

## MEMBANGUN LEMBAGA KEBERATAN PAJAK INDEPENDEN DAN ADIL

Wahyudi

KPP Pratama Meulaboh, Aceh, Indonesia

[wahyudi.wadas@gmail.com](mailto:wahyudi.wadas@gmail.com)

### ABSTRACT

*The objection agency should be present to resolve tax disputes based on the spirit and spirit of kinship, by means of deliberation to reach consensus. However, the spirit of kinship and mutual cooperation, the principle of harmony, the way of deliberation and the atmosphere of peace, harmony, and peace are still far from what was expected. The legal culture in tax disputes that is not in accordance with the noble values in Pancasila causes tax disputes both in quantity and quality to increase sharply every year. Of the various alternative solutions to build a more independent and fair objection agency, the author chose the second alternative, namely placing the Objection Institution in a separate echelon 2 unit at the Directorate General of Taxes. This Objection Institution unit can be expanded by adding a vertical unit that handles objection disputes in each DGT regional office, but is structurally responsible to the echelon 2 unit of the Objection Agency, not to the head of the regional office. Thus, it is hoped that the Objection Institution will become more independent and fair in examining and deciding tax disputes, so that public confidence in the management of tax revenues by the Directorate General of Taxes will increase.*

**Keywords:** Institution, Tax, Independent, Fair.

### ABSTRAK

Lembaga keberatan seharusnya hadir untuk menyelesaikan sengketa pajak berdasarkan jiwa dan semangat kekeluargaan, dengan cara musyawarah untuk mufakat. Akan tetapi, jiwa kekeluargaan dan kegotongroyongan, asas kerukunan, cara musyawarah serta suasana damai, serasi, dan tentram ternyata masih jauh dari yang diharapkan. Budaya hukum dalam sengketa pajak yang tidak sesuai dengan nilai-nilai luhur dalam Pancasila menimbulkan sengketa pajak baik secara kuantitas dan kualitas semakin meningkat tajam setiap tahun. Dari berbagai alternatif solusi untuk membangun lembaga keberatan yang lebih independen dan adil, Penulis memilih dengan alternatif kedua yaitu menempatkan Lembaga Keberatan pada unit eselon 2 tersendiri pada Direktorat Jenderal Pajak. Unit Lembaga Keberatan ini dapat diperluas dengan menambah unit vertikal yang menangani sengketa keberatan pada masing-masing kantor wilayah DJP, tetapi bertanggung jawab secara struktural kepada unit eselon 2 Lembaga Keberatan tersebut, bukan kepada kepala kantor wilayah. Dengan demikian, diharapkan Lembaga Keberatan menjadi lebih independen dan adil dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak, sehingga kepercayaan masyarakat terhadap pengelolaan penerimaan pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak akan meningkat.

**Kata Kunci:** Lembaga, Pajak, Independen, Adil.

### PENDAHULUAN

Lembaga keberatan sebenarnya hadir untuk menyelesaikan sengketa pajak berdasarkan jiwa dan semangat kekeluargaan, asas kerukunan dan cara musyawarah. Lembaga keberatan

merupakan peradilan doleansi atau peradilan semu yang diberikan amanah oleh undang-undang untuk memberikan keadilan oleh pejabat administrasi sendiri (Rochmat Soemitro, 1991). Fiskus sebagai pejabat administrasi diberikan kesempatan untuk menjadi ayah yang baik (*als een goedbuidsvader*) bagi wajib pajak yang merasa dirugikan oleh keputusan atau ketetapan pejabat administrasi pajak sendiri.

Para penegak hukum yang memeriksa, dan memutus sengketa pajak di tingkat keberatan diharapkan mempunyai pola pikir (*mindset*) dan sikap yang objektif dan independen. Berpikir dan bersikap objektif, mencakup sikap dan perilaku, antara lain; (1) tidak berprasangka buruk kepada pemeriksa maupun wajib pajak (*presumption of innocent*), (2) tidak memihak manapun, dan (3) adil dan jujur melihat, menganalisis dan menyampaikan fakta-fakta (Manullang, 2020). Sedangkan, berpikir dan bersikap independen, mencakup sikap dan perilaku, antara lain; (1) tidak terlibat konflik kepentingan, (2) bebas dari pengaruh internal maupun eksternal. Dalam praktik, sebagian besar para hakim doleansi ini tidak dapat bersikap objektif dan independen, tetapi terbawa arus oleh budaya hukum penegak hukum lain yang tidak mendukung kebenaran material dan keadilan. Lembaga keberatan berubah menjadi sekedar lembaga “numpang lewat” (*pass through*), untuk memenuhi syarat formal sebelum dapat diajukan banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak.

