

Penegakan Hukum Pajak Yang Progresif

Wahyudi¹

Praktisi Perpajakan

Abstract

One way out towards law enforcement that provides material truth and substantial justice is progressive law enforcement. The presence of progressive law is not something accidental, not something that was born without a cause, nor is it something that fell from the sky. Progressive law is part of the process of searching for truth that never stops. Progressive law, which can be seen as a concept that is looking for identity departs from the empirical reality of the workings of law in society, in the form of dissatisfaction and concern with the performance and quality of law enforcement in the setting of Indonesia at the end of the 20th century. The results obtained in the study are first, carry out tax audits that are frightening and fair. Second, build a more independent and fair complaints body. Third, provide legal protection to law enforcers based on material truth and justice. And fourth, implementing a balanced and fair law enforcement performance appraisal system.

Keywords: Law Enforcement, Progressive, and Tax

Abstrak

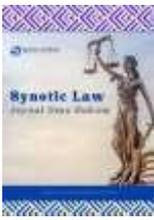
Salah satu jalan keluar menuju penegakan hukum yang memberikan kebenaran material dan keadilan substansial adalah penegakan hukum progresif. Kehadiran hukum progresif bukanlah sesuatu yang kebetulan, bukan sesuatu yang lahir tanpa sebab, dan juga bukan sesuatu yang jatuh dari langit. Hukum progresif adalah bagian dari proses pencarian kebenaran yang tidak pernah berhenti. Hukum progresif, yang dapat dipandang sebagai konsep yang sedang mencari jati diri bertolak dari realitas empirik tentang bekerjanya hukum di masyarakat, berupa ketidakpuasan dan keprihatinan terhadap kinerja dan kualitas penegakan hukum dalam setting Indonesia akhir abad ke-20. Hasil yang didapatkan dalam penelitian yaitu *pertama*, melaksanakan pemeriksaan pajak yang menggentarkan dan berkeadilan. *Kedua*, membangun lembaga keberatan yang lebih independen dan adil. *Ketiga*, memberikan perlindungan hukum kepada penegak hukum berbasis kebenaran material dan keadilan. Dan *keempat*, menerapkan sistem penilaian kinerja penegak hukum yang seimbang dan berkeadilan.

Kata kunci: Penegakan Hukum, Progresif, Pajak

PENDAHULUAN

Penegakan hukum merupakan suatu proses yang panjang yang bertujuan merealisasikan tujuan, nilai-nilai, pesan-pesan yang terkandung dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku. Perjalanan panjang yang harus ditempuh dalam proses tersebut sudah barang tentu dipengaruhi oleh bekerjanya berbagai faktor baik faktor hukum itu sendiri maupun faktor non hukum seperti ekonomi, politik, sosial dan budaya. Disamping itu, faktor personal dan masyarakat turut mengkondisikan apakah penegakan hukum dapat dilaksanakan dengan benar atau tidak (Warassih, 2014).

Peraturan perundang-undangan dihasilkan oleh suatu lembaga yang dimainkan oleh manusia atau kelompok manusia yang berada di dalamnya. Apakah manusia yang berperan dalam proses perancangan dan formulasi suatu perundang-undangan lebih tunduk kepada subsistem ekonomi dan subsistem politik maka sudah dapat dipastikan peraturan yang dihasilkan adalah merupakan instrumen untuk melegitimasi kepentingan-kepentingan dan tujuan-tujuan kelompok yang memiliki kekuasaan. Faktor nilai-nilai etika dan moral atau biasa disebut dengan cita hukum (*rechtsidee*) akan terabaikan.



Kondisi semacam ini akan menghasilkan produk hukum yang tidak sehat, bahkan akan kehilangan maknanya.

Nilai-nilai, sikap dan persepsi mereka dalam aktivitasnya sebagai penegak hukum sangat dipengaruhi oleh budaya hukum yang melekat dalam dirinya. Semua faktor tersebut akan tarik menarik di dalam diri para penegak hukum sebagai *human being*. Hal tersebut menyebabkan penegak hukum mengalami kesulitan untuk mencari kebenaran. Bahkan sering terjadi konflik dalam diri penegak hukum, mengingat sistem yang bekerja dalam proses penegakan hukum masih bersifat mekanistik.

Pandangan yang formalistik lebih mementingkan bentuk dan eksistensinya serta mengabaikan unsur lain sehingga menganggap semua orang memiliki kesempatan, kemampuan, dan kesejahteraan yang sama. Pada akhirnya melakukan tindakan diskriminasi pada kaum lemah tidak berdaya, rentan dan sebagainya. Dalam kondisi ini, penegak hukum yang terjebak dalam formalisme akhirnya akan terjerumus pada ketidakadilan (Warassih, 2014).

