

**ANTINOMI SANKSI DENDA DALAM PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK  
TINGKAT KEBERATAN DAN BANDING****Janti Saragih**Magister Ilmu Hukum, Universitas Krisnadwipayana  
*e-mail: saragih.jnt@gmail.com***ABSTRAK**

Penelitian ini memiliki rumusan masalah sebagai berikut, Pertama, mengapa penerapan sanksi denda akibat putusan keberatan dan banding dipandang bertentangan dengan asas kepastian hukum dan keadilan? Kedua, bagaimana seharusnya sistem pengaturan sanksi denda terhadap Wajib Pajak yang lebih memberikan jaminan kepastian hukum dan keadilan. Jenis penelitian ini adalah penelitian doktrinal atau normatif. Pendekatan yang diterapkan adalah pendekatan undang-undang (statute approach), dan pendekatan konseptual (conceptual approach). Sumber dan jenis data penelitian adalah data sekunder. Hasil penelitian menunjukkan penerapan sanksi denda dalam penyelesaian sengketa pajak belum mencerminkan prinsip kepastian hukum dan keadilan yang meletakkan keseimbangan hak dan kewajiban antara fiskus dengan wajib pajak. Penyelesaian sengketa pajak belum memberikan jaminan perlindungan hukum terhadap wajib pajak. Penerapan sanksi denda atas kekalahan sebagian atau seluruh tuntutan dalam keberatan dan banding telah menimbulkan beberapa konflik norma hukum dan konflik antar beberapa peraturan perpajakan. Pengenaan sanksi denda pada umumnya ditujukan untuk menciptakan efek jera sehingga wajib pajak tidak mengulangi perbuatan yang sama di kemudian hari.

***Kata Kunci : Antinomi, Pemeriksaan Pajak, Sengketa Pajak, Keberatan, Banding dan Sanksi Denda***

**ABSTRACT**

This research has the following problem formulations. First, why is the application of fines as a result of objection and appeal decisions considered contrary to the principles of legal certainty and justice? Second, how should the system for setting fines against taxpayers provide more guarantees of legal certainty and justice. This type of research is doctrinal or normative research. The approach applied is a statute approach and a conceptual approach. Sources and types of research data are secondary data. The results of the study show that the application of fines in the settlement of tax disputes does not yet reflect the principle of legal certainty and justice which places the balance of rights and obligations between tax authorities and taxpayers. The settlement of tax disputes does not guarantee legal protection for taxpayers. The application of fines for the defeat of part or all of the claims in objections and appeals has resulted in several conflicts of legal norms and

conflicts between several tax regulations. The imposition of fines is generally intended to create a deterrent effect so that taxpayers do not repeat the same behavior in the future.

**Keywords :** *Antinomy, Tax Audit, Tax Dispute, Objection, Appeal and Fine Sanctions*

## PENDAHULUAN

Dalam rangka meningkatkan peran agar semua lapisan masyarakat dapat berpartisipasi dalam pemungutan pajak, pemerintah memutuskan untuk mengubah sistem penilaian resmi menjadi sistem penilaian sendiri sesuai dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Peraturan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Mekanisme pelaksanaan self-assessment system secara signifikan berbeda dengan official assessment system. Perbedaan itu menunjuk pada kewajiban menetapkan jumlah pajak terutang yang beralih dari otoritas perpajakan kepada wajib pajak,<sup>1</sup> artinya Pemerintah mempercayai pembayar pajak untuk menghitung pajak mereka sendiri terutang untuk kemudian dibayarkan ke Kas Negara.

Dari sisi negatif, self-assessment system dapat memberikan kesempatan tidak patuh yang dapat dilakukan oleh wajib pajak dalam berbagai bentuk penghindaran (tax avoidance) maupun penggelapan pajak (tax evasion). Guna mencegah ketidakpatuhan dimaksud, undang-undang memberikan wewenang kepada otoritas perpajakan melakukan pemeriksaan pajak dengan tujuan menguji sampai sejauh mana tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan

kewajiban perpajakan sehubungan dengan kepercayaan yang diberikan oleh undang-undang.<sup>2</sup> Dalam hal wajib pajak belum menghitung sendiri utang pajak dengan benar, otoritas perpajakan akan menetapkan jumlah utang pajak yang seharusnya dibayarkan melalui penerbitan produk hukum yang dikenal dengan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB).

Jumlah utang pajak yang tercantum dalam SKPKB merupakan beban keuangan bagi wajib pajak, oleh karenanya pemeriksa harus menetapkan jumlah utang tersebut sesuai dengan peraturan dan bukti-bukti transaksi yang valid sehingga wajib pajak yakin bahwa jumlah utang pajak tersebut telah memenuhi unsur kepastian hukum dan keadilan sebelum disetorkan ke Kas Negara. Wajib Pajak yang memandang bahwa jumlah utang pajak yang ditetapkan tidak sesuai dengan peraturan dan tidak didukung bukti transaksi yang sebenarnya, akan menolak hasil pemeriksaan dengan cara mengajukan keberatan kepada otoritas perpajakan<sup>3</sup> untuk memperoleh keadilan dan kepastian hukum. Ironisnya, wajib pajak sebagai pencari keadilan dan kepastian hukum akan dikenakan sanksi denda apabila keberatannya ditolak atau dikabulkan sebagian. Besarnya sanksi denda ditetapkan sebesar 30% dari sisa

<sup>1</sup> Janti Seragih, “Kepatuhan Dan Instrumen Kebijakan Perpajakan: Penelitian Terhadap Wajib Pajak Badan Dan Orang Pribadi.” (Universitas Padjadjaran, 2014).

<sup>2</sup> Lihat: Pasal 29 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

<sup>3</sup> Lihat: Pasal 25 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

utang pajak berdasarkan Putusan Keberatan.<sup>4</sup>

Pada dasarnya tidak terdapat pelanggaran hukum oleh wajib pajak ketika mengajukan keberatan, perbuatan ini semata-mata merupakan upaya hukum dalam rangka mencari kepastian hukum yang berkeadilan, sehingga tidak layak dikenakan sanksi denda. Oleh karena itu, pengenaan sanksi denda dimaksud dapat dipandang sebagai usaha yang dilakukan Pemerintah untuk menghalang-halangi wajib pajak dalam upaya mencari kepastian hukum dan keadilan. Pada umumnya kesalahan menjadi salah satu unsur pertanggungjawaban dari wajib pajak, sehingga wajib pajak harus mempunyai kesalahan untuk dapat dikenakan sanksi denda, bukan karena mengajukan keberatan yang syah secara hukum.