Sebagai akibat lembaga keberatan tidak berfungsi optimal, maka sengketa pajak yang masuk ke Pengadilan Pajak selalu meningkat tajam dari tahun ke tahun baik dari kualitas maupun kuantitas. Hasil sengketa pajak yang telah diperiksa dan diputus oleh Pengadilan Pajak ternyata sebagian besar memenangkan wajib pajak (Erika Revida. et al., 2022). Hal ini dapat dimaklumi karena pada saat keberatan, penegak hukum yang menangani sengketa tidak berusaha mencari dan menemukan kebenaran material, dan keadilan dengan maksimal. Sebagai gambaran umum, berdasarkan statistik Putusan Pengadilan Pajak tahun 2017 s.d. 2020, posisi Direktorat Jenderal Pajak menang sebagai berikut; Tahun 2017 sebesar 43,38%, Tahun 2018 sebesar 34,12%, Tahun 2019 sebesar 40,54%, dan Tahun 2020 sebesar 43,10% (Laporan Tahunan DJP Tahun 2017, 2018, 2019 dan 2020).

Berdasarkan latar belakang yang diuraikan diatas timbul permasalahan bagaimana membangun lembaga keberatan di Direktorat Jenderal Pajak yang lebih independen dan lebih adil. Lembaga keberatan yang independen dan adil perlu dibangun agar kepercayaan masyarakat (*trust*) terhadap pemerintahan, khususnya pengelolaan penerimaan pajak dapat meningkat.

## **METODE PENELITIAN**

Kajian dari penelitian ini menggunakan kajian literatur yang mana literatur yang diambil sesuai dengan pokok pembahasan dan di analisis secara mendalam sehingga dapat diambil kesimpulan dan temuan dalam penelitian. Literatur yang diambil baik dari buku, artikel jurnal baik nasional maupun internasional dan literatur lainnya.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan elemen-elemen dalam negara hukum Pancasila maka perlindungan hukum bagi rakyat terhadap pemerintah diarahkan kepada: (Philipus M Hadjon, 2007)

1. Usaha-usaha untuk mencegah terjadinya sengketa atau sedapat mungkin mengurangi terjadinya sengketa, dalam hubungan ini sarana perlindungan hukum yang preventif patut diutamakan dari pada sarana perlindungan hukum yang represif.
2. Usaha-usaha untuk menyelesaikan sengketa (hukum) antara pemerintah dan rakyat dengan cara musyawarah.
3. Penyelesaian sengketa melalui peradilan merupakan jalan terakhir, peradilan hendaklah merupakan "*ultimum remedium*" dan peradilan bukan forum konfrontasi sehingga peradilan haruslah mencerminkan suasana damai dan tenteram, terutama melalui hukum acaranya.

Dalam praktik penyelesaian sengketa menurut hukum administrasi di Indonesia dikenal adanya 6 (empat) konsep yaitu; keberatan administratif, banding administratif, gugatan ke badan peradilan, banding ke badan peradilan, kasasi, dan peninjauan kembali. Keberatan administratif adalah penyelesaian sengketa yang diputuskan sendiri oleh badan dan/atau pejabat administrasi, sedangkan banding administratif adalah penyelesaian sengketa yang diputuskan oleh atasan atau instansi lain di luar badan dan/atau pejabat administrasi yang bersangkutan (Suparto Wijoyo, 2005). Gugatan ke badan peradilan merupakan upaya hukum yang diajukan kepada dan diputuskan oleh badan peradilan tingkat pertama setelah upaya administratif ditolak atau tidak diterima. Banding ke badan peradilan adalah upaya hukum yang diajukan kepada dan diputuskan oleh badan peradilan banding setelah sebelumnya diputuskan oleh peradilan tingkat pertama. Kasasi merupakan upaya hukum yang diajukan para pihak kepada Mahkamah Agung atas putusan banding oleh badan peradilan sebelumnya. Peninjauan kembali merupakan upaya hukum luar biasa atas putusan yang telah berkekuatan hukum tetap yang diajukan kepada dan diputuskan oleh Mahkamah Agung.