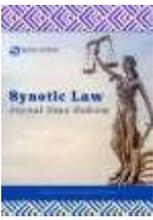
Untuk keluar dari jebakan penegakan hukum yang formalistik, maka harus ada upaya jalan keluar menuju penegakan hukum yang substansial. Salah satu jalan keluar menuju penegakan hukum yang memberikan kebenaran material dan keadilan substansial adalah penegakan hukum progresif. Kehadiran hukum progresif bukanlah sesuatu yang kebetulan, bukan sesuatu yang lahir tanpa sebab, dan juga bukan sesuatu yang jatuh dari langit. Hukum progresif adalah bagian dari proses pencarian kebenaran yang tidak pernah berhenti. Hukum progresif, yang dapat dipandang sebagai konsep yang sedang mencari jati diri bertolak dari realitas empirik tentang bekerjanya hukum di masyarakat, berupa ketidakpuasan dan keprihatinan terhadap kinerja dan kualitas penegakan hukum dalam setting Indonesia akhir abad ke-20 (Kristiana, 2009).

Berdasarkan uraian latar belakang mengenai hukum progresif diatas, permasalahan yang harus dilaksanakan adalah bagaimana penegakan hukum progresif dilaksanakan di bidang perpajakan. Apabila penegakan hukum pajak dapat dilaksanakan secara progresif maka nilai-nilai kebenaran material dan keadilan akan tercipta dalam bidang perpajakan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Melaksanakan Pemeriksaan Pajak yang Menggentarkan dan Berkeadilan

Dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, pemeriksaan dilakukan untuk dua tujuan (Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009). *Pertama*, pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak. Pemeriksaan jenis pertama ini menghasilkan suatu penetapan besarnya pajak yang terutang dalam bentuk surat ketetapan pajak. *Kedua*, pemeriksaan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemeriksaan ini biasanya dikaitkan dengan pengujian dalam rangka pelayanan yang diberikan kepada Wajib Pajak dan tidak menghasilkan penetapan besarnya pajak yang terutang. Untuk selanjutnya, yang dimaksud dengan pemeriksaan dalam tulisan ini yaitu pemeriksaan untuk menguji kepatuhan karena berkaitan langsung dengan menentukan dan menetapkan besarnya



pajak yang terutang.

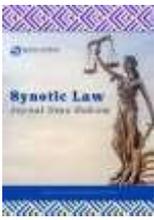
Berdasarkan Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak, sasaran strategis utama Direktorat Jenderal Pajak yaitu penerimaan pajak yang optimal dan sasaran strategis lain yang berkaitan dengan pemeriksaan adalah meningkatkan efektifitas pemeriksaan. Tolok ukur pemeriksaan yang efektif adalah bahwa pemeriksaan mampu menciptakan efek penggentar (*deterrent effect*) diantara Wajib Pajak yang bermuara pada meningkatnya kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan meningkatnya kontribusi terhadap penerimaan negara dari sektor perpajakan. Salah satu indikator untuk mengukur efektifitas pemeriksaan adalah jumlah penyelesaian laporan hasil pemeriksaan (LHP) dan realisasi penerimaan pajak dari pemeriksaan.

Seluruh indikator keberhasilan pemeriksaan selalu diukur secara kuantitatif karena dalam masyarakat kita sudah terbangun suatu kepercayaan dan keyakinan bahwa segala sesuatu yang dinyatakan secara kuantitatif lebih baik dari pada kualitatif karena dianggap bersifat objektif dan ilmiah. Tolak ukur pemeriksaan adalah menciptakan efek penggentar (*deterrent effect*) bagi Wajib Pajak. Sekarang timbul pertanyaan, apakah rasa gentar dapat diukur dalam satuan kuantitatif, misalnya uang atau pajak yang dibayar? Tentu tidak akan mudah. Rasa gentar yang diharapkan bukan hanya terhadap Wajib Pajak yang diperiksa, tetapi juga terhadap para Wajib Pajak yang belum dilakukan pemeriksaan atau masyarakat secara luas. Oleh karena itu, dalam penelitian ini, penulis berusaha mengambil perspektif lain, yaitu pendekatan kualitatif dalam menganalisis dan mencari pemecahan masalah terkait dengan pemeriksaan.