Dalam hal tidak setuju terhadap putusan keberatan, wajib pajak dapat melanjutkan upaya hukum yang lebih tinggi berupa permohonan banding yang ditujukan ke Pengadilan Pajak.<sup>5</sup> Apabila wajib pajak mengajukan banding, maka denda 30% akibat kekalahan pada tingkat keberatan akan menjadi gugur dengan sendirinya atau ditiadakan.<sup>6</sup> Akan tetapi, apabila permohonan banding ditolak atau diterima sebagian, terhadap wajib pajak dikenakan denda sebesar 60% dari sisa utang pajak berdasarkan putusan banding.<sup>7</sup> Sama halnya ketika mengajukan keberatan, dalam hal mengajukan banding pada dasarnya wajib pajak juga tidak melakukan

pelanggaran hukum, permohonan banding murni merupakan upaya hukum yang lebih tinggi dalam rangka mencari kepastian hukum yang berkeadilan sehingga tidak layak dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 60% sebagaimana diuraikan di atas.

Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan dan atau banding, hal ini menunjukkan adanya sengketa pajak antara wajib pajak dengan otoritas perpajakan. Pada umumnya sengketa pajak bermuara pada perbedaan pemahaman tentang bukti transaksi, teknis dan penerapan peraturan perpajakan antara wajib pajak dan fiskus sehingga menjadi suatu hal yang lumrah dalam dunia hukum. Justru yang tidak lumrah, timbulnya sanksi denda akibat kekalahan seluruh atau sebagian tuntutan wajib pajak. Dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan disebutkan bahwa undang-undang ini diselenggarakan antara lain berdasarkan asas keadilan dan kepastian hukum.<sup>8</sup> Hal ini tentu bertentangan setidaknya kontraproduktif dengan Pasal 25 (9) dan 27 (5d) yang menekankan pengenaan sanksi administrasi berupa denda masing-masing sebesar 30% dan 60% akibat kekalahan seluruh atau sebagian tuntutan dalam keberatan dan banding.

Kepastian hukum dan keadilan merupakan aksiologi hukum yang harus ditegakkan sesuai amanat UUD 1945 yang menyebutkan, “Setiap orang berhak atas

<sup>4</sup> Lihat: Pasal 25 Ayat (9) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

<sup>5</sup> Lihat: Pasal 27 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

<sup>6</sup> Lihat: Pasal 25 Ayat (10) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

<sup>7</sup> Lihat: Pasal 27 Ayat (5d) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

<sup>8</sup> Lihat: Pasal 1 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

..... kepastian hukum yang adil....dihadapan hukum.”<sup>9</sup> Dengan demikian wajib pajak yang mencari kepastian hukum dan keadilan secara syah tidak dapat diancam dengan denda. Selain juga bertentangan dengan prinsip “kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan.”<sup>10</sup> Pengenaan sanksi denda dapat menghambat wajib pajak untuk mencari keadilan, sebab telah terbebani secara psikologis berupa potensi ancaman sanksi denda apabila keberatan dan banding ditolak sebagian atau seluruhnya. Potensi ancaman sanksi denda dimaksud dapat mengubah keputusan wajib pajak untuk tidak berbuat atau tidak mengajukan keberatan dan banding yang merupakan hak yang dijamin oleh undang-undang dalam usaha untuk melindungi harta benda milik kepunyaan wajib pajak. Kondisi tersebut bertentangan dengan Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 yang menyebutkan:

“Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi.”

Pengenaan sanksi denda juga bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyebutkan bahwa penyelesaian sengketa pajak memerlukan penyelesaian yang mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum.<sup>11</sup> Pasal ini menghendaki agar wajib pajak yang berusaha melindungi harta bendanya secara

syah tidak dapat diancam dengan sanksi denda. Dengan demikian, penerapan sanksi denda baik di tingkat keberatan maupun banding bertentangan dengan aksiologi “kepastian hukum yang adil”.

Berdasarkan uraian di atas, permasalahan di bidang perpajakan menunjuk adanya antinomi ketika wajib pajak mencari kepastian hukum yang berkeadilan melalui upaya keberatan dan banding justru mendapatkan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan, berupa pengenaan sanksi denda akibat kekalahan seluruh atau sebagian dari materi tuntutan. Penyelesaian permasalahan antinomi sanksi denda dalam hubungannya dengan pengajuan keberatan dan banding tentunya membutuhkan pembaharuan hukum di bidang perpajakan menyangkut struktur, substansi dan budaya hukum. Pembaruan aturan hukum (legal reform) dimaksudkan untuk menghadirkan peraturan atau norma baru, sehingga diharapkan menjamin kepastian hukum yang berkeadilan bagi wajib pajak yang merupakan mitra Pemerintah dalam mengumpulkan dana bagi kelangsungan hidup berbangsa dan bernegara serta membiayai pembangunan untuk kesejahteraan masyarakat Indonesia.

Berdasarkan kondisi tersebut di atas, fokus kajian dalam penulisan ini adalah sebagai berikut:

1. Mengapa penerapan sanksi denda akibat keputusan keberatan dan banding dipandang bertentangan dengan asas kepastian hukum dan keadilan?
2. Bagaimana seharusnya sistem pengaturan sanksi denda terhadap wajib pajak yang lebih menjamin kepastian hukum dan keadilan?

<sup>9</sup> Lihat: Pasal 28D Ayat (1) UUD 1945.

<sup>10</sup> Lihat: Pasal 28H Ayat (2) UUD 1945.

<sup>11</sup> Lihat: Konsiderans huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Dalam kaitannya dengan analisis penelitian, penulis menggunakan teori kepastian hukum dan teori keadilan. Penelitian ini menggunakan pendekatan doktrinal (normatif). Dilihat dari tipologinya, penelitian ini bersifat preskriptif. Data yang digunakan adalah data sekunder yang dilakukan dengan studi kepustakaan (library research), yakni bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier.

### **METODE PENELITIAN**

Bentuk penelitian ini adalah penelitian hukum normatif (doktrinal), sehingga merupakan proses untuk menemukan suatu aturan, prinsip dan doktrin hukum guna menjawab permasalahan bagaimana menyelesaikan sengketa pajak yang menjamin kepastian hukum, keadilan tetapi terhindar dari rezim denda yang timbul bukan karena kesalahan wajib pajak.

Dalam hal ini akan dilakukan penelitian terhadap asas kepastian hukum dan keadilan, mekanisme penenaan denda pada umumnya serta perbandingan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Pendekatan yang diterapkan adalah pendekatan undang-undang (statute approach), pendekatan kasus (case approach), dan pendekatan konseptual (conceptual approach).

