



## Sengketa Pajak dalam Perspektif Pemeriksa Pajak (Sebuah Studi Fenomenologi)

Tendi Wahyudi, Unti Ludigdo dan Ali Djahhuri

Universitas Brawijaya

[tendiwahyudi@gmail.com](mailto:tendiwahyudi@gmail.com)

[doi.org/10.18382/jraam.v2i3.190](https://doi.org/10.18382/jraam.v2i3.190)

### Informasi Artikel

Tanggal masuk	23-03- 2017
Tanggal revisi	24-06-2017
Tanggal diterima	24-09-2017

### Keywords:

Tax Dispute  
Tax Auditor  
Phenomenology

### Abstract

*This study aims to reveal and explore new meanings of the tax dispute from the perspective of those directly involved, namely Tax Auditor. Phenomenology is used as a research method to explore these meaning. The research revealed that the essence of tax dispute from the Tax Auditor perspective is "unfinished negotiation". "Negotiations" are manifested itself in various forms of effort to obtain a "deal". Not only visible in the form of dissent that are "material" and "formal" taxation, but also comes in the form of a rational cost-benefit considerations as well as the defense of the principle of "justice"*

### Kata kunci:

Sengketa Pajak  
Pemeriksa Pajak  
Fenomenologi

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengungkap dan mengeksplorasi makna-makna baru tentang sengketa pajak dari perspektif pihak yang terlibat langsung yaitu Pemeriksa Pajak. Fenomenologi digunakan sebagai metode penelitian untuk mengeksplorasi makna tersebut. Hasil penelitian mengungkapkan bahwa esensi makna sengketa pajak dari perspektif Pemeriksa Pajak merupakan "negosiasi yang belum tuntas". "Negosiasi" tersebut menampilkan dirinya dalam berbagai bentuk upaya memperoleh "kesepakatan". Bukan hanya tampak dalam bentuk perbedaan pendapat yang bersifat "material" maupun "formal" perpajakan saja, melainkan juga hadir dalam wujud pertimbangan rasional untung-rugi serta upaya memperjuangkan prinsip "keadilan".

### 1. Pendahuluan

Sengketa pajak merupakan istilah yang digunakan dalam sistem perpajakan di Indonesia untuk menggambarkan adanya konflik atau perbedaan pendapat dalam masalah perpajakan antara Wajib Pajak (WP) dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai otoritas pajak. Sengketa pajak seringkali muncul sebagai isu yang selalu menarik dibahas dalam konteks perpajakan. Sengketa pajak menjadi isu perpajakan yang kerap kali menimbulkan berbagai macam kontroversi (Bwoga, 2006). Hal tersebut dibuktikan dengan banyaknya kasus perpajakan yang dikaitkan dengan isu sengketa pajak di Indonesia.

Salah satu contoh kasus terkait dengan penyelesaian sengketa pajak yang sempat menyita perhatian publik adalah kasus "mafia pajak" Gayus Tambunan pada tahun 2010 (Afdol & Setjoatmadja, 2015).

Sengketa pajak merupakan sebuah "ruang hukum legal" yang diciptakan oleh Pemerintah Republik Indonesia dalam menjamin terwujudnya keadilan dan kepastian hukum bagi pihak-pihak yang bersengketa. Namun justru dalam praktik rangkaian proses hukum tersebut muncul berbagai macam kontroversi. Kontroversi yang tidak jarang menimbulkan berbagai macam pertanyaan dan persepsi di kalangan masyarakat luas. Mulai dari

pertanyaan mengapa sengketa pajak tersebut terjadi? Apa sebenarnya yang menjadi objek sengketa pajak? Alasan apa yang digunakan untuk memenangkan sengketa pajak? Berbagai macam pertanyaan tersebut seakan menjadikan sengketa pajak suatu fenomena sosial dalam masyarakat Indonesia.

Data menunjukkan bahwa dalam kurun waktu 2011 sampai dengan 2015 jumlah kasus sengketa pajak masih berada pada angka yang cukup tinggi. Kondisi tersebut dapat dilihat dari jumlah Surat Keputusan Keberatan yang diterbitkan oleh DJP (lihat Tabel 1). (Masih) tingginya jumlah sengketa pajak tersebut merupakan suatu hal yang (justru) kontradiktif dan berbanding terbalik dengan agenda reformasi perpajakan yang sedang terjadi di tubuh DJP. Suatu agenda reformasi yang dilakukan dengan tujuan untuk memperbaiki kebijakan perpajakan, tetap harus mempertimbangkan faktor penentu tingkat dan struktur pendapatan pajak (Bahl & Bird, 2008). Agenda besar reformasi perpajakan yang sedang dilakukan oleh pemerintah Indonesia tersebut seharusnya dapat menekan jumlah sengketa pajak yang terjadi. Akan tetapi mengapa reformasi perpajakan yang seharusnya dilakukan secara menyeluruh terhadap sistem perpajakan justru seperti “melupakan” atau bahkan “mengabaikan” isu sengketa pajak?

**Tabel 1. Jumlah Surat Keberatan yang diterbitkan oleh DJP**

Tahun Penerbitan	Jumlah Surat Keputusan Keberatan
2011	16.130
2012	16.647
2013	15.038
2014	13.368
2015	12.866

Beberapa peneliti yang telah melakukan penelitian tentang sengketa pajak antara lain: Bwoga (2006), Sahid *et al.* (2015), dan Warsa & Noviari (2015). Warsa dan Noviari (2015) memilih untuk melakukan penelitian dengan menggunakan pendekatan kuantitatif, sementara Bwoga (2006) dan Sahid *et al.* (2015) dalam penelitian mereka lebih memilih untuk menggunakan pendekatan kualitatif. Warsa dan Noviari (2015) dalam penelitiannya

melakukan pembahasan tentang hubungan konservatisme akuntansi dan sengketa pajak. Berdasarkan hasil penelitian keduanya, ditemukan bahwa konservatisme akuntansi berdampak positif terhadap timbulnya sengketa pajak penghasilan. Warsa dan Noviari (2015) juga menambahkan dalam hasil penelitiannya bahwa sengketa pajak muncul karena adanya perbedaan kepentingan dan perbedaan peraturan tentang pengakuan penghasilan dan biaya. Pertanyaan yang muncul bagi peneliti adalah jika objek sengketa pajak merupakan perbedaan pendapat tentang peraturan perpajakan, mengapa kemudian antara WP dan DJP seakan mempunyai “peluang” yang sama untuk menang?; Apakah di dalam proses sengketa pajak tersebut masih terdapat celah “kompromi” dan “negosiasi” yang berusaha dimanfaatkan oleh pihak-pihak yang terlibat dalam proses sengketa pajak?

Bwoga (2006) dan Sahid *et al.* (2015) dalam penelitiannya sama-sama mendeskripsikan penyebab timbulnya sengketa pajak dari tindakan pemeriksaan pajak. Menurut penelitian tersebut, sengketa pajak terjadi karena perbedaan penafsiran dan perlakuan antara akuntansi komersial dan akuntansi fiskal. Maka timbul pertanyaan, apakah sengketa pajak terjadi hanya karena perbedaan penafsiran akuntansi komersial dan ketentuan perpajakan saja?