Pemeriksaan sebagai instrumen utama dalam pelaksanaan penegakan hukum pajak bekerja melalui efek penggentar (*deterrent effect*). Keefektifan efek tersebut bekerja tidak hanya ditunjukkan dengan Wajib Pajak yang diperiksa melakukan pembayaran pajak secara langsung, tetapi juga bagaimana masyarakat yang masih berkaitan dengan Wajib Pajak dan masyarakat secara luas merasakan getarannya sehingga sadar membayar pajak. Jadi dampak efek penggentar seharusnya ada tiga lingkaran, yaitu; 1) Wajib Pajak yang secara langsung diperiksa, 2) Wajib Pajak yang berhubungan langsung dengan Wajib Pajak yang diperiksa walaupun tidak diperiksa, dan 3) masyarakat yang lebih luas yang mendengar atau melihat dampak Wajib Pajak yang diperiksa.

Selanjutnya, bagaimana mekanisme efek penggentar (*deterrent effect*) bekerja sehingga menimbulkan kesadaran pajak dan kepatuhan pajak. Efek penggentar dalam pemeriksaan bekerja melalui sanksi-sanksi administrasi dalam undang-undang sebagai alat menghukum Wajib Pajak. Mekanisme ini dapat dijelaskan secara sosiologis melalui teori bekerjanya hukum dalam masyarakat.

Dalam kaitannya dengan unsur-unsur sosial yang mempengaruhi efektifitas pemeriksaan dapat dijelaskan dibawah ini. Pemeriksaan selama ini tidak efektif menghasilkan efek penggentar (*deterrent effect*) karena menghadapi permasalahan dalam tiga bentuk. *Pertama*, pemeriksaan terhadap Wajib Pajak besar yang mempunyai afiliasi politik dan kekuasaan yang kuat. *Kedua*, pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai pengalaman dan pengetahuan pajak yang baik. *Ketiga*, pemeriksaan terhadap

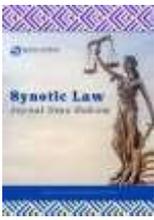


Wajib Pajak yang belum mempunyai pengalaman dan pengetahuan pajak, biasanya Wajib Pajak Badan yang kecil atau orang pribadi.

Pemeriksaan terhadap wajib pajak besar sering menghadapi hambatan apabila Wajib Pajak yang diperiksa mempunyai afiliasi politik, dan kekuasaan yang kuat. Dalam beberapa kasus juga, Wajib Pajak menggunakan pengaruh penegak hukum umum untuk memberikan tekanan dan kriminalisasi kepada tim pemeriksa. Kasus-kasus seperti ini sebenarnya beberapa kali terjadi tetapi tidak dipublikasikan ke media masa atau dipublikasikan ke media masa tetapi tidak mendapat dukungan publik karena pemberitaan pajak belum menarik bagi publik. Kasus yang sempat heboh karena diberitakan oleh media masa secara intensif adalah penetapan tersangka terhadap pegawai Kanwil DJP Sumbar dan Jambi. Penetapan tersangka tersebut berawal dari langkah Kanwil DJP Sumber dan Jambi melakukan pemeriksaan bukti permulaan, yang kemudian dilanjutkan ke tahap penyidikan atas kasus yang melibatkan PT. NGK, salah satu perusahaan properti di Jambi. Pihak perusahaan kemudian melaporkan kasus ini ke Polda Jambi atas pelaksanaan peminjaman dokumen dalam pemeriksaan bukti permulaan dalam bidang perpajakan. Pihak Polda kemudian melakukan penyidikan terhadap pegawai Kanwil DJP Sumbar dan Jambi dengan sangkaan kasus pemalsuan surat, penggelapan, perbuatan tidak menyenangkan, dan kejahatan jabatan. Disamping itu, pernah diberitakan juga, tim pemeriksa dari DJP yang ingin memeriksa salah satu perusahaan yang tergabung dalam Grup Bakrie, tapi langsung dipanggil Bareskrim, sekitar 2010. Akhirnya digantungkan saja kasusnya.

Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang sudah mempunyai pengalaman dan pengetahuan pajak juga sering mengalami hambatan tersendiri. *Pertama*, Wajib Pajak tersebut mempunyai perencanaan pajak (*tax planning*) yang bagus. Bahkan, terdapat kecenderungan *tax planning* dilakukan secara negatif dengan iktikad buruk dalam rangka *tax evasion* (penggelapan pajak). *Kedua*, pemeriksa tidak didukung dengan data dan informasi yang baik dari pihak ketiga, misalnya perbankan tidak bersedia memberikan data dan informasi keuangannya. Wajib Pajak tahu benar bahwa Direktorat Jenderal Pajak tidak mempunyai kemampuan untuk mengetahui keadaan transaksi yang sebenarnya. *Ketiga*, profesionalisme pemeriksa yang belum optimal. Dalam era reformasi dan modernisasi sekarang ternyata ada dampak negatif karena motivasi pemeriksa untuk mencari temuan atau koreksi hasil pemeriksaan sangat menurun. Hal ini karena tidak ada reward khusus untuk pemeriksa apabila temuan atau koreksinya kuat sehingga dapat dipertahankan sampai putusan menjadi tetap (*inkracht van gewijsde*). Pada saat belum ada reformasi dan modernisasi, pemeriksa lebih termotivasi untuk mencari temuan dan koreksi karena mempunyai motivasi bahwa temuan atau koreksi akan menjadi bahan “negosiasi” yang akan menguntungkan secara finansial buat tim pemeriksa.