Tipologi penelitian ini adalah preskriptif yang memberikan arahan teori hukum dan peraturan perundang-undangan terhadap penyelesaian sengketa pajak serta memberikan petunjuk hukum penyelesaiannya. Penelitian preskriptif juga dimaksudkan untuk mendapatkan saran-saran mengenai apa yang harus dilakukan untuk mengatasi masalah-masalah tertentu. Dengan demikian hasil penelitian akan memberikan arahan dan petunjuk guna

menyelesaikan permasalahan hukum yang terjadi.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder berupa penelusuran literatur atau studi kepustakaan untuk memahami konseptualisasi hukum dalam teks atau sumber hukum yang terdiri dari bahan hukum primer, sekunder, dan bahan hukum tersier. Penggunaan data sekunder dimaksud dilengkapi dengan data primer berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Putusan Keberatan, Putusan Banding dan Surat Tagihan Pajak atas sanksi denda yang diterbitkan otoritas perpajakan sebagai kekalahan seluruh atau sebagian materi keberatan dan banding.

Terdapat tiga alat pengumpulan data dalam penelitian, yaitu studi dokumen dengan cara melakukan penelusuran dan penelaahan data sekunder. Wawancara terhadap informan, yaitu orang yang memiliki keahlian profesional dan akademik dibidang yang terkait penyelesaian sengketa pajak tingkat keberatan dan banding.

Metode yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis kualitatif dimana penganalisaan dan pengolahan data berdasarkan pemahaman penulis terhadap data atau informasi yang diperoleh, kemudian dinarasikan untuk memperoleh simpulan penelitian.

### **PEMBAHASAN**

Dalam rangka menguji kepatuhan perpajakan, terhadap Perusahaan AWC dilakukan pemeriksaan Pajak Penghasilan Pasal 21 Masa Januari sampai dengan April 2015 dan telah diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Dalam hal ini, Pemeriksa berpendapat bahwa Perusahaan AWC belum menghitung PPh Pasal 21 Masa Januari sd April 2015 sesuai dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak

Pasal 3 Huruf c Angka 6 Nomor: PER-31/PJ/2012 yang menyatakan “*Penerima penghasilan yang dipotong PPh Pasal 21 dan/atau PPh Pasal 26 adalah orang pribadi yang merupakan bukan Pegawai yang menerima atau memperoleh penghasilan sehubungan dengan pemberian jasa dalam segala bidang*”, dalam hal ini Perusahaan AWC membayar jasa maklon kepada wajib pajak orang pribadi yang belum dipotong PPh 21.

Setelah menyelesaikan pemeriksaan Pajak Penghasilan Pasal 21 masa Januari s.d. April 2015, otoritas perpajakan kembali melakukan pemeriksaan Pajak Penghasilan PPh Pasal 21 Masa Mei s.d. Desember 2015 dan telah diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dengan alasan yang sama seperti pemeriksaan terdahulu dimana jasa maklon ditetapkan sebagai objek PPh 21.

Perusahaan AWC berpendapat bahwa hasil pemeriksaan pertama dan kedua tidak sesuai dengan keadaan peraturan yang berlaku sehingga mengajukan keberatan kepada otoritas perpajakan sesuai amanat Pasal 25 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Perusahaan AWC mengajukan keberatan dengan alasan bahwa Fiskus secara nyata-nyata salah dalam menginterpretasikan Peraturan Dirjen Pajak Nomor: PER-31/PJ/2012 Pasal 3 Huruf c Angka 6. Adanya frasa “pemberian jasa dalam segala bidang” mengakibatkan Fiskus mengalami kegagalan dalam mengidentifikasi objek PPh Pasal 23 menjadi objek PPh Pasal 21. Dalam Pasal 3 Huruf c Angka 6 Peraturan Dirjen Pajak Nomor: PER-31/PJ/2012 tidak

secara tegas dinyatakan bahwa jasa maklon merupakan penghasilan yang dipotong PPh Pasal 21. Sementara dalam Pasal PPh Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 UU PPh Nomor 36 Tahun 2008 menyebutkan bahwa atas “jasa lain” dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada wajib pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap, dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan sebesar 2%. Selanjutnya mengenai “jasa lain” diatur lebih lanjut di dalam Pasal 1 Ayat (6) Huruf (ab) Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 141/PMK.03/2015 Tanggal 27 Juli 2015 yang menyatakan jenis “jasa lain” termasuk diantaranya jasa Maklon. Dengan demikian jasa maklon bukan merupakan objek PPh Pasal 21 melainkan objek PPh Pasal 23 sehingga Perusahaan AWC memotong PPh Pasal 23 dengan tarif 2%.

Namun setelah melalui proses, pada akhirnya otoritas perpajakan menolak seluruh keberatan yang diajukan Perusahaan AWC yakni dengan menerbitkan Keputusan Keberatan Nomor: KEP 00001/KEB/ WPJ.09/2021 Tanggal 7 Januari 2021 dan Keputusan Keberatan Nomor: KEP-00111/KEB/WPJ.09/2021 tanggal 25 Mei 2021. Apabila tidak melanjutkan upaya hukum berupa permohonan banding, terhadap Perusahaan AWC akan dikenakan denda sebesar 30% dari sisa hutang pajak sebagaimana tercantum dalam Keputusan Keberatan<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Lihat: Pasal 25 Ayat (9) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

yang akan ditagih dengan cara menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) oleh Kantor Pelayanan Pajak terkait.

Perusahaan AWC tidak setuju terhadap Keputusan Keberatan Nomor: KEP-00001/KEB/WPJ.09/2021 Tanggal 7 Januari 2021 dan Keputusan Keberatan Nomor: KEP-00111/KEB/WPJ.09/2021 Tanggal 25 Mei 2021, sehingga mengajukan upaya hukum berupa permohonan Banding sehingga sanksi denda sebesar 30% (tiga puluh persen persen) menjadi gugur dengan sendirinya. Kekalahan sebagian atau seluruhnya dalam proses banding, dikenakan sanksi denda sebesar 60% dari jumlah utang pajak.

Perusahaan AWC mengajukan banding dengan alasan yang sama ketika mengajukan keberatan. Namun demikian, dalam proses selanjutnya Pengadilan Pajak menolak seluruh permohonan Banding<sup>13</sup> melalui Putusan Pengadilan Pajak PUT-002269.10/2021/PP/M XIVB Tahun 2022 yang diucapkan tanggal 28 September 2022 dan melalui Putusan Pengadilan Pajak PUT-008327.10/2021/PP/M XIVB Tahun 2022 yang diucapkan tanggal 28 September 2022.

Selanjutnya, Putusan Pengadilan Pajak dilaksanakan oleh Kantor Pelayanan Pajak terkait melalui 2 (dua) tahap yakni menerbitkan SP2B (Surat Pelaksanaan Putusan Banding) untuk melunasi jumlah utang pajak yang tercantum dalam SKPKB dan menerbitkan Surat Tagihan Pajak atas

Sanksi berdasarkan Pasal 27 Ayat (5d) KUP.