Secara teknis, penyajian laporan keuangan tidak diatur secara rinci dalam ketentuan perpajakan. Namun pengukuran dan penilaian atas suatu fakta akan sangat dipengaruhi oleh ketentuan perpajakan (Gunadi, 2009:10). Ketentuan perpajakan berupa Undang-Undang atau peraturan lain di bawahnya merupakan produk legislatif yang mengikat seluruh warga negara Indonesia untuk mematuhi

*“Dengan demikian apabila terjadi ketidaksesuaian antara ketentuan perpajakan dengan standar akuntansi yang berlaku umum, maka Undang-undang perpajakan mempunyai prioritas untuk dipatuhi di atas standar akuntansi yang berlaku umum.”* (Gunadi, 2009:11)

Lalu mengapa kemudian masih terjadi sengketa pajak antara ketentuan perpajakan *versus* perlakuan akuntansi? Bukankah setiap Warga Negara Indonesia tetap harus patuh pada ketentuan perpajakan jika terjadi perbedaan perlakuan antara akuntansi komersial dan akuntansi perpajakan?

Hasil penelitian lainnya menurut Sahid *et al.* (2015) sengketa pajak terjadi karena adanya perubahan sistem pemungutan pajak dari *self assessment* ke *official assessment*. Perubahan tersebut terjadi pada

saat otoritas pajak melakukan pemeriksaan atau verifikasi terhadap WP. Bwoga (2006) dan Sahid et al. (2015) mengungkapkan bahwa pemeriksaan pajak merupakan tindakan *law enforcement*<sup>1</sup> perpajakan yang paling sering menghasilkan sengketa pajak. Pertanyaan yang muncul kemudian adalah, jika pemeriksaan pajak merupakan salah satu dari tindakan *law enforcement* yang seharusnya menjadi “eksekutor” akhir dalam penegakan hukum pajak, mengapa hasil putusan pemeriksaan pajak seakan belum final dan (masih) bisa diperdebatkan lagi? Ataukah sengketa pajak tersebut merupakan bentuk pemaksaan kekuasaan yang dimiliki oleh pemeriksa pajak?

Keterbatasan hasil penelitian terdahulu tentang sengketa pajak menjadikan motivasi tersendiri bagi peneliti untuk melakukan penelitian lanjutan. Berbagai teori dan literatur yang membahas isu sengketa pajak dalam sistem perpajakan Indonesia sejauh ini belum cukup menjawab berbagai pertanyaan yang muncul pada diri peneliti. Penelitian-penelitian tersebut masih bertumpu pada sebuah kerangka teori dan analisis struktur dari sudut pandang subjektif seorang peneliti sehingga esensi-esensi yang mendasar dari fenomena sengketa pajak tidak ditampilkan secara “utuh”. Oleh sebab itu dalam penelitian ini peneliti melakukan sebuah penelitian yang tidak hanya terjebak pada “struktur”, namun penelitian yang mampu menghadirkan sengketa pajak dalam esensinya yang lebih murni.

Pemeriksa pajak digunakan sebagai subjek penelitian dengan harapan mereka dapat memberikan pemaknaan tentang sengketa pajak dari perspektifnya. Peneliti melakukan sebuah penelitian (baru) tentang sengketa pajak yang belum pernah dilakukan oleh peneliti sebelumnya. Pemeriksa pajak sebagai pihak yang merasakan “pengalaman” langsung sengketa pajak, merupakan subjek penelitian yang tepat. Berbekal pengalaman keterlibatan langsung dengan sengketa pajak, diharapkan para pemeriksa pajak tersebut memiliki latar belakang pengetahuan dan pemahaman yang memadai.

Sebagai suatu konstruksi ilmu sosial, penelitian ini bertujuan untuk memahami makna atau menafsirkan makna yang disampaikan oleh pemeriksa pajak seputar isu sengketa pajak. Penelitian ini dirancang untuk mengumpulkan dan mengidentifikasi

berbagai makna dan persepsi yang muncul dari pemeriksa pajak perihal isu sengketa pajak. Makna tersebut selanjutnya diproses sehingga diperoleh suatu temuan penelitian dalam bentuk esensi makna sengketa pajak yang “baru” dan objektif. Suatu esensi makna sengketa pajak dari perspektif para Pemeriksa Pajak.

## 2. Kajian Teori

### 2.1 Sengketa Pajak di Indonesia: Jalan Panjang yang (masih) Berliku

“Jalan panjang yang (masih) berliku”, merupakan sebuah ungkapan yang digunakan oleh peneliti untuk menggambarkan proses panjang dalam sengketa pajak. Masih banyak problematika dan prosedur yang harus dihadapi oleh pihak-pihak yang bersengketa. WP sebagai pihak pemohon sengketa pajak dan DJP sebagai pihak “lawan” harus melewati berbagai macam prosedur dan tata cara formal perpajakan yang cukup rumit, menghabiskan waktu dan tenaga yang cukup banyak, bahkan juga harus menyisihkan biaya (*cost*) yang bisa dikatakan tidak sedikit. Sengketa pajak menjadi proses yang panjang dan berliku karena sengketa pajak bukan hanya terjadi saat proses keberatan ataupun proses banding oleh WP di pengadilan pajak, akan tetapi jauh sebelum itu.

#### 2.1.1. Proses Hukum Keberatan: Sebuah Peradilan Semu

Sengketa pajak bermula pada saat WP tidak setuju atas jumlah kekurangan pajak dalam Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang diterbitkan oleh DJP melalui tindakan pemeriksaan pajak atau verifikasi (Sahid *et al.*, 2015). Pada saat terjadi *dispute* atau perbedaan pendapat antara WP dan aparat pajak atas hasil pemeriksaan pajak, maka sejak saat itulah hakikatnya sengketa pajak dimulai. Untuk menjamin adanya keadilan dan kepastian hukum maka WP diberikan hak untuk melanjutkan sengketa pajaknya dengan cara mengajukan permohonan upaya hukum keberatan kepada DJP, sesuai dengan ketentuan Pasal 25 ayat 1 UU 28 Tahun 2007 yaitu :

*“Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu :*

1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
3. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
4. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau
5. pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

<sup>1</sup>*Law enforcement* adalah upaya penegakan hukum dalam hukum perpajakan yang dilakukan oleh DJP

Proses hukum keberatan merupakan proses peradilan tingkat pertama atas sengketa pajak meskipun sebenarnya hanya merupakan peradilan semu (Bwoga, 2006). Dikatakan peradilan semu karena proses keberatan pajak masih dilakukan dan diputuskan oleh Tim Penelaah Keberatan yang secara hierarki juga masih berada di bawah struktur organisasi DJP. Melihat kondisi tersebut tidak heran jika kemudian banyak pihak khususnya WP sebagai pemohon sengketa pajak yang “meragukan” legitimasi hukum atas keputusan yang dihasilkan. Dalam proses tersebut DJP seakan-akan menjadi pihak yang selalu diuntungkan mengingat proses keberatan dilakukan masih oleh pihak internal mereka sendiri. Meskipun pada dasarnya telah ada dasar hukum dan ketentuan perpajakan yang mengatur proses keberatan tersebut agar prinsip keadilan dan kepastian hukum antara WP dan DJP dapat terjaga.

Surat keputusan keberatan merupakan putusan hasil akhir dari proses keberatan yang diterbitkan oleh DJP. Surat keputusan tersebut merupakan hasil putusan keberatan yang sudah diajukan oleh Wajib Pajak. Sesuai dengan Pasal 25 UU No. 28 Tahun 2007. Hasil putusan keberatan dapat berupa dikabulkannya seluruhnya atau sebagian permohonan WP, ditolak seluruhnya permohonan WP atau bahkan ditambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar oleh WP. Jika permohonan keberatan disetujui seluruhnya dapat diartikan bahwa sengketa pajak telah selesai, karena WP secara hukum telah memenangkan sengketa pajaknya. Akan tetapi jika dalam putusan keberatan tersebut DJP menyetujui sebagian, menolak seluruhnya atau bahkan menambahkan jumlah pajak yang masih harus dibayar, maka sengketa pajak masih bisa berlanjut tergantung pada sikap yang akan diambil oleh WP.