Dalam praktik, posisi penegak hukum yang lemah dan posisi Wajib Pajak yang kuat dimanfaatkan secara maksimal oleh Wajib Pajak dan konsultannya. Selama pemeriksaan, Wajib Pajak telah menyiapkan diri dengan baik. Laporan keuangan, pembukuan dan

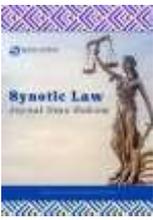


dokumen-dokumen pendukungnya yang diberikan kepada pemeriksa tidak menunjukkan keadaan yang sebenarnya. Dalam laporan dan pembukuan tersebut, sudah disiapkan pos-pos yang memang untuk dikoreksi oleh pemeriksa yang dapat terdiri dari dua jenis, yaitu koreksi yang akan disetujui dan koreksi tidak disetujui yang akan diajukan upaya hukum (keberatan, dan banding). Atas koreksi yang disetujui akan dibayar oleh Wajib Pajak dan menjadi penerimaan pajak dan kinerja hasil pemeriksaan. Atas koreksi yang tidak disetujui, Wajib Pajak akan mengajukan keberatan dan banding. Skenario yang diharapkan Wajib Pajak akan jelas bahwa keberatan akan ditolak dan banding akan mengabulkan karena pos yang dikoreksi jelas didukung dokumen-dokumen yang kuat. Dari kasus ini, jelas terlihat bahwa pemeriksaan sudah diskenarioikan oleh Wajib Pajak dari awal dengan memberi umpan atas pos-pos yang dikoreksi. Tujuan dari Wajib Pajak jelas bahwa pada dasarnya agar pos-pos penghasilan yang sebenarnya tetap tersembunyi dan aman dari pemeriksaan. Dari kasus ini, tampak kehadiran negara tidak artinya karena diperdaya oleh para Wajib Pajak yang nakal.

Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang belum mempunyai pengalaman dan pengetahuan pajak menghadapi hambatan dan tantangan tersendiri. Pemeriksa sering menghadapi posisi dilematis pada saat melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak ini, terutama di daerah-daerah. *Pertama*, pemeriksa menemukan adanya bukti yang material bahwa transaksi belum dikenakan pajak, tetapi ternyata Wajib Pajak tidak mengetahui dan memahami bahwa seharusnya mempunyai kewajiban pajak. *Kedua*, pemeriksa menemukan bukti material adanya transaksi yang belum dikenakan pajak, tetapi pada saat dilakukan pemeriksaan, Wajib Pajak tidak mempunyai kemampuan membayar karena kondisi usahanya sudah menurun atau bahkan menjelang bangkrut.

Untuk mengatasi penegakan hukum pajak yang lemah, kita harus melakukan usaha-usaha yang luar biasa. *Pertama*, penggunaan kecerdasan spiritual untuk bangun dari keterpurukan hukum, memberi pesan penting kepada kita untuk berani mencari jalan baru (*rule-breaking*) dan tidak membiarkan diri terkekang cara menjalankan hukum yang “lama dan tradisional” yang jelas-jelas lebih banyak melukai rasa keadilan. *Kedua*, pencarian makna lebih dalam hendaknya menjadi ukuran baru dalam menjalankan hukum dan bernegara hukum. *Ketiga*, hukum hendaknya dijalankan tidak menurut prinsip logika saja, tetapi dengan perasaan, kepedulian, dan semangat keterlibatan (*compassion*) kepada bangsa kita yang sedang menderita (Rahardjo, 2006).

Oleh karena itu, dengan hati nurani dan semangat kepedulian kepada rakyat, kita perlu keberpihakan dalam penegakan hukum. Berpihak kepada yang lemah dan tegas kepada yang sudah kuat. Ibarat pisau “tajam ke atas tumpul kebawah”, bukan sebaliknya selama ini “tajam ke bawah tetapi tumpul ke atas”. Para pengusaha kaya dan super kaya sudah menikmati keadaan yang diuntungkan dengan struktur ekonomi yang kapitalis dan liberalis. Pemerintah selama ini lebih berpihak kepada para pemilik modal dari pada sebagian besar rakyat. Demokrasi ekonomi Pancasila yang seharusnya dibangun berdasarkan asas kekeluargaan telah dilupakan dan ditempatkan dalam “tong sampah.” Jangan ada lagi penegakan hukum pajak yang lemah kepada pengusaha kaya dan super kaya. Penegakan hukum pajak harus menggentarkan orang kaya tetapi “ngemplang”



pajak dan berkeadilan terhadap sebgayaan besar rakyat yang mencari nafkah sekedar untuk menghidupi keluarganya.