Dalam bidang perpajakan, upaya penyelesaian sengketa pajak dapat dilakukan melalui keberatan administratif, banding ke Pengadilan Pajak, dan gugatan ke Pengadilan Pajak, dan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung (Ismail Marzuki. et al., 2021). Keberatan merupakan upaya administratif yang diajukan oleh wajib pajak kepada Direktur Jenderal Pajak atas surat ketetapan pajak dan bukti pemotongan/pemungutan pihak ketiga, berdasarkan Undang-Undang KUP (Lihat Pasal 25 ayat (1) dan Penjelasan Undang-Undang KUP). 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 (Lihat Pasal 1 angka 6 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak). Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap pelaksanaan penagihan Pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan Gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku (Lihat Pasal 1 angka 7 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak). Putusan Pengadilan Pajak baik putusan banding maupun putusan gugatan merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap ((Lihat Pasal 77 ayat (1) Undang-

Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak). Peninjauan kembali merupakan upaya hukum luar biasa yang dapat diajukan oleh wajib pajak atau fiskus atas putusan banding atau putusan gugatan dari Pengadilan Pajak.

Upaya penyelesaian sengketa dilakukan dalam rangka memberikan perlindungan hukum kepada rakyat. Selanjutnya, prinsip-prinsip yang melandasi perlindungan hukum bagi rakyat harus berdasarkan (1) pengakuan akan harkat dan martabat manusia yang bersumber pada Pancasila, dan (2) prinsip Negara Hukum Pancasila (Philipus M Hadjon, 2007).

*Pertama*, mengenai pengakuan akan harkat dan martabat manusia yang bersumber pada Pancasila. Dari pembahasan mengenai hak-hak asasi manusia, baik oleh Badan Penyelidik Usaha Persiapan Kemerdekaan Indonesia (BPUPKI), maupun oleh Panitia Persiapan Kemerdekaan Indonesia (PPKI), jelas-jelas nampaklah bahwa dalam UUD 1945 tidak dikehendaki masuknya rumusan hak-hak asasi, seperti yang diperjuangkan oleh negara-negara dan bangsa-bangsa Barat, misalnya deklarasi tentang “*droits de l’homme et du citoyen*” di Prancis. Hal ini tidak berarti bahwa para pendiri negara mengingkari pengakuan akan harkat dan martabat manusia, tetapi justru menjunjung tinggi pengakuan akan harkat dan martabat manusia. Hal yang tidak dikehendaki oleh para pendiri negara ialah pengakuan terhadap hak-hak asasi manusia yang menitiberatkan pengakuan terhadap hak-hak individu yang menomorsatukan individu dan memomorduakan masyarakat serta Negara (Philipus M Hadjon, 2007).

*Kedua*, mengenai prinsip Negara Hukum Pancasila. Dari pemikiran para pendiri republik ini tentang asas gotong royong dan kekeluargaan yang melandasi kehidupan negara Republik Indonesia, ditariklah elemen pertama dan utama dari negara hukum, yaitu keserasian hubungan antara pemerintah dan rakyat berdasarkan asas kerukunan, karena jiwa kekeluargaan dan kegotongroyongan pada hakikatnya mewujudkan diri dalam usaha tercapainya keharmonisan atau keserasian dalam hidup dan kehidupan. Dari elemen ini dikembangkan elemen-elemen lainnya yang meliputi hubungan antara kekuasaan-kekuasaan negara dan penyelesaian sengketa antara pemerintah dan rakyat. Hubungan antara kekuasaan-kekuasaan negara-pun dikembalikan kepada asas gotong royong dan kekeluargaan sehingga antara kekuasaan-kekuasaan negara terjalin suatu hubungan fungsional yang proposional. Dengan pola hubungan yang demikian, tidak perlu ada pemisahan kekuasaan yang tegas dan dengan sendirinya tidak perlu ada sistem “*checks and balances*”. Menyangkut penyelesaian sengketa yang mungkin terjadi antara pemerintah dan rakyat, jalan pertama yang ditempuh adalah usaha penyelesaian secara musyawarah, sedangkan peradilan merupakan sarana terakhir (Philipus M Hadjon, 2007).