### 2.1.2. Proses Hukum Banding: Sebuah Upaya Terakhir

WP dapat tetap mempertahankan "pendiriannya", maka selanjutnya WP berhak melanjutkan sengketa pajaknya melalui pengajuan permohonan banding ke pengadilan pajak. Sesuai dengan ketentuan Pasal 27 ayat 1 UU No. 28 Tahun 2007 yang disebutkan bahwa :

*"Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada Pengadilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1)."*

Sengketa pajak dalam proses banding atau biasa disebut dengan sengketa banding adalah sengketa di bidang perpajakan antara WP dengan

fiskus (aparatus pajak) perihal keputusan keberatan yang tidak disetujui WP (Sahid *et al.*, 2015). Lain halnya dengan proses keberatan yang dilakukan oleh DJP, maka proses banding dilakukan oleh Pengadilan pajak yang secara hierarki berada di bawah Mahkamah Agung. Menurut Pasal 2 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002, Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi WP atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Pengadilan pajak merupakan badan peradilan yang bertugas menyelesaikan sengketa pajak dan berperan memberikan keadilan dan kepastian hukum (Bwoga, 2006).

Pengadilan pajak hadir untuk menciptakan adanya kepastian hukum (*legal certainty*) dan keadilan (*fairness*) (Ismail, 2010). Pengadilan pajak berfungsi bukan sebagai penegak hukum semata tetapi juga sebagai instrumen perlindungan hukum bagi rakyat selaku WP ketika berhadapan dengan pemerintah selaku penguasa (Rumadan, 2012). Pada saat bersengketa di pengadilan pajak, kedudukan WP sebagai pemohon banding dan DJP sebagai pihak termohon berada “sejajar” dan mendapat perlakuan hukum yang sama. Dengan demikian keputusan sengketa pajak dalam proses banding dianggap lebih mempunyai "keadilan" karena dilakukan oleh pihak yang independen di luar DJP.

Proses banding merupakan proses akhir dari sengketa pajak dalam tatanan sistem perpajakan di Indonesia. Proses banding dinyatakan telah selesai apabila telah diterbitkan surat putusan banding oleh pengadilan pajak atas sengketa pajak yang diajukan oleh WP sebagai pemohon. Proses banding tersebut juga biasanya memakan waktu yang cukup lama dan proses yang cukup "rumit" karena harus melalui beberapa kali persidangan dan wajib mengikuti seluruh tata acara persidangan yang ada. Seperti halnya proses keberatan, putusan banding bisa dimenangkan oleh WP atau dimenangkan pihak DJP.

### 2.2. Self Assessment dan Pemeriksaan Pajak di Indonesia: Awal Mula sengketa pajak

Sejak bergulirnya reformasi perpajakan pada tahun 1984, sistem perpajakan di Indonesia telah beralih menggunakan *self assessment system* setelah sebelumnya menggunakan *official assessment system*. *Self assessment system* merupakan sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang, kepercayaan, tanggung jawab kepada WP untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar (UU No. 28 Tahun 2007). Sistem *self assessment* memberikan WP

tanggung jawab lebih daripada otoritas pajak dalam menghitung kewajiban perpajakannya serta memastikan persyaratan mengenai pembayaran pajak dan lainnya (Siat dan Toly, 2013).

*Self assessment system* dalam sistem perpajakan menekankan bahwa pelaku utama keberhasilan penerimaan pajak sesungguhnya ada pada WP bukan pada pemerintah. Pemerintah dalam hal ini DJP hanya bertindak memfasilitasi dan mengawasi WP untuk melaksanakan kewenangan dan kewajiban perpajakannya. Diharapkan dengan adanya sistem *selfassessment* tersebut, WP secara sukarela tetap berada dalam koridor peraturan perpajakan yang berlaku. Dengan demikian untuk memastikan agar *self assessment system* berjalan baik maka diperlukan adanya sistem yang jelas, tegas, dan konsisten sehingga memotivasi WP yang patuh dan mendorong WP agar patuh dalam membayar kewajiban pajaknya.

Sebagai konsekuensi dari pemberian "kepercayaan" kepada WP tersebut, maka diperlukan adanya tindakan pengawasan dan pembinaan yang berkesinambungan terhadap WP oleh DJP. Karena jika tidak dilakukan pengawasan dan pembinaan yang baik, maka WP secara rasional akan cenderung untuk meminimalisasi kewajiban pajaknya. Tindakan pengawasan terhadap WP tersebut juga harus dibarengi dengan adanya tindakan *law enforcement* sebagai pencerminan prinsip keadilan dalam sistem pemungutan pajak (Bwoga, 2006). Disinilah peran pemeriksaan pajak hadir sebagai salah satu langkah konkret otoritas pajak melakukan tindakan *law enforcement* dalam sistem perpajakan di Indonesia.

Menurut Pasal 29 ayat 1 UU No. 28 Tahun 2007, disebutkan kewenangan DJP untuk melakukan Pemeriksaan Pajak.

*"Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan."*

Pemeriksaan pajak merupakan serangkaian kegiatan untuk mengumpulkan dan mengolah data guna menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, yang dilakukan oleh orang yang kompeten (profesional) di bidangnya serta dilakukan menurut standar pemeriksaan<sup>2</sup> yang berlaku. Pemeriksaan

pajak hanya dapat dilakukan oleh orang yang telah ditunjuk dan disahkan oleh Undang-undang sebagai pemeriksa pajak<sup>3</sup>. Pemeriksa pajak sebagai "wajah publik" dari sebuah otoritas pajak (Muhammad, 2013) merupakan orang yang dirasa sangat tepat karena mempunyai *power* untuk menentukan kebijakan, serta pemeriksa pajak sebagai eksekutor legal, menghakimi, dan memberikan keputusan dalam isu perpajakan (Muhammad, 2013).

Penting untuk digarisbawahi, bahwa pemeriksa pajak tidak dapat mengusulkan, memilih, ataupun menentukan WP yang akan diperiksa. Wewenang pemeriksa pajak hanya sebatas sebagai "eksekutor" atas Surat Perintah Pemeriksaan Pajak yang ditugaskan kepadanya. Hal ini bertujuan untuk menjaga independensi proses pemeriksaan pajak. Pemeriksaan pajak juga tidak dapat dilakukan semena-mena terhadap WP tanpa ada dasar yang jelas, meskipun pada dasarnya setiap WP mempunyai peluang yang sama untuk diperiksa. Pemeriksaan pajak dilakukan terhadap WP yang menurut peraturan perpajakan telah memenuhi kriteria dan syarat tertentu untuk dilakukan pemeriksaan pajak.

Apakah yang harus diuji dalam pemeriksaan pajak? Pemeriksaan pajak menguji kewajiban perpajakan yang telah dilaporkan oleh WP dalam rangka pemenuhan *self assessment*. Bentuk kewajiban perpajakan tersebut tercermin dalam Surat Pemberitahuan (SPT) yang telah dihitung, disetor, dan dilaporkan sendiri oleh WP. Sehingga nantinya pemeriksa pajak akan melakukan pemeriksaan atas SPT WP tersebut. Apakah kewajibannya telah dilaksanakan sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku? Apakah jumlah pajak sudah dihitung dengan benar atau apakah seluruh kewajiban perpajakannya sudah dilaporkan secara benar? Hal-hal tersebutlah yang nantinya akan menjadi materi dan objek dalam pemeriksaan pajak.