Jalan untuk menuju penegakan hukum yang menggentarkan dan berkeadilan adalah dengan melakukan penegakan hukum secara progresif. Ada 3 (tiga) alasan mengapa penegakan hukum harus “progresif”. *Pertama*, bertujuan untuk kesejahteraan dan kebahagiaan manusia dan oleh karenanya memandang hukum selalu dalam proses untuk menjadi (*law in the making*). *Kedua*, peka terhadap perubahan yang terjadi di masyarakat, baik lokal, nasional maupun global. *Ketiga*, menolak *status quo* manakala menimbulkan dekadensi, suasana korup dan sangat merugikan kepentingan rakyat, sehingga menimbulkan perlawanan dan pemberontakan yang berujung pada penafsiran progresif terhadap hukum (Kristiana, 2009).

Aktualisasi penegakan hukum progresif dalam pemeriksaan pajak yang menggentarkan dan berkeadilan, dilaksanakan melalui kebijakan dan tindakan sebagai berikut; (1) perlu terobosan yang berani untuk melakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak orang pribadi atau badan yang mempunyai afiliasi politik dan kekuasaan tetapi diindikasikan tidak patuh pajak, untuk menunjukkan kehadiran negara, (2) pemeriksaan secara *random sampling* terhadap para tokoh terkemuka (*prominent*) yang sukses secara finansial secara merata mewakili berbagai bidang profesi, (3) publikasi hasil pemeriksaan melalui media masa dan media sosial untuk menimbulkan efek pencegah (*deterrent effect*) secara meluas dari penegakan hukum, (4) penghargaan (*reward*) kepada pemeriksa apabila koreksi atau temuan berhasil dipertahankan sampai keputusan atau putusan yang berkekuatan hukum tetap, (5) pertukaran jabatan antara fungsional pemeriksa, dengan jabatan lain, seperti *account representative*, atau penelaah keberatan, dengan tujuan meningkatkan kualitas dan perspektif keadilan dalam pemeriksaan.

Membangun Lembaga Keberatan yang Lebih Independen dan Adil

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 restitusi 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

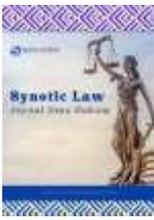
rasa keadilan masyarakat maka dengan sendirinya kepercayaan masyarakat akan meningkat. Oleh karena itu, selama ini berkembang beberapa pilihan kebijakan yang dapat dipertimbangkan untuk reformasi lembaga keberatan. *Pertama*, status quo, dengan tetap menempatkan lembaga keberatan di Kanwil DJP. *Kedua*, 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) menurut 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.