Terdapat perbedaan antara konsep *rechtsstaat* (dianut oleh negara *civil law*), konsep *the rule of law* (dianut oleh negara *common law*), dan konsep negara hukum Pancasila. Dalam konsep *rechtsstaat* mengkedepankan prinsip “*wetmatigheid*”, dalam konsep “*rule of law*” mengkedepankan prinsip “*equality before the law*”, dalam konsep negara hukum Pancasila mengkedepankan prinsip keserasian hubungan antara pemerintah dan rakyat berdasarkan atas asas kerukunan (Philipus M Hadjon, 2007).

Ide sentral dari *rechtsstaat* adalah pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia yang bertumpu atas prinsip kebebasan dan persamaan. Adanya undang-undang dasar akan memberikan jaminan konstitusional terhadap asas kebebasan dan persamaan. Dalam konsep *rechtsstaat* yang liberal dan demokratis, inti perlindungan hukum bagi rakyat adalah perlindungan terhadap kebebasan individu. Setiap tindak pemerintahan yang melanggar kebebasan individu, melahirkan hak untuk menggugat dimuka pengadilan (menurut konsep F.J. Stahl: Peradilan Administrasi) (Philipus M Hadjon, 2007).

Atas landasan prinsip pengakuan akan harkat dan martabat manusia yang bersumber pada Pancasila dan prinsip negara hukum Pancasila, perlindungan hukum bagi rakyat diarahkan kepada usaha-usaha untuk mencegah terjadinya sengketa antara pemerintah dan rakyat, menyelesaikan sengketa antara pemerintah dan rakyat secara musyawarah, serta peradilan merupakan sarana terakhir dalam usaha penyelesaian sengketa antara pemerintah dan rakyat (Philipus M Hadjon, 2007).

Sejalan dengan asas keserasian hubungan antara pemerintah dan rakyat, tiga fungsi utama peradilan administrasi, yaitu fungsi penasihat, fungsi perujukan, dan fungsi peradilan. *Pertama*, fungsi penasihat meliputi penasihat kepada penguasa, penasihat kepada rakyat baik nasihat untuk melakukan sesuatu "*aanraden*" maupun untuk tidak melakukan sesuatu "*afraden*". Dengan fungsi ini, peradilan administrasi melakukan suatu perlindungan hukum yang preventif karena dengan fungsi ini diharapkan untuk mencegah atau setidaknya mengurangi sengketa yang mungkin terjadi antara pemerintah dan rakyat. *Kedua*, fungsi perujukan memungkinkan penyelesaian sengketa secara musyawarah antara para pihak dengan keterlibatan pihak peradilan secara aktif. Keterlibatan secara aktif dalam memberikan pertimbangan-pertimbangan hukum secara objektif dengan harapan dapat menumbuhkan kesadaran para pihak untuk menyelesaikan sengketanya secara damai. Dengan demikian, melalui fungsi ini peradilan administrasi secara aktif memulihkan keserasian hubungan antara para pihak yang bersengketa. *Ketiga*, fungsi peradilan merupakan fungsi terakhir dengan sifat represif. Fungsi ini dilakukan apabila penyelesaian sengketa melalui jalan musyawarah tidak menemukan jalan penyelesaian akhir. Fungsi peradilan hanya meliputi segi "*norm execution*" dan tidak menjangkau "*policy making*" (Philipus M Hadjon, 2007).

Menjadikan asas kerukunan sebagai saringan terhadap eskpansi birokrasi dapatlah dibandingkan dengan usaha yang telah dikembangkan dalam Hukum Administrasi di Belanda melalui apa yang disebut "*algemene beginselen van behoorlijk bestuur*". Asas ini beranjak dari pemikiran bahwa penguasa dalam segala tingkah lakunya hendaklah bertindak sebagai haknya seorang bapak rumah tangga yang baik (*als een goedhuidsvader*). Asas ini di Belanda dimaksudkan sebagai sarana pengawasan terhadap kebebasan bertindak dari penguasa (berdasarkan asas "*freies ermessen*") (Philipus M Hadjon, 2007).