Ketika Perusahaan AWC mengajukan keberatan atau banding, harapan sejatinya adalah bahwa utang pajak dapat berkurang atau apabila ditolak seluruhnya, maka utang pajak pasti seperti semula tidak mengalami perubahan. Dalam kenyataannya tidak demikian, ketika keberatan atau banding ditolak seluruhnya, utang pajak menjadi tidak pasti yakni mengalami kenaikan 30% atau 60%. Dalam hal ini kepastian hukum dan keadilan yang merupakan aksiologi hukum tidak ditegakkan sesuai amanat Pasal 28D Ayat (1) UUD 1945. Dalam peraturan perundang-undangan baik secara formil (procedural) maupun materil harus mengandung kepastian hukum dan keadilan. Keadilan hukum (legal justice), diekspresikan keadilan menurut undang-undang dan keadilan ini berkenaan dengan penjatuhan atau pemberian sanksi terhadap peraturan perundang-undangan yang dilanggar. Tolok ukur legal justice adalah asas legalitas.

Mengacu pada pendapat Dworkin, bahwa hukum adalah suatu konsep interpretasi, maka hukum diinterpretasikan dengan menggunakan pendekatan moralitas yang konsisten, terutama keadilan. Dalam hal ini tidak ada keadilan ketika Pemerintah mengenakan sanksi denda bagi Perusahaan AWC yang tidak melakukan pelanggaran hukum. Pengenaan sanksi denda akibat kekalahan seluruh atau sebagian tuntutan dalam proses keberatan

---

<sup>13</sup> Pasal 1 Angka 6 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyebutkan: “Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.” Hak

mengajukan banding atas keputusan keberatan diatur dalam Pasal 27 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang menyatakan bahwa “Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan”

dan banding secara hukum tidak mencerminkan keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak, sebab tidak ada ditemui alasan atau penjelasan logis atas pengenaan denda tersebut. Pada sisi lain, pengenaan sanksi denda dapat menghambat wajib pajak untuk mencari keadilan, sebab wajib pajak telah terbebani secara psikologis berupa potensi ancaman sanksi denda apabila keberatan dan banding ditolak sebagian atau seluruhnya. Dengan perkataan lain pengenaan sanksi denda setidak-tidaknya melemahkan niat wajib pajak mengajukan keberatan dan banding. Potensi ancaman sanksi denda dimaksud dapat mengubah keputusan wajib pajak untuk tidak berbuat atau tidak mengajukan keberatan dan banding yang merupakan hak yang dijamin oleh konstitusi. Menurut ketentuan Pasal 28H ayat (2) UUD 1945, setiap orang berhak mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan. Adanya ancaman sanksi denda apabila keberatan dan banding ditolak sebagian atau seluruhnya, bertentangan dengan Pasal 28G Ayat (1) UUD 1945.

Inti dari pengertian hukum adalah hakikat hukum dan hakikat dari hukum adalah sarana untuk menciptakan suatu aturan bagi masyarakat yang adil.<sup>14</sup> Aristoteles menyampaikan keadilan konvensional, yakni keadilan yang didasarkan pada kebutuhan yang tidak bersifat tetap (natural). Keberlakuannya bersifat dinamis, selalu dapat berubah tergantung pada bentuk pemerintahan.<sup>15</sup>

Keadilan konvensional dapat dipersamakan dengan keadilan distributif (justitia distributiva). Disini pembebanan sesuatu sesuai kemampuan dan memberikan sesuatu yang memang menjadi haknya sesuai dengan kadar yang seimbang (proporsional). Pembagian proporsi yang sama diberikan kepada orang-orang yang sama, sebaliknya orang yang tidak sama tentu akan mendapatkan pembagian yang berbeda, sehingga semua orang diperlakukan sama untuk hal yang sama dan diperlakukan berbeda untuk hal yang berbeda. Dengan demikian yang menjadi tolok ukur keadilan adalah unsur proporsionalnya. Dikaitkan dengan ketentuan aturan sanksi denda apabila keberatan dan banding ditolak sebagian atau seluruhnya, menurut penulis tidak rasional dan tentunya tidak proporsional, sebab Perusahaan AWC yang sedang melaksanakan amanat undang-undang mengajukan keberatan dan banding tidak seharusnya dikenakan denda.

Suatu teori, walaupun demikian elegan dan ekonomisnya, harus ditolak atau direvisi jika ia tidak benar. Demikian juga dengan hukum dan institusi, tidak peduli keberadaannya demikian efisien dan rapi, harus direvisi atau dihapuskan jika tidak adil.<sup>16</sup> Oleh karena itu sekalipun sanksi denda dapat menambah penerimaan negara, tetapi secara hukum dapat dikategorikan sebagai “penerimaan ilegal” karena tidak didasarkan pada suatu kesalahan atau pelanggaran oleh Wajib Pajak.

Pengenaan sanksi denda lazimnya dimaksudkan untuk menimbulkan efek

<sup>14</sup> Theo Huijbers. *Filsafat Hukum*. (Yogyakarta: Kanisius, 1995): 75.

<sup>15</sup> Vieru, Simona. “Aristotle's Influence on the Natural Law Theory of St Thomas Aquinas”. *The Western Australian Jurist*, Vol.1, (2010): 117.

<sup>16</sup> Rawls, Jhon. *Teori Keadilan, Dasar-Dasar Filsafat Politik Untuk Mewujudkan Kesejahteraan Sosial Dalam Negara*. Judul Asli: *A Theory of Justice*. Cet. II. Penerjemah: Uzair Fauzan & Heru Prasetyo. (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2011), hlm.3-4.

jera, sehingga Wajib Pajak tidak mengulangi perbuatan yang sama di kemudian hari. Dalam hal ini menciptakan efek jera bagi Wajib Pajak untuk mencari kepastian hukum dan keadilan sama saja artinya merintang atau menghalangi Wajib Pajak dalam mencari keadilan dan kepastian hukum.

Ditinjau dari aspek validitas, norma sanksi denda tidak memiliki validitas. Dalam kaitan ini Kelsen mengatakan, validitas suatu norma akan menciptakan apa yang disebut sebagai hirarki norma (stufenbau theory). Setiap norma agar menjadi sebagai sebuah norma yang valid, tidak boleh bertentangan dengan norma yang di atasnya. Norma yang paling tinggi adalah grundnorm. Disini, Kelsen menggambarkan suatu sistem hukum sebagai sebuah sistem norma yang saling terkait satu sama lain (interlock norms) yang bergerak dari suatu norma yang umum (the most general ought) menuju ke norma yang lebih konkret (the most particular or concrete). Validitas semua norma tersebut pada akhirnya akan bermuara dan mendapat validasi dari grundnorm, norms dan sub-norms. Menurutnya, hirarki norma hanya mengenal superordinasi dan subordinasi, tidak mengakui adanya koordinasi.<sup>17</sup>