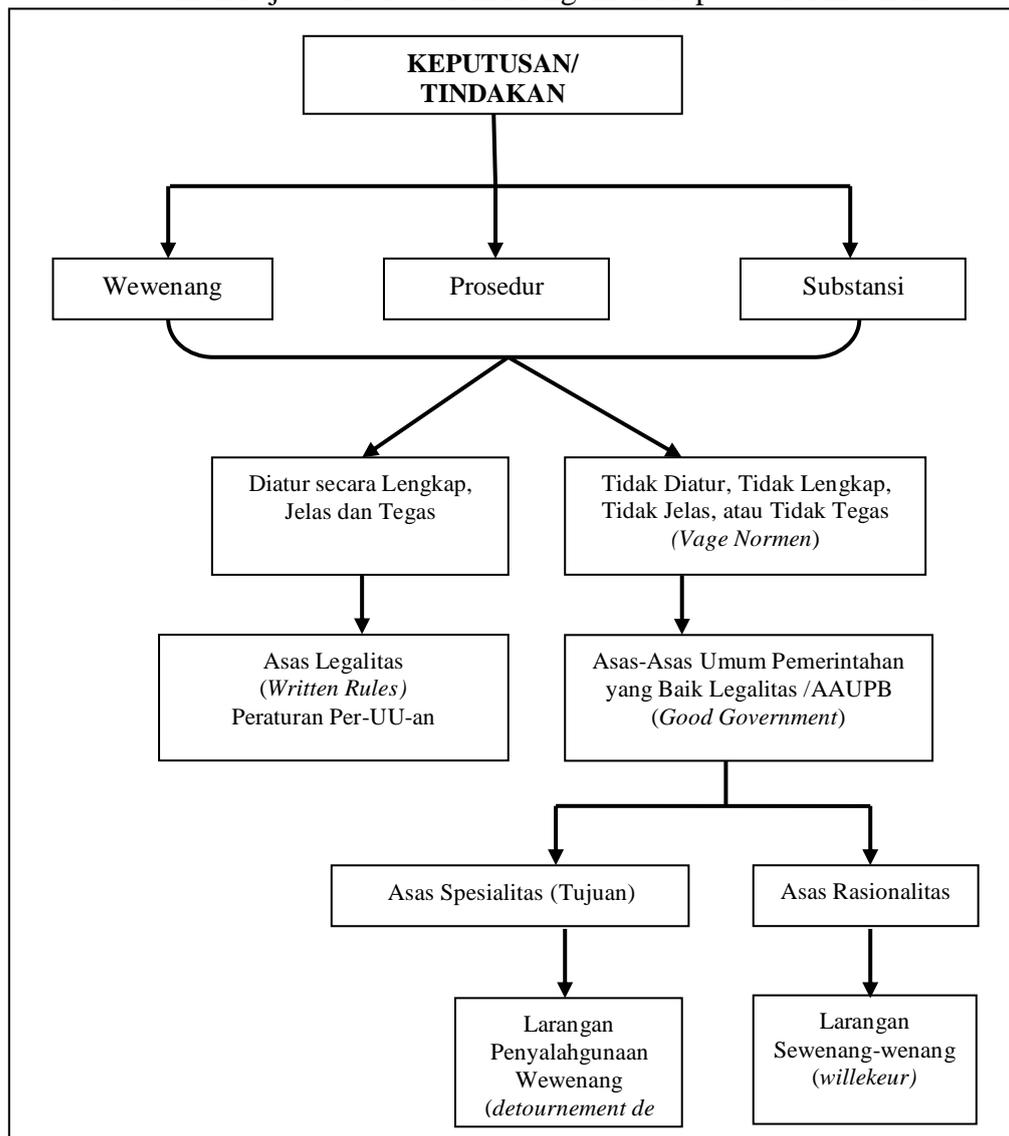
Memberikan Perlindungan Hukum kepada Penegak Hukum Berbasis Kebenaran Material dan Keadilan

Dalam mengambil keputusan atau tindakan, pejabat administrasi harus berpedoman kepada empat asas sebagai berikut (Minarno, 2009):

- a. Asas yuridiktas (*rechtmatigheid*), yaitu bahwa setiap tindakan pejabat administrasi negara tidak boleh melanggar hukum secara umum (harus sesuai dengan rasa keadilan dan kepatutan).
- b. Asas legalitas (*wetmatigheid*), yaitu setiap tindakan pejabat administrasi harus ada dasar hukumnya (ada peraturan dasar yang melandasinya). Apalagi Indonesia adalah negara hukum, maka asas legalitas adalah hal yang paling utama dalam setiap tindakan pemerintah.
- c. Asas diskresi (*freies ermessen*), yaitu kebebasan dari seorang pejabat administrasi negara untuk mengambil keputusan berdasarkan pendapatnya sendiri asalkan tidak melanggar asas yuridiktas dan asas legalitas tersebut diatas. Pejabat administrasi negara tidak dapat menolak untuk mengambil keputusan, bila ada seorang warga masyarakat mengajukan permohonan kepada pejabat administarsi negara.
- d. Asas-asas umum pemerintahan yang baik (*algemene beginselen van behoorlijk*). Dengan semakin bertambah luasnya kegiatan pemerintah (administrasi negara), kemungkinan terjadinya penyalahgunaan wewenang dan pelampauan wewenang semakin besar, maka perlu menciptakan pemerintahan yang baik untuk memberikan perlindungan kepada masyarakat.

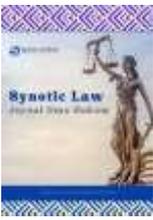
Dalam menilai pegawai yang melakukan pelanggaran hukum, sudah seharusnya jangan hanya menggunakan standar sesuai atau tidaknya berdasarkan peraturan perundangan-undangan perpajakan. Dalam pelaksanaan penegakan hukum, apakah dari pengawasan, pemeriksaan, keberatan, banding, dan peninjauan kembali, akan sering muncul fakta bahwa ternyata peraturan tidak jelas, tidak tegas, bahkan sering menimbulkan multi tafsir. Pedoman untuk menilai keputusan atau tindakan pegawai dalam melaksanakan hukum seharusnya memasukan unsur ada atau tidaknya perbuatan penyalahgunaan wewenang atau perbuatan sewenang-wenang oleh pegawai yang bersangkutan. Pedoman bagi pegawai dalam mengambil keputusan atau tindakan dapat disajikan dalam gambar dibawah ini.