---

dilakukan, standar pemeriksaan yang berlaku antara lain: Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK.17/PMK.03/2013; Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.03/2015; Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-23/PJ/2013; dan Surat Edaran Nomor SE-06/PJ/2016

<sup>3</sup> Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK.17/PMK.03/2013 Pemeriksa Pajak adalah Pegawai Negeri Sipil di lingkungan DJP atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak, yang diberi tugas, wewenang, dan tanggung jawab untuk melaksanakan Pemeriksaan.

---

<sup>2</sup> Standar pemeriksaan merupakan serangkaian peraturan perpajakan yang mengatur secara rinci tentang petunjuk pelaksanaan pemeriksaan pajak. Pada saat penelitian ini

Termasuk dalam kewajiban material perpajakan bagi WP yaitu untuk menyelenggarakan proses pembukuan. Istilah "pembukuan" inilah yang memiliki kaitan erat dengan ilmu akuntansi, karena pembukuan (akuntansi) di sini memiliki pengertian selain sebagai akuntansi komersial juga berarti akuntansi perpajakan. Akuntansi perpajakan yang secara khusus menyajikan laporan keuangan beserta informasi lainnya kepada administrasi pajak (Gunadi, 2009:10). Dengan kata lain, pembukuan (akuntansi) akan digunakan sebagai dasar bagi WP untuk melaporkan kewajiban perpajakannya. Karena perbedaan tujuan keduanya (laporan keuangan dan laporan pajak), ada kecenderungan bagi pembuat laporan keuangan dalam membuat pilihan untuk meningkatkan penghasilan dalam laporan keuangan kepada *shareholders* dan di saat bersamaan meminimalkan penghasilan kena pajak (Ayers *et al.*, 2009).

Pemeriksa pajak akan melakukan pengujian-pengujian terhadap buku, dokumen, catatan dan bukti lainnya yang mencerminkan pembukuan (akuntansi), dan mempresentasikan kewajiban pajak seorang WP, dalam proses pemeriksaan pajak. Proses pemeriksaan pajak dalam tahapan ini disebut sebagai proses pengujian dan pembuktian (PMK No.17/2013). Pada tahapan ini pemeriksa pajak diberikan batas waktu<sup>4</sup> untuk melakukan proses pengujian dan pembuktian. Pengujian tersebut juga harus dilakukan dengan menggunakan metode, teknik, dan prosedur pemeriksaan berdasarkan pedoman yang telah diatur dalam standar pemeriksaan.

Setelah dilakukan proses pengujian dan pembuktian, hasil temuan pemeriksa pajak yang belum atau tidak dapat disanggah oleh WP akan dituangkan dalam Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP). Pada SPHP dijabarkan perihal jumlah temuan hasil pemeriksaan, sanksi administrasi, dan dasar hukum dilakukannya koreksi. WP akan diberikan kesempatan untuk menanggapi hasil temuan dalam SPHP tersebut disertai dengan bukti-bukti pendukung. Proses inilah yang menentukan apakah hasil temuan pemeriksaan disetujui oleh kedua pihak atau tidak. Jika tidak terjadi *dispute* atau perbedaan pendapat antara pemeriksa pajak dan WP maka

sengketa pajak kemungkinan besar tidak akan terjadi. Akan tetapi jika dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan tersebut masih terjadi perbedaan pendapat yang belum menemukan "titik temu", maka hasil pemeriksaan pajak tersebut akan berpeluang besar menjadi sengketa pajak dan pada saat itulah perjalanan panjang itu berawal.

### 3. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode penelitian fenomenologi. Penelitian kualitatif digunakan karena terdapat suatu permasalahan atau isu sosial yang perlu dieksplorasi dalam penelitian ini yaitu isu sengketa pajak. Menurut Creswell (2013:63-64), suatu eksplorasi diperlukan karena adanya kebutuhan untuk mempelajari kelompok tertentu, mengidentifikasi variabel-variabel yang tidak mudah untuk diukur atau untuk mendengarkan suara-suara yang samar. Penelitian kualitatif dalam hal ini juga digunakan untuk menindaklanjuti tentang berbagai macam penelitian kuantitatif maupun penelitian kualitatif sebelumnya.

Fenomenologi merupakan suatu pendekatan filosofis untuk meneliti pengalaman manusia atau pada prinsipnya mengeksplorasi kesadaran akan pengalaman manusia. Menurut Creswell (2013:105), suatu penelitian fenomenologi mendeskripsikan pemaknaan umum dari sejumlah individu terhadap berbagai pengalaman hidup mereka tentang suatu konsep atau fenomena. Tujuan utamanya adalah untuk mereduksi pengalaman individu pada suatu fenomena menjadi deskripsi tentang esensi atau intisari universal (Creswell, 2013:105), namun tidak untuk digunakan sebagai alat untuk pembuktian (Diaz, 2015) ataupun untuk menjelaskan suatu fenomena (Sudaryah, 2013). Fenomena sendiri merupakan konsep sentral yang sedang dipelajari oleh seorang fenomenolog. Fenomena adalah "objek" dari pengalaman manusia (Diaz, 2015) dan fenomena adalah fakta yang disadari dan masuk dalam pemahaman manusia (Hasbiansyah, 2008).

Pada penelitian ini digunakan analisis data dengan pendekatan analisis fenomenologi terstruktur. Peneliti menggabungkan metode analisis yang digunakan oleh Riemen (Hasbiansyah, 2008) dan metode analisis yang digunakan oleh Creswell. Metode analisis tersebut merupakan metode analisis yang diadopsi dari metode analisis Steven-Colaizzi-Keen dan disederhanakan oleh Creswell (Creswell, 2013:268-270). Pada metode tersebut dijelaskan tahap-tahap analisis data fenomenologi yang lebih

<sup>4</sup> Batas waktu pengujian merupakan jangka waktu tertentu berdasarkan standar pemeriksaan pajak yang berlaku, sebagai batasan yang diberikan kepada Pemeriksa Pajak dalam melakukan pengujian dan pembuktian perihal kepatuhan perpajakan Wajib Pajak yang diperiksanya

terstruktur. Langkah-langkah analisis disajikan secara sistematis dalam bentuk tabel dan gambar. Lebih lanjut, tahapan analisis data tersebut dirangkum dan disajikan dalam Gambar 1.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah wawancara. Wawancara dalam penelitian ini dilakukan dengan format tidak terstruktur. Peneliti tidak secara ketat berpatokan kepada daftar pertanyaan wawancara, melainkan bergerak mengikuti umpan balik informan dengan tetap memegang isu penelitian. Topik wawancara yang diangkat dalam penelitian ini adalah seputar isu sengketa pajak. Topik ini mengungkap secara terperinci tentang “apa” dan “bagaimana” makna sengketa pajak bagi pemeriksa pajak. Pada proses wawancara ini, peneliti berusaha masuk ke dalam dunia konseptual informan sehingga peneliti mengerti dan memahami sudut pandang informan atas topik wawancara yang didiskusikan. Wawancara berlangsung secara terus-menerus hingga tidak ditemukan lagi perspektif baru yang dikemukakan informan tentang topik tersebut.