Norma sanksi denda bertentangan dengan aspek kebenaran dan sekaligus

keadilan. Kebenaran dan keadilan menurut Sisworo merupakan dwitunggal, satu terhadap yang lain saling memberikan legitimasi.<sup>18</sup> Rawls mengatakan, bahwa sebagai kebijakan utama umat manusia, kebenaran dan keadilan tidak bisa diganggu gugat.<sup>19</sup> Kebenaran dan keadilan merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan. Perbuatan yang adil adalah suatu tindakan yang berdasar pada kebenaran. Sejalan dengan hal ini Al-Kindi mengatakan keadilan identik dengan suatu kualitas (sifat) yang inheren dalam diri manusia dan mendorongnya untuk melakukan sesuatu yang benar.<sup>20</sup> Perimbangan menurut teori keadilan Aristoteles, menunjuk pada suatu kondisi dimana kesamaan hak itu haruslah sama diantara orang-orang yang sama.<sup>21</sup> Aquinas mengemukakan, bahwa undang-undang adalah tidak sah apabila undang-undang itu tidak benar. Ketidakbenaran undang-undang dapat diuji dari segi tujuannya atau dalam hal penulisannya atau dalam hal bentuknya.<sup>22</sup> Aristoteles mengatakan hukum menjadi indikator guna menentukan apakah sesuatu norma dalam peraturan perundang-undangan adil atau tidak. Dalam kaitan ini, aturan yang benar adalah penjaga apa yang adil yang mampu menjaga keseimbangan dan keadilan.<sup>23</sup> Hernoko mengatakan, keadilan tidak dicapai dengan semata-mata menetapkan nilai aktual,

<sup>17</sup> Atip Latipulhayat. Hans Kelsen. *Padjadjaran Jurnal Ilmu Hukum*, Volume 1. No.1 (2014): 52.

<sup>18</sup> Soejono Koesoemo Sisworo. "Mempertimbangkan Beberapa Pokok Pikiran Pelbagai Aliran Filsafat Hukum dalam Relasi dan Relevansinya dengan Pembangunan/Pembinaan Hukum Indonesia." Pidato Pengukuhan Guru Besar dalam Ilmu Hukum (Filsafat Hukum) pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, 30 Maret 1989, h..8.

<sup>19</sup> Rawls, Jhon. Op. Cit, h.4.

<sup>20</sup> Majid Khadduri. *Teologi Keadilan Perspektif Islam*. Judul Asli: *The Islamic Conception of*

*Justice*. Penerjemah: H. Mochtar Zoerni & Joko S. Kahar. (Surabaya: Risalah Gusti,1999): 121.

<sup>21</sup> J.H. Rapar. *Filsafat Politik Plato*. (Jakarta: Rajawali Press, 1991): 82.

<sup>22</sup> Friedman W. *Teori dan Filsafat Hukum, Telaah Kritis atas Teori-Teori Hukum* (Susunan Pertama), Terjemahan Muhamad Arifin. (Jakarta: Radja Grafindo Persada, 1990): 109.

<sup>23</sup> Aristoteles. *Nicomachean Ethics: Sebuah Kitab Suci Etika*. Terjemahan Embun Kenyowati. (Jakarta: Teraju, 2004): 128.

namun didasari pula oleh kesamaan antar suatu hal dengan hal lainnya (aequalitas rei adrem).<sup>24</sup>

Pada umumnya sengketa pajak bermuara pada perbedaan pemahaman tentang bukti transaksi, teknis dan penerapan peraturan perpajakan antara wajib pajak dan fiskus sehingga menjadi suatu hal yang lumrah dalam dunia hukum, yang tidak lumrah justru timbulnya sanksi denda akibat kekalahan seluruh atau sebagian tuntutan wajib pajak. Ancaman sanksi denda telah kehilangan legitimasinya. Dikatakan demikian oleh karena tidak ada korespondensi antara kebenaran dengan keadilan. Pengaturan denda adalah bentuk kesalahan. Demikian itu menjadikannya tidak valid dan sekaligus tidak memiliki legitimasi.

Nasution menjelaskan, bahwa pada satu sisi memang benar bila dikatakan bahwa keadilan berarti juga kesamaan hak, namun pada sisi lain harus dipahami pula bahwa keadilan juga berarti ketidaksamaan hak. Menurutnya, dalam versi modern teori keadilan Aristoteles yang berdasar pada prinsip persamaan dirumuskan dengan ungkapan bahwa keadilan terlaksana bila hal-hal yang sama diperlakukan secara sama dan hal-hal yang tidak sama diperlakukan secara tidak sama.<sup>25</sup>

Dalam kaitan ini, persoalan aturan sanksi denda pajak tidak dapat dikatakan sebagai wujud keadilan dalam artian ketidaksamaan hak. Kesamaan hak dalam suatu aturan harus diberikan jaminan atas pemenuhan keadilan. Kesamaan hak pada orang yang sama juga terkait dengan kepastian hukum. Van Apeldoorn

mengatakan bahwa kepastian hukum dapat dimaknai bahwa seseorang akan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu. Kepastian tersebut dapat dimaknai bahwa ada kejelasan dan ketegasan terhadap berlakunya hukum di dalam masyarakat.<sup>26</sup> Mengacu pada pendapat Van Apeldoorn, maka aturan sanksi denda pajak bertentangan dengan kepastian hukum. Bagaimana mungkin mewujudkan keadilan, jika terjadi pelanggaran terhadap kepastian hukum.

Dalam kaitan penerapan sanksi denda baik dalam keberatan dan banding yang ditolak atau dikabulkan sebagian selain bertentangan dengan prinsip prosedur dan proses murah juga bertentangan dengan aksiologi “kepastian hukum yang adil”. Menurut Ridwan, sanksi administrasi yang berbentuk denda administrasi atau disebut pula denda pemerintahan (bestuursfoto) dimaksudkan sebagai pembebanan kewajiban yang dilakukan oleh pemerintah terhadap seseorang untuk membayar sejumlah uang sebagai hukuman karena melanggar peraturan. Denda pemerintahan, sebagaimana paksaan pemerintahan dan uang paksa, ditetapkan dalam keputusan. Dalam hal pengenaan sanksi denda tidak terdapat pelanggaran peraturan apapun, justru Perusahaan AWC sedang melaksanakan peraturan perpajakan yang berlaku.

Menurut Triwulan Tutik, dalam hukum administrasi ada sanksi administrasi dan sanksi pidana. Pengenaan sanksi administratif langsung dilakukan oleh badan/pejabat Tata Usaha Negara tanpa

<sup>24</sup> Hernoko A. Y. *Perkembangan dan Dinamika Hukum Perdata Indonesia - Dalam Rangka Peringatan Ulang Tahun Ke-80 Prof. Dr. Mr. R. Soetojo Prawirohamidjojo, SH.* (Surabaya: Lufthansa Mediatama, 2009): 20.