Oleh karena itu, peradilan administrasi seyogyanya mempertemukan para pihak yang bersengketa secepat mungkin dalam suasana yang tenteram. Dalam sidang perkara, seyogyanya tempat duduk para pihak tidak disusun dalam formasi saling berhadapan, tetapi dalam formasi duduk berdampingan untuk menimbulkan kesan duduk berdampingan secara damai (Philipus M Hadjon, 2007).

Bagaimana praktik penyelesaian sengketa pajak baik secara administrasi maupun secara peradilan? Jiwa kekeluargaan dan kegotongroyongan, asas kerukunan, cara musyawarah serta suasana damai, serasi, dan tentram ternyata masih jauh dari yang diharapkan. Hubungan keluarga antara pejabat pemerintah sebagai ayah yang baik dan wajib pajak sebagai anak yang baik masih menjadi mimpi yang entah kapan dapat terwujud (Sulasih Sulasih. et al., 2021). Hubungan yang terjalin menimbulkan kesan saling curiga, permusuhan, dan saling mengalahkan dalam penyelesaian sengketa. Sumber pokok masalah adalah kita menerapkan cara ber hukum yang positivisme dan liberal, dan suatu cara ber hukum yang sebenarnya tidak cocok dengan nilai-nilai luhur yang diinginkan oleh para leluhur kita melalui Pancasila. Dalam paradigma ber hukum positivisme dan liberal, sengketa merupakan ajang pertarungan sehingga yang dipikirkan hanya bagaimana agar bisa menang menghadapi lawan, walaupun dengan cara yang bertentangan dengan hukum sendiri. Sedangkan, dalam paradigma hukum berdasarkan Pancasila, berusaha mencari penyelesaian sengketa dengan jiwa dan semangat kekeluargaan dan kegotongroyongan, asas kerukunan, cara musyawarah serta dalam suasana damai, serasi, dan tentram.

Selain itu, dalam pembelajaran hukum positivisme, aspek perbuatan atau perilaku hampir tidak disinggung sama sekali. Konsentrasi pembelajaran positivisme hanya pada undang-undang atau teks undang-undang. Untuk melakukan terobosan maka perlu disiapkan sikap dan perilaku antara lain; sikap-sikap ikut merasakan (*empathy*), kepedulian (*commitment*), kejujuran (*sincerety*), dan keberanian (*dare*). Sikap-sikap tersebut dibutuhkan, oleh karena untuk keluar dari keterpurukan dan krisis maka sikap keberpihakan (*participatory, participant*) diunggulkan di atas cara ber hukum liberal (Satjipto Rahardjo, 2012).

Budaya hukum dalam sengketa pajak yang tidak sesuai dengan nilai-nilai luhur dalam Pancasila menimbulkan sengketa pajak baik secara kuantitas dan kualitas semakin meningkat tajam setiap tahun. Timbulnya sengketa pajak apabila dikaitkan dengan budaya hukum, berasal dari 3 (tiga) sumber, yaitu; (1) budaya penegakan hukum pajak oleh fiskus yang belum berbasis kebenaran material dan keadilan, (2) budaya wajib pajak dalam membayar pajak belum berdasarkan kesadaran dan kepatuhan hukum sendiri, dan (3) lingkungan budaya hukum secara umum dalam penyelesaian sengketa (Jamaludin et al., 2021).

*Pertama*, budaya hukum dalam penyelesaian sengketa yang berasal dari pemerintah atau fiskus disebabkan beberapa faktor. Budaya hukum yang tidak mendukung penegakan hukum pajak berbasis kebenaran material dan keadilan, meliputi; (1) paradigma penegakan hukum yang terlalu berorientasi ekonomi dengan mengejar penerimaan negara, (2) penegak hukum terperangkap dalam tujuan jangka pendek (*Shortterm Trap*), (3) menguatnya perilaku individualisme dan melemahnya kolektivisme, (4) aspek hukum, sosial dan kultural yang terpinggirkan, (5) asas diskresi dan asas-asas pemerintahan yang baik (*good government*) belum dimanfaatkan secara optimal, (6) masalah profesionalitas dan integritas penegak hukum.

