in Indonesia: Reforming legal culture, institutional and legislative aspects. *International Journal*, 10, 723.
- Maharani, Gusti Agung Ayu Intan, Endiana, I. Dewa Made, & Kumalasari, Putu Diah. (2021). Pengaruh moral wajib pajak, sanksi pajak, sistem pajak, pemeriksaan pajak dan tarif pajak terhadap persepsi wajib pajak mengenai etika atas tax evasion. *Kumpulan Hasil Riset Mahasiswa Akuntansi (KHARISMA)*, 3(1).
- Sari, Ni Putu Purnama, Sudiartana, I. Made, & Dicriyani, Ni Luh Gde Mahayu. (2021). Pengaruh Keadilan Pajak, Sistem Perpajakan, Tarif Pajak dan Sanksi Perpajakan Terhadap Persepsi Wajib Pajak Badan Mengenai Etika Penggelapan Pajak (Tax Evasion). *Kumpulan Hasil Riset Mahasiswa Akuntansi (KHARISMA)*, 3(1).
- Situngkir, Danel Aditia. (2018). Asas Legalitas Dalam Hukum Pidana Nasional Dan Hukum Pidana Internasional. *Soumatara Law Review*, 1(1), 22–42.
- Supriyadi, Supriyadi, Setiawan, Beny, & Bintang, Randy Matius. (2018). Evaluasi Lembaga Keberatan Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Yang Adil Di Direktorat Jenderal Pajak. *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)*, 2(2), 6–19.
- Wardani, Dewi Kusuma, Prabowo, Adia Adi, & Aini, Arwiyah Nurul. (2022). Pengaruh Transparansi Pajak Oleh Fiskus Dan Trust Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak:(Studi Kasus Pada Wajib Pajak Orang Pribadi di Kabupaten Belitung Timur). *AKUA: Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 1(2), 141–148.
- Wibawa, Sastra, & Putu, I. (2020). *Bahan Ajar Hukum Administrasi Negara*.
- Wong, Hwei Ming. (2017). Implementing self-assessment in Singapore primary schools: Effects on students' pWong, Hwei Ming. (2017). Implementing self-assessment in Singapore primary schools: Effects on students' perceptions of self-assessment. *Pedagogies: An International Journal*, 12(4), 391–409.
- Zaini, Ahmad. (2020). Negara Hukum, Demokrasi, dan HAM. *Al Qisthas: Jurnal Hukum Dan Politik Ketatanegaraan*, 11(1), 13–48.

---

**Copyright holder:**

Mulyono, Manotar Tampubolon, Serirama Butarbutar (2024)

**First publication right:**

Syntax Admiration

**This article is licensed under:**