<sup>25</sup> Nasution, Bahder Johan. “Kajian Filosofis Tentang Keadilan Dan Hukum (Dari Pemikiran Klasik Hingga Modern).” *Jurnal Al-Ahkam*. Vol. 11 No. 2 Desember (2016): 252.

<sup>26</sup> Ridwan HR. *Op.Cit*, h.157.

harus melalui proses pengadilan, sedangkan penegakan sanksi pidana dilakukan oleh pengadilan.<sup>27</sup> JJ. Oostenbrink berpendapat bahwa sanksi administrasi adalah sanksi yang muncul dari hubungan antara pemerintah dengan warga negara dan yang dilaksanakan tanpa perantara pihak ketiga (kekuasaan peradilan), tetapi dapat secara langsung dilaksanakan oleh administrasi sendiri.<sup>28</sup> Disebutkan sanksi administrasi tersebut tanpa melalui badan peradilan. Terkait dengan banding pada Pengadilan Pajak, maka dipertanyakan kedudukan Pengadilan Pajak terkait dengan pengenaan sanksi denda akibat kekalahan seluruh atau sebagian tuntutan wajib pajak. Permohonan banding yang ditujukan kepada Pengadilan Pajak adalah murni merupakan upaya hukum yang lebih tinggi dalam rangka mencari kepastian hukum yang berkeadilan.

Oleh karena itu, dikatakan sanksi administratif pajak termasuk sanksi punitif. Dalam kaitannya dengan sengketa pajak, maka penerapan denda administratif yang tergolong sanksi punitif dipertanyakan, sebab tidak terdapat kesalahan apapun yang mendahuluinya. Sengketa pajak muncul sebab adanya perbedaan penilaian antara fiskus dan wajib pajak. Dalam hal ini, penerapan sanksi denda administratif bukan untuk memberikan hukuman pada seseorang. Namun dengan adanya Pengadilan Pajak, maka penerapan denda administratif tergolong sanksi punitif.

Penerapan sanksi denda dalam tingkat banding bertentangan dengan konsiderans Huruf c Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan

Pajak yang menyatakan bahwa sengketa pajak memerlukan penyelesaian yang adil dengan prosedur dan proses yang cepat, murah, dan sederhana.

Uraian di atas menunjukkan adanya konflik norma. Konflik norma dimaksud menunjuk pada pengaturan sanksi denda. Konflik norma menimbulkan disharmoni dalam penerapan peraturan perundang-undangan.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan di dalamnya tertuang ketentuan yang menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan. Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan didasarkan antara lain guna memberikan keadilan dan meningkatkan kepastian hukum. Kebijakan pokok dalam undang-undang ini mengacu pula pada kepastian hukum dan keadilan

Kepatuhan wajib pajak juga sangat berhubungan dengan jaminan kepastian hukum dan keadilan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dan penerapannya. Persoalan memahami dan menginterpretasikan ketentuan yang berlaku di bidang perpajakan dapat menimbulkan perbedaan penafsiran, antara pihak pemerintah sebagai fiskus dengan pihak rakyat sebagai wajib pajak.

Pada dasarnya, ketika wajib pajak mengajukan keberatan dan banding, wajib pajak tersebut tidak melakukan pelanggaran hukum secara sengaja

<sup>27</sup> Titik Triwulan Tutik. *Pengantar Hukum Tata Usaha Negara*. (Jakarta: Prestasi Pustaka Raya, 2010): 15.

<sup>28</sup> Lubna. "Upaya Paksa Pelaksanaan Putusan Pengadilan Tata Usaha Negara Dalam Memberikan Perlindungan Hukum Kepada Masyarakat." *Jurnal IUS Vol III Nomor 7 April (2015)*: 165.

(dolus).<sup>29</sup> Tindakan wajib pajak mengajukan keberatan dan banding semata-mata merupakan upaya hukum dalam rangka mencari kepastian hukum yang berkeadilan. Terlebih lagi dalam permohonan banding adalah murni merupakan upaya hukum yang lebih tinggi dalam rangka mencari kepastian hukum yang berkeadilan sehingga tidak layak dikenakan sanksi denda sebesar 60% (enam puluh persen). Pengenaan sanksi administrasi berupa denda juga dapat menghambat wajib pajak untuk mencari keadilan sebagaimana dimaksudkan dalam Pasal 28H Ayat (2) UUD 1945.

Wajib pajak terbebani secara psikologis berupa potensi ancaman sanksi denda apabila keberatan dan banding ditolak sebagian atau seluruhnya. Adanya ketakutan wajib pajak untuk melaksanakan haknya guna mendapatkan keadilan, khususnya hak mendapatkan keadilan dimuka hukum; hak dari ancaman ketakutan berbuat sesuatu tidak berbuat sesuatu; dan hak mendapatkan kemudahan untuk mencapai persamaan keadilan, merupakan suatu hal yang bertentangan dengan UUD 1945. Dikatakan demikian, oleh karena merupakan hak asasi yang dijamin secara konstitusional oleh UUD 1945. Dalam hal ini hak untuk melakukan upaya hukum atas suatu sengketa perpajakan di tingkat keberatan maupun di tingkat banding. Namun upaya hukum tersebut diikuti dengan adanya ancaman sanksi apabila wajib pajak menggunakan hak upaya hukumnya tersebut. Demikian

itu seharusnya tidak terjadi, mengingat setiap warga negara tidak boleh mendapatkan ancaman terhadap pelaksanaan hak konstitusionalnya guna kepentingan melakukan upaya hukum termasuk dalam sengketa pajak.

Tertib administrasi perpajakan dan meningkatkan kepatuhan wajib pajak tentunya harus diiringi dengan jaminan kepastian hukum yang adil. Para filsuf mengemukakan bahwa keadilan akan terwujud jika setiap orang mendapatkan apa yang pantas ia dapatkan dan tidak adil apabila mereka tidak mendapatkannya.<sup>30</sup> Menurut Huijbers, inti dari pengertian hukum adalah hakikat hukum dan hakikat dari hukum adalah sarana untuk menciptakan suatu aturan bagi masyarakat yang adil.<sup>31</sup> Gustav Radbruch mengemukakan bahwa terdapat tiga nilai dasar yang harus terdapat dalam hukum yakni keadilan (*gerechtigheit*), kepastian (*rechtssicherheit*) dan kemanfaatan (*zweckmassigkeit*).<sup>32</sup>

Adanya antinomi dan konflik norma dalam penerapan sanksi administrasi berupa denda baik dalam keberatan maupun dalam banding terlihat ketika wajib pajak selaku pencari keadilan diakui haknya untuk mengajukan keberatan dan banding tetapi disaat yang sama dikenakan sanksi denda. Perlu dilakukan upaya pembetulan dalam penerapan sanksi denda yakni dengan melakukan koreksi. Koreksi merupakan wujud dari keadilan korektif. Keadilan korektif adalah keadilan yang

<sup>29</sup> Di bidang perpajakan, terjadinya pelanggaran disebut dengan kealpaan, yaitu tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajiban pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Rochmat Soemitro. *Pajak Bumi dan Bangunan*. (Bandung: Eresco, 1989): 55.