*Kedua*, budaya wajib pajak dalam membayar pajak belum berdasarkan kesadaran dan kepatuhan hukum sendiri. Sebagian besar tingkat kepatuhan wajib pajak dalam membayar baru pada tahap *compliance*, yaitu suatu kepatuhan yang didasarkan untuk menghindarkan diri

dari hukuman yang mungkin dijatuhkan atau adanya pengawasan dari pemegang kekuasaan (Soerjono Soekanto, 1982).

Pada dasarnya, proses untuk menjadi sadar dan patuh hukum ada 4 (empat) tahap, yaitu mengetahui hukum, memahami hukum, menyikapi hukum, dan menunjukkan perilaku atau perbuatan sesuai hukum (Soerjono Soekanto, 1982). Berdasarkan parameter kesadaran dan kepatuhan hukum, wajib pajak dapat dibagi menjadi 3 (tiga) kelompok, yaitu; (1) wajib pajak yang mempunyai kesadaran hukum (mengetahui dan memahami) dan kepatuhan hukum (menyikapi positif dan melakukan perilaku sesuai hukum), (2) wajib pajak yang mempunyai kesadaran hukum (mengetahui dan memahami), tetapi tidak mempunyai kepatuhan hukum (menyikapi secara negatif dan melanggar hukum), dan (3) wajib pajak yang belum mempunyai kesadaran hukum (belum mengetahui dan memahami hukum). Sebagian besar rakyat Indonesia masuk kelompok 3 yaitu belum mengetahui dan memahami hukum pajak, hanya sebagian kecil yang sudah mengetahui dan memahami hukum pajak. Dari sebagian kecil wajib pajak yang mengetahui dan memahami hukum pajak tersebut ternyata sebagian besar belum mempunyai kepatuhan hukum (belum menyikapi dan melakukan perilaku sesuai hukum) (Manullang, 2021). Wajib pajak yang sadar hukum tetapi tidak patuh hukum tersebut, sering memanfaatkan kelemahan peraturan, sistem perpajakan dan administrasi perpajakan yang ada untuk mengambil keuntungan dalam pelaksanaan kewajiban perpajakannya. Keadaan semakin diperparah dengan hadirnya konsultan pajak yang belum dapat membantu melakukan pembinaan kepada wajib pajak. Para konsultan belum berfungsi optimal dalam membantu penegakan hukum pajak atau penyelesaian sengketa pajak karena kadang-kadang mempunyai kepentingan sendiri dengan membantu wajib pajak untuk mengurangi beban membayar pajak yang tidak sesuai dengan hukum.

*Ketiga*, lingkungan budaya hukum secara umum dalam penyelesaian sengketa. Dalam kondisi praktik hukum dan praktik peradilan sekarang, kita sulit menginginkan hasil yang sungguh-sungguh benar dan adil. Dari mencari keadilan, proses bergeser menjadi “pokoknya menang”. Soal peraturan, prosedur dan lain-lain bisa “dimainkan”. Keadaan seperti inilah yang di Amerika liberal memunculkan sebutan *trials without truth* (pengadilan yang tidak menghasilkan kebenaran). Pengadilan yang seharusnya menjadi tempat untuk menemukan keadilan berubah menjadi medan perang untuk mencari menang (*to win the case*). Praktik yang berlandaskan filsafat liberal ini makin meluas dilakukan dunia sehingga menjadi standar (Satjipto Rahardjo, 2006). Sekarang ini, kita sering melihat orang saling menghujat dan akhirnya saling menggugat di pengadilan. Pada saat yang bersamaan, advokat atau pengacara hadir memanfaatkan kesempatan dalam kesulitan orang. Pada akhirnya, yang terjadi hanya permainan kata dan harta dalam dunia peradilan, siapa yang lebih bisa berkata dan berharta dipastikan akan menang. Budaya berhukum secara formalitas seperti ini, juga menjangkiti dalam dunia penyelesaian sengketa perpajakan.