Gambar
Pedoman Pejabat TUN dalam Mengambil Keputusan/Tindakan



Sumber: Diolah dan dimodifikasi dari Nur Basuki Minamo, 2009, hlm. 94.

Dalam rangka melaksanakan cara ber hukum secara substansial untuk menemukan kebenaran material dan keadilan dalam konteks ke-Indonesia-an, maka perlu diambil kebijakan-kebijakan yang berkaitan dengan perlindungan hukum kepada para penegak hukum pajak dibawah ini. *Pertama*, DJP secara institusi harus mengakui dan melindungi



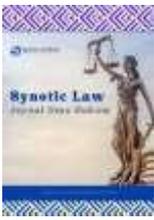
penggunaan 2 (kelompok) diskresi, yaitu; (1) diskresi berdasarkan hukum positif yang diatur dalam Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, (2) diskresi berdasarkan pertimbangan psikologi, sosial, dan budaya. Walaupun diskresi yang terakhir tidak tercantum dalam peraturan yang tertulis, tetapi keberadaannya harus diakui dan penegak hukum yang menggunakannya tidak boleh diberikan hukuman. *Kedua*, pedoman sebagai dasar untuk menentukan kesalahan dan menghukum penegak hukum ada 3 (tiga), yaitu (1) adanya penyalahgunaan wewenang atau perbuatan melawan hukum, (2) adanya

perbuatan sewenang-wenang, (3) adanya iktikad tidak baik dalam menjalankan tugas dan pekerjaan. Dalam hal penegak hukum melanggar peraturan formal dengan iktikad baik memberikan keadilan bagi masyarakat dan tidak mengambil keuntungan atau konflik kepentingan apapun, seharusnya tidak boleh diberikan hukuman, hanya pembinaan kepegawaian saja. *Ketiga*, Direktorat Kepatuhan Internal dan Sumber Daya (KITSDA) sebagai unit pengawasan internal DJP seharusnya mempertimbangkan kebijakan pertama dan kebijakan kedua dalam menilai, memeriksa dan menentukan hukuman kepada pegawai yang dianggap melanggar peraturan dan kode etik organisasi. *Keempat*, hasil temuan dan rekomendasi dari unit pengawasan eksternal, seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP), atau Inspektorat Kementerian Keuangan (Itjen), yang berkaitan dengan hukuman kepada pegawai harus direview dan dievaluasi kembali serta ditindaklanjuti dengan mempertimbangkan kondisi dalam kebijakan pertama dan kebijakan kedua. Dalam beberapa temuan dan rekomendasi dari BPK, penafsiran peraturan yang digunakan sangat tekstual dan kaku, sehingga para penegak hukum yang beriktikad baik menggunakan diskresi malah menjadi pihak yang direkomendasikan untuk mendapatkan hukuman. DJP melalui KITSDA mempunyai wewenang dan seharusnya menolak hukuman kepada pegawai yang sedang menegakan kebenaran dan keadilan.

Menerapkan Sistem Penilaian Kinerja Penegak Hukum yang Seimbang dan Berkeadilan

Penilaian kinerja harus dapat mengukur kinerja yang sebenarnya sudah dilakukan pegawai dan mendorong pegawai untuk meningkatkan kinerja berdasarkan kondisinya yang sebenarnya. Penegakan hukum sangat tergantung pada perilaku manusianya karena hukum untuk manusia, bukan manusia untuk hukum. Oleh karena itu, kita harus mengukur bagaimana kinerja para penegak hukum secara tepat. Pada dasarnya, menegakan hukum pajak adalah menegakan nilai-nilai kebenaran dan keadilan dalam hukum pajak, sehingga perspektif penilaian para penegak hukum harus lebih luas dari pada hanya ditentukan berdasarkan penerimaan pajak saja.

Penulis mengusulkan agar menerapkan sistem penilaian kinerja bagi penegak hukum pajak yang seimbang dan berkeadilan. Dikatakan “seimbang” agar parameter yang diukur dapat mencerminkan perspektif jangka pendek, jangka menengah, dan jangka panjang. Disamping itu seimbang antara fungsi menegakan hukum dan melaksanakan asas-asas pemerintahan yang baik dalam bentuk pembinaan, penyuluhan,



dan pelayanan. Dikatakan “berkeadilan” agar parameter yang diukur dapat memberikan keadilan bagi para penegak hukum, unit kerja, instansi penegak hukumnya, Wajib Pajak, dan masyarakat secara luas.