<sup>30</sup> Julian Baggin. *Op. Cit*, h.201.

<sup>31</sup> Theo Huijbers. *Op. Cit*, h.75.

<sup>32</sup> Achmad Ali. *Perubahan Masyarakat, Perubahan Hukum dan Penemuan Hukum Oleh Hakim*. (Ujung Pandang: Lembaga Penerbit Universitas Hasanuddin, 1988):.8.

bertujuan untuk mengoreksi kejadian yang tidak adil.<sup>33</sup>

Dapat disampaikan bahwa koreksi atas penerapan sanksi denda perlu dilakukan dengan menghapuskan sanksi denda tersebut karena tidak terdapat kesalahan yang mendahuluinya ketika wajib pajak mengajukan keberatan dan banding. Biarkan wajib pajak menggunakan haknya sesuai dengan peraturan yang berlaku mengajukan keberatan dan banding tanpa tekanan atau ancaman sanksi denda. Sebab ancaman berupa sanksi denda setidaknya merupakan upaya pemerintah merintangikan hak wajib pajak untuk mengajukan keberatan dan banding dalam usaha mencari keadilan dan kepastian hukum. Tidak ada urgensinya membuat wajib pajak jera dalam mencari keadilan dan kepastian hukum.

Proses penyelesaian keberatan disebut sebagai pengadilan ‘tidak murni’ artinya tidak ada Hakim di antara pihak yang bersengketa, bahkan Hakim yang memutus sengketa pajak merupakan salah satu pihak dari yang bersengketa yakni otoritas perpajakan. Dengan demikian, penyelesaian sengketa melalui keberatan mempunyai kelemahan, khususnya berkaitan dengan keobyektifan dimana lembaga keberatan yang notabene adalah otoritas perpajakan. Kekhawatiran terhadap keobyektifan otoritas perpajakan sangat beralasan, manakala dikaitkan dengan asas “tidak seorangpun dapat menjadi hakim yang baik untuk dirinya sendiri (nemo iudex idoneus in propria causa).” Ketentuan yang mengatur tentang penyelesaian sengketa pajak yang mempunyai resiko

sanksi denda belum mencerminkan prinsip kepastian hukum dan keadilan. Dikatakan demikian oleh karena pengenaan sanksi denda tidak didasarkan kepada kesalahan atau pelanggaran hukum, sebaliknya didasarkan kepada perbuatan hukum yang dijamin oleh perundang-undangan yang berlaku. Pengenaan sanksi denda juga dapat menghambat wajib pajak untuk mencari keadilan. Pengenaan denda dipandang tidak sesuai dengan konsep denda dalam sistem hukum pada umumnya. Disisi lain penerapan denda tidak sejalan dengan asas peradilan yang salah satunya menekankan pada prinsip biaya murah. Hal demikian menyebabkan timbulnya antinomi dalam penerapan sanksi administrasi berupa denda. Norma sanksi denda bertentangan dengan aspek kebenaran dan sekaligus keadilan. Undang-undang adalah tidak sah apabila undang-undang itu tidak benar. Kebenaran dan keadilan merupakan dwitunggal, satu terhadap yang lain saling memberikan legitimasi.

Kepatuhan wajib pajak juga sangat berhubungan dengan jaminan kepastian hukum dan keadilan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dan penerapannya. Jaminan kepastian hukum dan keadilan juga menunjuk pada upaya memberikan perlindungan hukum terhadap wajib pajak. Oleh karena itu, penyelesaian sengketa pajak perlu dilakukan reformasi dengan menjamin kepastian hukum dan keadilan sebagaimana dijamin oleh perundang-undangan yang berlaku khususnya Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Jaminan kepastian hukum dan

---

<sup>33</sup> Munir Fuady. Aliran Hukum Kritis; Paradigma Ketidakterdayaan Hukum. (Bandung. Citra Aditya Bakti, 2003): 203

keadilan menunjuk pada hasil pemeriksaan dan keputusan keberatan yang harus diberikan tanpa adanya suatu ancaman.

Dalam usaha mengurangi sengketa pajak dalam segala aspeknya, Pemerintah perlu memberikan sosialisasi dan edukasi secara sistemik, holistik dan integratif tentang pengetahuan dan teknik perpajakan, dan kemudian diikuti dengan pengawasan agar prinsip “knowing your taxpayer” dapat tercapai secara sempurna untuk mengetahui potensi dan perilaku wajib pajak.

Perlindungan terhadap wajib pajak yang sedang mencari keadilan dan kepastian hukum atas hasil pemeriksaan dan keputusan keberatan harus diberikan tanpa ancaman berupa sanksi denda dan ini sejalan dengan asas peradilan yang cepat, sederhana, murah dan memberikan rasa keadilan kepada wajib pajak. Oleh karena itu, sanksi denda bagi wajib pajak yang mengajukan keberatan dan permohonan banding sepatutnya dihapuskan.

Pengajuan keberatan sebaiknya tidak ditujukan kepada otoritas perpajakan yang merupakan pihak yang turut serta menciptakan sengketa pajak, tetapi ditujukan dan diselesaikan melalui Pengadilan Pajak. Dalam kaitan ini Pengadilan Pajak harus berlaku secara berjenjang, sebagaimana peradilan pada umumnya. Dengan demikian, proses peradilan dimulai dari tingkat pertama, dan upaya hukum banding hingga kasasi dan termasuk peninjauan kembali sebagai upaya hukum luar biasa.

## **PENUTUP**

### **Kesimpulan**

Dari hasil analisis yang telah dilakukan, maka dapat diambil beberapa kesimpulan, sebagai berikut.