Lembaga keberatan yang tidak berfungsi secara optimal sehingga tidak menemukan kebenaran material dan keadilan, menimbulkan dampak dalam jangka pendek, atau jangka menengah dan panjang. Dalam jangka pendek, keputusan untuk menolak atau tidak menerima pengajuan keberatan wajib pajak seakan-akan menguntungkan, yaitu; (1) koreksi atau temuan

pemeriksa dapat dipertahankan, (2) pengembalian pajak atau restitus yang mengurangi penerimaan tidak keluar, dan (3) dapat menambah penerimaan pajak apabila keputusan keberatan menambah. Dalam jangka menengah dan panjang, dapat mengakibatkan kerugian bagi penegakan hukum secara umum, yaitu; (1) ketidakpastian hukum bagi masyarakat untuk melakukan upaya hukum atas sengketa pajak semakin tinggi, (2) merugikan wajib pajak yang patuh dan benar dalam pelaporannya sehingga menambah ekonomi biaya tinggi, (3) eksistensi lembaga keberatan dipertanyakan oleh masyarakat, dan (4) akhirnya, kepercayaan (*trust*) terhadap institusi DJP dan penegakan hukum akan menurun di mata masyarakat.

Penegakan hukum pajak dalam penyelesaian sengketa seharusnya dilakukan secara objektif dan independen sehingga dapat memberikan kebenaran material dan keadilan bagi wajib pajak dan negara. Dengan hasil penyelesaian yang memenuhi kebenaran dan rasa keadilan masyarakat maka dengan sendirinya kepercayaan masyarakat akan meningkat. Oleh karena itu, selama ini berkembang beberapa pilihan kebijakan yang dapat dipertimbangkan untuk reformasi lembaga keberatan. *Pertama*, status quo, dengan tetap menempatkan lembaga keberatan di Kanwil DJP. *Kedua*, menempatkan lembaga keberatan pada unit eselon 2 tersendiri pada Direktorat Jenderal Pajak. *Ketiga*, merelokasi lembaga keberatan menjadi unit eselon 1 sendiri di lingkungan Kementerian Keuangan. Hadi Buana mengusulkan penyelesaian sengketa keuangan negara yang bersifat administrasi digabungkan dalam suatu unit eselon 1 di lingkungan Kementerian Keuangan, termasuk sengketa pajak cukai, kepabeanan, pasar modal, lelang dan lainnya. Nama lembaga baru yang menangani khusus keberatan administrasi tersebut dapat saja dinamakan Badan Penyelesaian Sengketa Keuangan Negara (BPSKN) (Hadi Buana, 2012). *Keempat*, menghapus lembaga keberatan di Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak langsung mengajukan banding ke Pengadilan Pajak. Masing-masing pilihan kebijakan tersebut apabila dilakukan analisa dan kajian mempunyai kelebihan dan kekurangan. Perbandingan kelebihan dan kekurangan masing-masing dapat disajikan dalam tabel sebagai berikut:

Tabel  
Alternatif Kebijakan Lembaga Keberatan

No.	Pilihan Kebijakan	Kelebihan	Kekurangan
1.	Alternatif 1: Tetap di Kanwil	- Sudah matang secara organisasi dan SDM	- Tidak objektif dan independen karena Kanwil dibebankan target penerimaan
2.	Alternatif 2: Dibentuk Eselon 2 di DJP	- Lebih objektif dan independen	- Masih ada risiko tidak objektif dan independen
3.	Alternatif 3: Dibentuk Eselon 1 di Kemenkeu	- Objektif dan independen	- Organisasi dan SDM khusus perlu disiapkan. - Perlu selalu kordinasi kebijakan teknis operasional perpajakan dengan DJP. - Bertentangan dengan UU

			Administrasi Pemerintahan bahwa keberatan diputusan oleh pejabat atau instansi yang bersangkutan.
4.	Alternatif 4: Dihapus dan Langsung ke Pengadilan Pajak	- Memenuhi syarat peradilan cepat, mudah, dan ringan	- Bertentangan dengan prinsip peradilan administrasi yang harus diselesaikan oleh pejabat administrasi dahulu.

Sumber: Diolah penulis dari berbagai sumber.