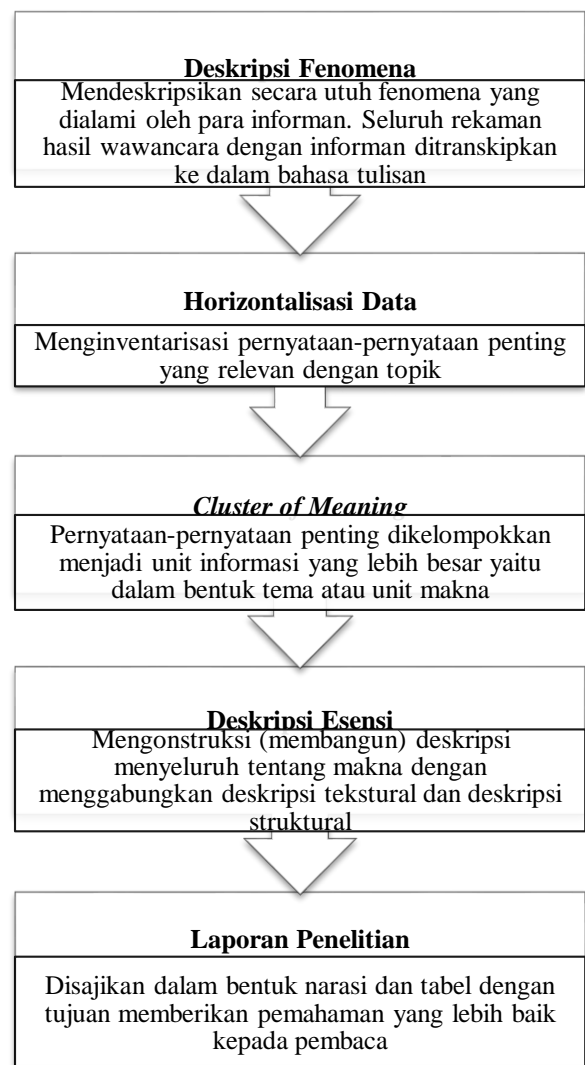
Setelah proses pengumpulan data selesai peneliti melakukan tahapan analisis data yang disebut deskripsi fenomena. Pada tahap ini peneliti mendeskripsikan secara utuh fenomena yang dialami oleh para Informan. Seluruh rekaman hasil wawancara mendalam dengan informan ditranskripkan ke dalam bahasa tulisan agar mudah dianalisis. Bahasa lisan hasil wawancara dengan para informan ditranskripkan secara utuh ke dalam sebuah teks.

Tahap berikutnya, peneliti menginventarisasi pernyataan-pernyataan penting yang relevan dengan fenomena sengketa pajak. Tahapan inventarisasi ini dalam Creswell (2013:269) disebut dengan proses horizontalisasi data (*horizontalitation*). Tiap-tiap pernyataan penting dianggap memiliki nilai yang setara. Pernyataan-pernyataan yang berulang dan mempunyai kesamaan makna dieliminasi agar tidak terjadi tumpang tindih. Pada tahap ini peneliti mulai melakukan *epoche* atau *bracketing* berupa usaha menyingkirkan pengalaman pribadi peneliti dan penundaan penilaian atau penarikan simpulan. Tujuannya adalah untuk lebih memberikan fokus pada subjek penelitian serta tidak mencampuri poin-poin penting dengan dengan subjektivitas.

Tahap berikutnya merupakan *cluster of meaning*. Pada tahap ini pernyataan-pernyataan penting dikelompokkan menjadi unit informasi yang lebih besar dalam bentuk tema atau unit makna. Pada tahapan ini juga dilakukan deskripsi tekstural (*textural*

*description*) dan deskripsi struktural (*structural description*). Deskripsi tekstural merupakan deskripsi yang dibuat oleh peneliti tentang “apa” yang dialami para informan terhadap fenomena. Sedangkan deskripsi struktural atau variasi imajinatif adalah deskripsi peneliti tentang “bagaimana” fenomena dialami oleh informan (Creswell, 2013:113). Peneliti juga mencari berbagai makna yang mungkin berdasarkan refleksi peneliti, berupa opini, penilaian, perasaan maupun harapan subjek penelitian tentang fenomena yang dialaminya (Hasbiansyah, 2008).

Gambar 1. Proses Analisis Data



Tahap berikutnya adalah membuat deskripsi esensi yaitu konstruksi deskripsi menyeluruh tentang makna dengan menggabungkan deskripsi tekstural dan deskripsi struktural. Tahapan ini merupakan “esensi” dari pengalaman tersebut dan menampilkan aspek

puncak dari studi fenomenologis (Creswell, 2013:270).

Tahap terakhir adalah pelaporan hasil penelitian. Laporan hasil penelitian disajikan oleh peneliti dalam bentuk narasi dan tabel yang merupakan satu kesatuan yang saling melengkapi. Laporan ini bertujuan untuk memberikan pemahaman yang lebih baik kepada pembaca tentang bagaimana para informan mengalami suatu fenomena sengketa pajak. Laporan penelitian juga menunjukkan adanya kesatuan makna tunggal dari fenomena, dimana fenomena tersebut mempunyai “struktur” yang penting.

Informan dalam penelitian ini adalah para pemeriksa pajak yang bertugas sebagai Pegawai Negeri Sipil di Lingkungan DJP, Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Peneliti menentukan beberapa orang pemeriksa pajak sebagai informan dalam penelitian ini. Penentuan informan tersebut didasarkan atas beberapa kriteria dan pertimbangan kebutuhan data dalam penelitian ini.

Kriteria yang pertama adalah informan tersebut pernah mengalami sengketa pajak. Karena dalam studi fenomenologi penting untuk memastikan bahwa semua informan telah mengalami suatu fenomena penelitian (Creswell, 2013:216). Kriteria kedua yang digunakan oleh peneliti adalah berdasarkan pertimbangan kedekatan. Dengan adanya kedekatan tersebut diharapkan informan dapat memberikan informasi yang “tanpa batas” dan benar-benar “baru”. Karena jika dikaitkan antara logika transendental dengan deskripsi fenomenologis, dapat dikatakan bahwa seseorang dapat mendeskripsikan objek secara “utuh” jika ada kedekatan yang terus-menerus dengan objek yang diamati. Berdasarkan kriteria-kriteria tersebut, peneliti kemudian menentukan empat orang pemeriksa pajak sebagai informan<sup>5</sup> penelitian (lihat Tabel 2).

**Tabel 2. Informan Penelitian**

Para informan tersebut merupakan para pemeriksa pajak yang cukup berpengalaman dalam

No.	Nama	Posisi dalam Tim Pemeriksa
1	Yasin	Supervisor
2	Doni	Supervisor
3	Arif	Ketua Tim
4	Windu	Ketua Tim

<sup>5</sup> Nama Informan dalam penelitian ini bukanlah nama sebenarnya, hal tersebut dilakukan untuk menjaga kerahasiaan identitas informan.

melakukan pemeriksaan pajak. Para informan yang dipilih dalam penelitian ini telah bertugas sebagai pemeriksa pajak dalam kurun waktu antara 13 sampai dengan 18 tahun. Informan pertama dan kedua yang merupakan pemeriksa pajak dengan posisi sebagai supervisor diharapkan mempunyai pengalaman yang cukup dalam hal pemeriksaan pajak. Sedangkan informan ketiga dan keempat pada saat penelitian ini dilakukan berposisi sebagai ketua tim. Keduanya sengaja dipilih sebagai informan untuk mewakili pemeriksa pajak pada posisi yang berbeda dengan informan pertama dan kedua dengan harapan akan muncul pemaknaan sengketa pajak dari sudut pandang yang berbeda sehingga makna yang diperoleh dari penelitian ini menjadi lebih beragam.