1. Upaya administratif di tingkat keberatan sering disebut sebagai pengadilan ‘tidak murni’ artinya tidak ada Hakim di antara pihak yang bersengketa, bahkan Hakim yang memutus sengketa pajak merupakan salah satu pihak dari yang bersengketa yakni otoritas perpajakan. Dengan demikian, penyelesaian sengketa melalui keberatan mempunyai kelemahan, khususnya berkaitan dengan keobyektifan dimana lembaga keberatan yang notabene adalah otoritas perpajakan. Kekhawatiran terhadap keobyektifan otoritas perpajakan sangat beralasan, manakala dikaitkan dengan asas “tidak seorangpun dapat menjadi hakim yang baik untuk dirinya sendiri (nemo judex idoneus in propria causa).” Ketentuan yang mengatur tentang penyelesaian sengketa pajak yang mempunyai resiko sanksi administrasi berupa denda belum mencerminkan prinsip kepastian hukum dan keadilan. Dikatakan demikian oleh karena pengenaan sanksi administrasi berupa denda tidak didasarkan kepada kesalahan atau pelanggaran hukum, sebaliknya didasarkan kepada perbuatan hukum yang dijamin oleh perundang-undangan yang berlaku. Pengenaan sanksi administrasi berupa denda juga dapat menghambat wajib pajak untuk mencari keadilan. Pengenaan denda dipandang tidak sesuai dengan konsep denda dalam sistem hukum pada umumnya. Disisi lain penerapan denda tidak sejalan dengan asas peradilan yang salah satunya menekankan pada prinsip biaya murah. Hal demikian menyebabkan timbulnya antinomi dalam penerapan sanksi administrasi berupa denda. Norma sanksi denda bertentangan dengan aspek kebenaran dan sekaligus keadilan. Undang-undang adalah tidak sah apabila undang-undang itu tidak benar. Kebenaran dan keadilan merupakan

dwitunggal, satu terhadap yang lain saling memberikan legitimasi.

2. Kepatuhan wajib pajak juga sangat berhubungan dengan jaminan kepastian hukum dan keadilan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dan penerapannya. Jaminan kepastian hukum dan keadilan juga menunjuk pada upaya memberikan perlindungan hukum terhadap wajib pajak. Oleh karena itu, penyelesaian sengketa pajak perlu dilakukan reformasi dengan menjamin kepastian hukum dan keadilan sebagaimana dijamin oleh perundang-undangan yang berlaku khususnya Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Ketentuan yang mengatur tentang penyelesaian sengketa pajak harus mencerminkan prinsip kepastian hukum dan keadilan yang meletakkan keseimbangan hak dan kewajiban antara fiskus dengan wajib pajak. Jaminan kepastian hukum dan keadilan menunjuk pada hasil pemeriksaan dan keputusan keberatan yang harus diberikan tanpa adanya suatu ancaman. Oleh karena itu, perlu dilakukan penghapusan terhadap ketentuan aturan sanksi administrasi berupa denda.

## DAFTAR PUSTAKA

- Achmad Ali. *Perubahan Masyarakat, Perubahan Hukum dan Penemuan Hukum Oleh Hakim*. (Ujung Pandang: Lembaga Penerbit Universitas Hasanuddin, 1988):.8.
- Aristoteles. *Nicomachean Ethics: Sebuah Kitab Suci Etika*. Terjemahan Embun Kenyowati. (Jakarta: Teraju, 2004): 128.
- Atip Latipulhayat. Hans Kelsen. *Padjadjaran Jurnal Ilmu Hukum*, Volume 1. No.1 (2014): 52.
- Friedman W. *Teori dan Filsafat Hukum, Telaah Kritis atas Teori-Teori Hukum (Susunan Pertama)*, Terjemahan Muhamad Arifin. (Jakarta: Radja Grafindo Persada, 1990): 109.
- Hernoko A. Y. *Perkembangan dan Dinamika Hukum Perdata Indonesia - Dalam Rangka Peringatan Ulang Tahun Ke-80 Prof. Dr. Mr. R. Soetojo Prawirohamidjojo, SH*. (Surabaya: Lufthansa Mediatama, 2009): 20.
- J.H. Rapar. *Filsafat Politik Plato*. (Jakarta: Rajawali Press, 1991): 82.
- Janti Seragih, “Kepatuhan Dan Instrumen Kebijakan Perpajakan: Penelitian Terhadap Wajib Pajak Badan Dan Orang Pribadi.” (Universitas Padjadjaran, 2014).
- Julian Baggini. *Op. Cit*, h.201.
- Lihat: *Konsiderans huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak*.
- Lihat: *Pasal 1 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.
- Lihat: *Pasal 25 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*.
- Lihat: *Pasal 25 Ayat (10) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*
- Lihat: *Pasal 25 Ayat (9) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.
- Lihat: *Pasal 25 Ayat (9) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.

- Lihat: Pasal 27 Ayat (5d) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan
- Lihat: Pasal 27 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.
- Lihat: Pasal 28D Ayat (1) UUD 1945.
- Lihat: Pasal 28H Ayat (2) UUD 1945.
- Lihat: Pasal 29 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.
- Lubna. “Upaya Paksa Pelaksanaan Putusan Pengadilan Tata Usaha Negara Dalam Memberikan Perlindungan Hukum Kepada Masyarakat.” *Jurnal IUS Vol III Nomor 7 April (2015): 165.*
- Majid Khadduri. *Teologi Keadilan Perspektif Islam*. Judul Asli: *The Islamic Conception of Justice*. Penerjemah: H. Mochtar Zoerni & Joko S. Kahar. (Surabaya: Risalah Gusti, 1999): 121.
- Munir Fuady. *Aliran Hukum Kritis; Paradigma Ketidakberdayaan Hukum*. (Bandung. Citra Aditya Bakti, 2003): 203
- Nasution, Bahder Johan. “Kajian Filosofis Tentang Keadilan Dan Hukum (Dari Pemikiran Klasik Hingga Modern).” *Jurnal Al-Ahkam*. Vol. 11 No. 2 Desember (2016): 252.
- Pasal 1 Angka 6 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyebutkan: “Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.” Hak mengajukan banding atas keputusan keberatan diatur dalam Pasal 27 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang menyatakan bahwa “Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan”
- Rawls, Jhon. Op. Cit, h.4.
- Rawls, Jhon. *Teori Keadilan, Dasar-Dasar Filsafat Politik Untuk Mewujudkan Kesejahteraan Sosial Dalam Negara*. Judul Asli: *A Theory of Justice*. Cet. II. Penerjemah: Uzair Fauzan & Heru Prasetyo. (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2011), hlm.3-4.
- Ridwan HR. Op.Cit, h.157.
- Rochmat Soemitro. *Pajak Bumi dan Bangunan*. (Bandung: Eresco, 1989): 55.
- Soejono Koesoemo Sisworo. “Mempertimbangkan Beberapa Pokok Pikiran Pelbagai Aliran Filsafat Hukum dalam Relasi dan Relevansinya dengan Pembangunan/Pembinaan Hukum Indonesia.” Pidato Pengukuhan Guru Besar dalam Ilmu Hukum (Filsafat Hukum) pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, 30 Maret 1989, h..8.
- Theo Huijbers. *Filsafat Hukum*. (Yogyakarta: Kanisius, 1995): 75.
- Theo Huijbers. Op. Cit, h.75.
- Titik Triwulan Tutik. *Pengantar Hukum Tata Usaha Negara*. (Jakarta: Prestasi Pustaka Raya, 2010): 15.
- Vieru, Simona. “Aristotle's Influence on the Natural Law Theory of St Thomas Aquinas”. *The Western Australian Jurist*, Vol.1, (2010): 117.