Berdasarkan tabel di atas, penulis berkesimpulan bahwa kebijakan yang dapat dipilih adalah alternatif 2 yaitu dibentuk unit eselon 2 tersendiri di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang tidak dibebani target penerimaan pajak. Alternatif 3, yaitu dibentuk unit eselon 1 tersendiri di Kementerian Keuangan sebenarnya lebih objektif dan independen, tetapi terhambat secara yuridis normatif ketentuan dalam Pasal 76 ayat (1) Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, yang diatur bahwa: “Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan berwenang menyelesaikan keberatan atas Keputusan dan/atau Tindakan yang ditetapkan dan/atau dilakukan yang diajukan oleh Warga Masyarakat.

## KESIMPULAN

Lembaga keberatan seharusnya hadir untuk menyelesaikan sengketa pajak berdasarkan jiwa dan semangat kekeluargaan, dengan cara musyawarah untuk mufakat. Akan tetapi, jiwa kekeluargaan dan kegotongroyongan, asas kerukunan, cara musyawarah serta suasana damai, serasi, dan tentram ternyata masih jauh dari yang diharapkan. Budaya hukum dalam sengketa pajak yang tidak sesuai dengan nilai-nilai luhur dalam Pancasila menimbulkan sengketa pajak baik secara kuantitas dan kualitas semakin meningkat tajam setiap tahun. Dari berbagai alternatif solusi untuk membangun lembaga keberatan yang lebih independen dan adil, Penulis memilih dengan alternatif kedua yaitu menempatkan Lembaga Keberatan pada unit eselon 2 tersendiri pada Direktorat Jenderal Pajak. Unit Lembaga Keberatan ini dapat diperluas dengan menambah unit vertikal yang menangani sengketa keberatan pada masing-masing kantor wilayah DJP, tetapi bertanggung jawab secara struktural kepada unit eselon 2 Lembaga Keberatan tersebut, bukan kepada kepala kantor wilayah. Dengan demikian, diharapkan Lembaga Keberatan menjadi lebih independen dan adil dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak, sehingga kepercayaan masyarakat terhadap pengelolaan penerimaan pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak akan meningkat.

## DAFTAR PUSTAKA

- Erika Revida, et al. *Manajemen Pelayanan Publik*. Medan: Yayasan Kita Menulis, 2021.  
Hadi Buana. *Peradilan Pajak Sebagai Sistem Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia*. Jakarta: IND HILL CO, 2012.  
Ismail Marzuki, et al. *Pengantar Ilmu Sosial*. Medan: Yayasan Kita Menulis, 2021.  
Jamaludin et al. (2021). *Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan*. Medan: Yayasan Kita Menulis.

- Philipus M Hadjon. *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia: Sebuah Studi Tentang Prinsip-Prinsipnya, Penanganannya oleh Pengadilan Dalam Lingkungan Peradilan Umum dan Pembentukan Peradilan Administrasi*. Surabaya: Peradaban, 2007.
- Rochmat Soemitro. *Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*. Cetakan ke-V. Bandung: Eresco, 1991.
- Satjipto Rahardjo. "Ilmu Hukum di Indonesia dalam Lintasan Perkembangan Sains", dalam *Refleksi dan Rekonstruksi Ilmu Hukum Indonesia*. Yogyakarta: Thafa Media, 2012.
- Satjipto Rahardjo. "Perang di Balik Toga Hakim" dalam *Membedah Hukum Progresif*. Jakarta: Kompas Media Nusantara, 2006.
- Soerjono Soekanto. *Kesadaran Hukum dan Kepatuhan Hukum (Suatu Percobaan Penerapan Metode Yuridis Empiris untuk Mengukur Kesadaran Hukum dan Kepatuhan Hukum Mahasiswa Hukum terhadap Peraturan Lalu Lintas)*. Jakarta: Rajawali, 1982.
- S.O. Manullang. *Ciri-ciri Pelayanan Birokrasi yang Berkualitas*, 2020.
- S.O. Manullang. Perubahan Sosial Masyarakat Pedesaan Di Era Teknologi. *Cross-border*, 4(1), 83-88, 2021.
- Sulasih Sulasih. et al. ***Studi Kelayakan Bisnis***. Medan: Yayasan Kita Menulis, 2021.
- Suparto Wijoyo. *Karakteristik Hukum Acara Peradilan Administrasi (Peradilan Tata Usaha Negara) Edisi Kedua*. Surabaya: Airlangga University Press, 2005.