## 4. Hasil dan Pembahasan

### 4.1. Hasil Horisontalisasi Data dan *Cluster of Meaning*

Bagian ini menyajikan hasil penelitian yang merupakan hasil analisis data fenomenologi transendental yang telah dilakukan oleh peneliti. Melalui hasil analisis horisontalisasi data dan *cluster of meaning* tersebut peneliti memperoleh dua belas tema hasil reduksi fenomenologi. Makna-makna tersebut menuntun peneliti dalam mencari makna yang lebih “utuh” tentang sengketa pajak dari para pemeriksa pajak. Tema-tema tersebut akan digabungkan untuk kemudian dikonstruksikan lagi melalui proses deskripsi esensi menjadi deskripsi menyeluruh tentang esensi makna sengketa pajak dalam perspektif pemeriksa pajak.

#### 4.1.1. Perbedaan Pendapat itu Biasa

Pada tema ini sengketa pajak dipersepsikan oleh pemeriksa pajak sebagai proses yang biasa terjadi. Sengketa pajak bukanlah sesuatu yang menyeramkan seperti yang dibayangkan oleh kebanyakan orang. Sengketa pajak juga bukanlah sesuatu yang patut untuk ditakuti oleh WP atau pelaku perpajakan lainnya. Menurut para informan dalam penelitian ini sengketa pajak diwujudkan sebagai suatu perbedaan pendapat. Perbedaan pendapat dalam hal menafsirkan atau menginterpretasikan suatu ketentuan dan peraturan perpajakan. Perbedaan dalam cara menerapkan peraturan perpajakan pada kondisi dunia usaha yang riil terjadi.

Yasin menilai sengketa pajak sebagai sesuatu hal yang wajar dan biasa-biasa saja untuk terjadi. Bahkan menurutnya justru tidak mungkin jika dalam praktik perpajakan sepenuhnya tidak terjadi selisih



atau sengketa. Seperti yang disampaikan dalam pernyataanya berikut ini:

*"Itu bukan sesuatu yang menyeramkan, tetapi merupakan hal yang biasa karena tidak mungkin ehh..tidak ada selisih. Sengketa itu biasa.., tapi bagaimana seseorang memahami sengketa pajak itu secara ilmu yang dia punya, pengetahuan yang dia punya, dan pemahamannya kali ya...."*

*"Itu biasa...,karena ga mungkin kita bisa mengatakan bahwa orang harus sama pendapatnya dengan kita atau kita harus mengikuti pendapat orang lain, sementara yang kita pahami ehh..., pahamiya berbeda. Jadi bukan suatu hal yang miris untuk berbeda pendapat."*

*"Biasa, karena itu tadi.., semua orang mungkin kepala sama rambutnya hitam tapi bagaimana yang diisi kepalanya mungkin bagaimana dia memahami aturan, bagaimana dia memahami profil bisninya, bagaimana dia harus memenuhi keinginan pengusaha atau dari Pemeriksa adalah bagaimana dia harus memenuhi keinginan pimpinannya..."*

Menurut Yasin perbedaan pendapat bukanlah sesuatu yang memprihatinkan (miris). Perbedaan pendapat dalam hal menginterpretasikan bahasa peraturan adalah hal yang wajar menurutnya. Setiap orang menurutnya pasti mempunyai pendapat yang berbeda-beda dalam menafsirkan sesuatu, bukan saja dalam menafsirkan peraturan perpajakan. Perbedaan tersebut menurutnya tidak dapat dipisahkan dari berbagai macam persepsi, latar belakang dan tujuan yang dimiliki oleh masing-masing orang. Menurutnya setiap manusia mempunyai hak untuk tidak dipaksakan dan memaksakan pendapatnya kepada orang lain.

#### 4.1.2. Proses yang Tidak Dapat Dibendung

Pada tema ini akan diuraikan bagaimana para informan memberikan gambaran sengketa pajak sebagai sebuah "celah besar". Celah besar yang menurut mereka merupakan "fasilitas" yang telah disediakan dalam undang-undang perpajakan Indonesia. Sengketa pajak merupakan suatu fenomena dalam sistem perpajakan yang tidak mungkin ditiadakan. Fenomena tersebut akan selalu ada dan hadir dalam sistem perpajakan di Indonesia selama tidak terjadi perubahan dalam sistem perpajakan yang ada. Seperti yang dinyatakan oleh Arif dalam pernyataannya:

*"Di undang-undang kita ini sebenarnya sudah disediakan lubang besar buat sengketa pajak, jadi*

*jangan salahkan Wajib Pajak ataupun pemeriksa pajak kalo yang namanya sengketa pajak itu terjadi"*

Menurut Arif sengketa pajak tersebut layaknya sebuah fasilitas atau sarana yang disediakan dalam undang-undang perpajakan. Sarana tersebut memberikan "ruang" legal bagi siapapun pelaku perpajakan untuk memanfaatkan dan menggunakannya. Sehingga menurutnya tidak boleh ada pihak yang kemudian menyalahkan atau menuduh secara sepihak baik pada WP ataupun pemeriksa pajak sebagai penyebab terjadinya sengketa pajak.

Windu juga memberikan contoh bagaimana sengketa pajak menjadi sesuatu yang tidak dapat dibendung. Sebuah sarana atau fasilitas yang diberikan oleh undang-undang yang bebas dimanfaatkan oleh WP, termasuk juga pemanfaatannya ketika WP sudah dalam kondisi mengakui kesalahannya. Seperti yang dikutip dalam pernyataan berikut:

*"Kalo aku sih, pokoknya kalo memang Wajib Pajaknya mengakui kalo itu salah meskipun dia kemudian keberatan ya sudah itu, menurutku dia memanfaatkan fasilitas yang ada."*

Meskipun dalam proses pemeriksaan pajak WP sudah mengakui "kesalahannya", namun ketika dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan WP tetap tidak setuju maka sengketa pajak tetap menjadi proses yang tidak dapat dibendung. Menurutnya tidak ada peraturan perpajakan yang melarang WP untuk tidak boleh mengajukan sengketa pajak.

#### 4.1.3. Sesuatu yang Sebaiknya Dihindari

Meskipun sengketa pajak diakui sebagai suatu proses diskusi yang "biasa" terjadi dalam berbeda pendapat, namun menurut Doni alangkah baiknya jika kedua belah pihak yang bersengketa baik itu WP maupun pemeriksa pajak untuk menghindarinya. Seperti dalam pernyataannya:

*"Ya..., meskipun ga se-serem seperti yang dibayangkan, tapi kalo bisa dihindari atau paling tidak diminimalisir sajalah. Buang-buang energi soalnya..."*

Arif juga menyatakan hal yang serupa dengan Doni. Menurutnya sengketa pajak merupakan sesuatu yang sebaiknya dihindari baik oleh pemeriksa maupun WP. Sengketa pajak menurutnya hanya akan menyusahkan kedua belah pihak baik pemeriksa ataupun WP. Karena dalam "bersengketa pajak" pihak-pihak yang bersengketa akan membutuhkan tenaga dan pikiran yang lebih. Seperti yang diutarakan dalam kutipan berikut:

*“Saya sih lihat sengketa pajak tuh sebagai sesuatu yang menurut saya kalo bisa dihindari. Kenapa dihindari yaa .., karena nanti malah bikin susah WP maupun pemeriksanya, capek lho mas kalo pernah tau ngikutin proses sengketa pajak dari keberatan sampai banding. Artinya gini, kalo bisa diselesaikan pada saat pemeriksaan ya sudah, selesaikan saja..ga usah bawa-bawa sampai ke banding.”*

Arif menambahkan dalam pernyataannya bahwa jika perselisihan atau perbedaan pendapat tersebut masih bisa diselesaikan secara baik-baik pada saat pemeriksaan pajak berlangsung, maka menurut Arif sebaiknya diselesaikan pada saat itu juga. Tidak perlu sampai permasalahan (koreksi) tersebut berlarut-larut dibawa ke proses keberatan atau bahkan sampai proses banding. Jika perbedaan pendapat yang dapat memicu terjadinya sengketa tersebut dapat dikomunikasikan dan didiskusikan dengan baik pada saat pemeriksaan pajak, maka seharusnya sengketa pajak itu tidak terjadi.