Penilaian kinerja yang seimbang dan berkeadilan ditentukan dengan dasar 30% dari IKU penerimaan, 40% dari IKU pelaksanaan penegakan hukum, dan 30% dari IKU sosialisasi dan edukasi kepada masyarakat. Kinerja penerimaan mencerminkan perspektif jangka pendek karena berdasarkan jumlah pajak yang nyata-nyata sudah terealisasi pada tahun berjalan. Kinerja pelaksanaan penegakan hukum (pengawasan, pemeriksaan, dan sengketa pajak) mencerminkan perspektif jangka menengah karena efek dari pelaksanaan penegakan hukum, misalnya pemeriksaan bukan hanya surat ketetapan pajak yang dibayar, tetapi *deterrent effect* untuk tahun-tahun berikutnya. Kinerja dari sosialisasi dan edukasi mencerminkan perspektif jangka panjang karena meningkatkan kesadaran dan kepatuhan hukum masyarakat perlu waktu bertahun-tahun. Dalam kinerja pelaksanaan penegakan hukum juga harus dimasukkan kinerja bagian yang mempunyai tugas dan fungsi berkaitan dengan pemberian keadilan, dan pelayanan, misalnya kinerja unit penyelesaian sengketa pajak.

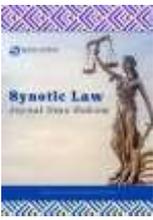
Penilaian kinerja yang seimbang dan berkeadilan tersebut harus diterapkan untuk menilai unit kerja Direktorat Jenderal Pajak secara nasional, unit Kanwil DJP, dan unit KPP. Pelaksanaan teknis operasional dalam setiap bagian disesuaikan dengan parameter-parameter IKU yang sudah ada. Sistem *reward and punishment*, meritokrasi, dan penghargaan lainnya, termasuk renumerasi atau tunjangan kinerja lain seharusnya berdasarkan standar yang lebih seimbang dan adil.

Memungut pajak sama dengan menegakan hukum pajak, bukan hanya mengumpulkan uang pajak sehingga tidak tepat apabila kinerja hanya diukur dari realisasi penerimaan pajak yang diperoleh. Penerimaan pajak hanya hasil atau *outcome*, tidak mencerminkan perjuangan dan pengorbanan yang sesungguhnya dari para penegak hukum. Kita lebih bangga apabila Direktorat Jenderal Pajak disebut direktorat penegakan hukum pajak, bukan direktorat pengumpul uang pajak.

KESIMPULAN

Selama ini, penegakan hukum sebagian besar berjalan pada jalur yang formalistik. Untuk keluar dari jebakan tersebut, maka harus ada upaya jalan keluar menuju penegakan hukum yang substansial. Salah satu jalan keluar menuju penegakan hukum yang memberikan kebenaran material dan keadilan substansial adalah penegakan hukum progresif. Berdasarkan pengamatan dan pengalaman, Penulis berpendapat minimal ada 4 (empat) cara penegakan hukum progresif. *Pertama*, melaksanakan pemeriksaan pajak yang menggentarkan dan berkeadilan. *Kedua*, membangun lembaga keberatan yang lebih independen dan adil. *Ketiga*, memberikan perlindungan hukum kepada penegak hukum berbasis kebenaran material dan keadilan. Dan *keempat*, menerapkan sistem penilaian kinerja penegak hukum yang seimbang dan berkeadilan.

DAFTAR PUSTAKA



Synotic Law: Jurnal Ilmu Hukum

Volume 1 Nomor 2 (2022)

- Esmi Warassih. 2014. *Monograf Ilmu Hukum*. Yogyakarta: Deepublish.
- Hadi Buana. 2012. *Peradilan Pajak Sebagai Sistem Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia*. Jakarta: IND HILL CO.
- Nur Basuki Minarno, 2009. *Penyalahgunaan Wewenang dan Tindak Pidana Korupsi dalam Pengelolaan Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Laksbang Mediatama, hlm. 94.
- Safri Nugraha, et al., 2005. *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Satjipto Rahardjo. 2006. *Menjalankan Hukum dengan Kecerdasan Spiritual” dalam Membedah Hukum Progresif*. Jakarta: Kompas Media Nusantara.
- Yudi Kristiana. 2009. *Menuju Kejaksaan Progresif: Studi Tentang Penyelidikan, Penyidikan, dan Penuntutan Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: MTI dan NLRP.

Peratura Perundang-undang

Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

Internet

“Dituding Manipulasi Pajak, PT PT Niaga Guna Kencana "Paksa" Polda Jambi Kakanwil Pajak Jambi Dijadikan Tersangka.
”<www.beritasimalungun.com/2014/06/dituding-manipulasi-pajak-pt-pt-niaga.html>.