#### **4.1.4. Keyakinan yang Beralasan**

Sengketa pajak dalam tema ini dipersepsikan oleh para informan sebagai salah satu bentuk “protes” yang dilakukan WP. Protes tersebut bisa saja ditujukan kepada peraturan perpajakan atau juga ditujukan kepada pemeriksa pajak yang menerapkan peraturan tersebut. Menurut para informan, para WP melakukan sengketa pajak karena merasa tidak setuju pada penerapan peraturan yang berlaku. Seperti yang dinyatakan Yasin dalam kutipan berikut:

*“Eh..., terkadang itu menerima karena mereka sudah memenuhi aturan yang ada, padahal kalo kita tunjukkan aturan yang ada, mereka juga masih mengingkari “ahh..., itu tidak seperti itu adanya!”*

*“Sebenarnya boleh saya katakan bahwa dia (WP) memprotes aturannya. Yang jelas itu..., ada dasar hukumnya itu yang pasti, kedua ketika kita mengatakan dasar hukum itu kuat maka harus disertai dengan bukti, ini merupakan dual hal yang prinsip yang harus dimiliki ketika kita akan melakukan koreksi terhadap WP.”*

Menurut Windu baik pemeriksa maupun WP secara manusiawi akan mempertahankan pendapatnya masing-masing dengan bersandar pada peraturan yang dipercayai kebenarannya masing-masing. Ketika dirinya sebagai pemeriksa telah menunjukkan peraturan yang menjadi dasar koreksi dan di sisi lain WP juga menunjukkan peraturan yang menurut

mereka benar, ketika perbedaan pemahaman tersebut diyakini sama-sama benar oleh kedua pihak maka disitulah kemudian muncul sengketa pajak.

*“Karena setiap pihak pasti mempertahankan pendapatnya sendiri sendiri, artinya kalo menurut kita sepanjang yang kita yakini aturannya itu ya kita tetep bertahan dengan aturan kita, WP pun juga begitu kan..., maksudnya dia juga akan bilang “aturannya ini pak”, kita juga sama gitu lho..., Kacamataanya berbeda, jadi menterjemahkannya berbeda. Mungkin menterjemahkannya juga berbeda. Tiap orang menterjemahkan aturan kadang beda-beda kan..?”*

#### **4.1.5. It's All about Gain or Loss**

Pada tema ini para informan mempersepsikan sengketa pajak sebagai bentuk materialitas (substansial). Materialitas yang secara sederhana dapat diartikan sebagai besar-kecilnya koreksi pajak, besar-kecilnya jumlah pajak yang harus dibayar atau besar-kecilnya biaya dan manfaat yang akan diperoleh dalam bersengketa. Bahwa sengketa pajak itu bukan hanya masalah perbedaan pemahaman atas peraturan, akan tetapi juga menyangkut rasionalitas untung atau rugi (*gain or loss*). Jika masih terbuka peluang untuk mendapatkan “keuntungan” melalui jalan sengketa pajak maka WP akan menempuh jalan tersebut. Seperti yang dinyatakan Arif dalam kutipan berikut:

*“Menurut saya sengketa pajak itu suatu hal yang ga jelas juga terkadang. Ya begini maksudnya, adakalanya ketika pemeriksaan sudah ditunjukkan peraturan yang jelas, sudah ada dasar hukum yang jelas atau bahkan buktinya sudah cukup kuat, tapi kalo WPnya mau bersengketa ya bersengketalah.”*

*“Bahkan yang paling miris dan masih sering terjadi juga tuh gini..., WP dan pemeriksa pajak pada saat pembahasan akhir pemeriksaan telah sama-sama setuju atas hasil koreksi. Sah ya...?! sama-sama tanda tangan. Tapi tiba-tiba WP setelah satu bulan kemudian mengajukan keberatan ke Kanwil, nah ini kan kadang-kadang lucu juga, jadinya seakan-akan WP nya ga gentleman. Ya maksudnya ga gentleman itu, awalnya kan sudah sama-sama setuju tuh, tapi kenapa kemudian dia mengajukan keberatan dan bersepakat untuk bersengketa, itu kan jadi lucu mas.”*

Menurut Arif, meskipun pemeriksa pajak dalam suatu pemeriksaan pajak sudah menunjukkan dasar peraturan yang jelas, bukti-bukti pendukung yang memadai serta WP telah menyetujui nilai koreksinya, namun masih banyak kejadian WP yang mengingkari “kesepakatan” bersama tersebut. Masih ada WP yang tiba-tiba mengajukan sengketa pajak

dengan cara mengajukan permohonan keberatan. Hal tersebut menurut Arif merupakan salah satu contoh pertimbangan untung-rugi (*gain or loss*) yang digunakan oleh WP. Suatu pertimbangan yang digunakan oleh WP ketika koreksi pajak tersebut menyangkut nilai yang cukup besar (material).

Seperti halnya Arif, Doni juga mempunyai pemaknaan yang sama tentang sengketa pajak. Dalam pernyataannya dia mengatakan bahwa "*Materialitas itu iya..., karena menyangkut biaya, menyangkut energi yang meski kita keluarkan*", sengketa pajak menurutnya menyangkut prinsip materialitas. Sengketa pajak itu menyangkut besar kecilnya jumlah biaya yang akan dikeluarkan. Sengketa pajak itu juga menyangkut berapa besar keuntungan (*gain*) yang akan diperoleh atau seberapa kecil kerugian (*loss*) yang akan diderita. Hal tersebut menurut Doni merupakan sesuatu yang manusiawi dilakukan oleh setiap orang bukan hanya WP yang "bersengketa", seperti yang diungkapkannya dalam sepenggal pernyataan berikut "*...setiap manusia itu pasti tidak mau rugi...*".

#### 4.1.6. Materialitas Bukanlah yang Utama

Pada tema ini sengketa pajak digambarkan oleh para informan bukan hanya semata-mata sebagai wujud materialitas ataupun sebagai bentuk pertimbangan rasional *gain or loss*. Justru dalam tema ini sengketa pajak digambarkan oleh para informan sebagai kejadian di luar hal tersebut, salah satunya adalah sengketa pajak sebagai upaya mencari keadilan dari WP. Menurut para informan, jika WP merasa dirinya benar maka dia akan tetap bersengketa tidak peduli besar kecilnya koreksi pajak, tidak peduli berapa banyak biaya yang akan dikeluarkan, atau berapa banyak tenaga dan waktu yang harus mereka sisihkan. Seperti yang dinyatakan oleh Doni dalam kutipan berikut:

*"Kadang itu SKP (Surat Ketetapan Pajak) sampai satu miliar dia ga setuju cuma seratus ribu itu bisa terjadi. Ya jenis manusia seperti ini ada, karena dia merasa benar seratus ribu pun ndak mau, jadi rame, padahal sudah masuk ke wilayah yang sudah dinyatakan gitu, yang sudah dibuka, dinyatakan dalam surat pemberitahuan."*

*"Kalau sudah menyangkut manusia itu secara individu itu kan berbagai macam karakter yang bisa saja terjadi. Ada orang yang untuk dapat memperjuangkan seratus ribu dia harus mengeluarkan seratus juta, ada orang yang seperti itu."*

Windu juga menceritakan kejadian yang pernah dialaminya, pengalaman yang menggambarkan bagaimana WP menuntut suatu "keadilan" dalam sengketa pajaknya:

*"Ada WP yang pernah aku SKP (Surat Ketetapan Pajak), SKP nya mungkin cuma sepuluh juta, tapi dia mengajukan keberatan sampai dengan banding ke Jakarta. Coba bayangkan biayanya sendiri dari daerah sampai ke Jakarta berapa kali dia bolak balik sidang. Sidangnya itu kan ga sekali, berapa kali dia harus dipanggil. Dia harus bayar pesawat, akomodasinya dan dia ga memperhitungkan itu tapi dia maunya tetap."*

*"Berbicara seperti itu, WP pokoknya dia mengajukan keberatan dan banding. Itu bukan alasan material, tapi dia memang mencari keadilan kalo gitu."*

Pada situasi tersebut WP tidak lagi mempersengkatakan besar-kecilnya jumlah koreksi. WP tidak lagi mempertimbangkan berapa jumlah keuntungan materil yang akan dia peroleh dengan cara "bersengketa". Namun keputusan tersebut dilakukan lebih kepada suatu tuntutan akan "keadilan" dan "harga diri" WP. Jika dengan sengketa pajak itu masih memberikan peluang bagi WP untuk dapat menegakkan "keadilan" yang diyakininya, maka segala upaya akan terus diperjuangkan tidak peduli seberapa besar pengorbanan yang akan dikeluarkan.

#### 4.1.7. Gagalnya Komunikasi

Pada tema ini pemaknaan yang muncul adalah sengketa pajak sebagai wujud gagalnya komunikasi. Gambaran tentang bagaimana komunikasi yang seharusnya menjadi jembatan bagi dua pihak yang berbeda "kutub" (WP dan Pemeriksa Pajak) justru tidak berfungsi dengan baik. Komunikasi yang seharusnya berperan penting dan krusial dalam suatu pemeriksaan pajak justru tidak berjalan efektif.

Seperti yang disampaikan Doni kepada peneliti, bagi dirinya sengketa pajak dimaknai sebagai suatu kegagalan dalam berkomunikasi dengan WP. Kegagalan dalam memberikan keyakinan dan memberikan penjelasan secara utuh kepada WP. Dirinya merasa gagal dalam memberikan gambaran tentang bagaimana peraturan perpajakan tersebut seharusnya dipahami dan diterapkan oleh WP.

*"Sebenarnya saya sedikit merasa gagal juga, gagal karena kurang bisa memberikan keyakinan kepada WP. Kurang bisa memberikan penjelasan yang utuh kepada WP, sehingga WP ini bisa berpendapat lain sampai timbul sengketa, itu"*

penyesalannya. Saya selalu self-correction dimana kekurangan saya sehingga cara saya menyampaikan pesan kebenaran peraturan yang saya pahami itu tidak bisa ditangkap oleh WP.”

“Lho kalo WP itu sudah bisa memahami apa yang kita sampaikan dia ndak akan berani bersengketa karena dia (WP) sudah yakin kalah juga kalo bersengketa.”

Arif juga memaknai sengketa pajak sebagai kegagalan komunikasi dalam memahami proses bisnis dan pembukuan. Arif menjelaskan bagaimana pentingnya komunikasi dalam proses pemeriksaan pajak. Suatu komunikasi yang jika menurut Arif dapat “berjalan” dengan baik tidak akan menimbulkan sengketa pajak. Seperti yang telah diungkapkannya dalam wawancara dengan peneliti :

“Komunikasi pada saat pemeriksaan tuh memang penting banget kalo menurut saya mas, karena klo komunikasinya ga jalan ya...susah duanya. Ya susah WPnya ya susah pemeriksanya..”

“Tapi kalo komunikasinya bagus.., WPnya juga kooperatif pada saat pemeriksaan, insyaallah ga bakalan terjadi sengketa, sekalipun nantinya ada koreksi pasti dibayar sama si WP..”

Menurut Arif jika komunikasi tidak berjalan dengan baik maka pihak yang menurutnya akan “susah” bukan hanya pemeriksa pajak saja, akan tetapi juga WP. Pemeriksa pajak akan mengalami kendala untuk melakukan pengujian-pengujian atas kewajiban WP, sementara WP akan kesulitan dalam membuktikan pengujian yang dilakukan oleh pemeriksa. Kendala-kendala tersebutlah yang menurut Arif dapat berpotensi besar menjadi sengketa pajak.

#### 4.1.8. Emosional yang Merusak

Selain makna kegagalan dalam komunikasi, sengketa pajak juga dimaknai sebagai bentuk emosional yang tidak terkendali. Emosional sebagai pengungkapan aspek psikologi seseorang dalam memenuhi kewajiban pajaknya. Emosi yang dapat dimaknai sebagai suatu bentuk reaksi “kemarahan” seseorang kepada orang lain atau suatu kejadian yang dapat terjadi pada saat pemeriksaan. Ketika pemeriksaan pajak berlangsung dalam situasi emosional, maka apapun yang disampaikan oleh pemeriksa maupun WP akan mudah untuk disalahartikan. Seperti yang dinyatakan oleh Doni dalam pernyataan berikut: “Konteksnya supaya tidak terjadi emosi, karena emosi itu merusak harusnya dalam pemeriksaan itu yang dibangun empati, supaya apa namanya ndak terlalu ribet buat WP”

“Kadang-kadang orang bersengketa karena emosional juga, itu juga saya akan self correction dimana tentang diri saya yang kurang bisa melakukan communication skill yang baik”

Doni memaknai emosi sebagai sesuatu yang dapat “merusak” proses pemeriksaan pajak. Emosi sebagai sesuatu yang dapat mengacaukan proses diskusi dan justru menjadi hambatan dalam proses penyamaan persepsi antara WP dan pemeriksa pajak. Ketika suasana komunikasi pada saat pemeriksaan pajak sudah melibatkan emosi, maka pesan-pesan yang seharusnya dapat tersampaikan dengan baik akan menjadi terdistorsi. Informasi-informasi yang seharusnya dapat ditangkap dengan jernih akan menjadi samar. Serta makna-makna kebenaran yang berusaha disampaikan oleh kedua pihak akan mudah disalahartikan.

Arif juga memaknai sengketa pajak sebagai bentuk pelampiasan perasaan emosional, seperti yang dinyatakan dalam kutipannya berikut ini:

“...misalnya pada saat pemeriksaan komunikasinya kurang bagus antara Pemeriksa dan WP, jadi dari awal WP seakan-akan menutup telinga. Artinya apapun yang dikatakan oleh Pemeriksa pada saat pemeriksaan WP ga mau denger dan kalo seandainya nanti terjadi koreksi pasti keberatan.”

“Kadang juga keberatan karena memang ga suka aja sama koreksi pemeriksa, tapi memang intinya komunikasi pada saat pemeriksaan tadi mas...”

#### 4.1.9. Penegakan Aturan

Pada tema ini akan diuraikan hasil penelitian sengketa pajak dalam bentuk makna upaya penegakan peraturan. Makna sengketa pajak sebagai langkah terakhir yang harus diambil dalam rangka menerapkan peraturan yang ada. Sengketa pajak merupakan sikap terakhir yang harus diambil oleh para pemeriksa pajak dalam mempertahankan pemahamannya atas peraturan perpajakan dengan kondisi yang ada pada saat itu. Bukan hanya sekedar bertahan pada sebuah pendapat, bukan sekedar membenaran hak untuk menjalankan sebuah kekuasaan (otoritas) dan bukan juga karena alasan pribadi. Seperti pemaknaan yang dinyatakan oleh Yasin dalam kutipan berikut:

“Sebenarnya bukan kenapa kita harus bertahan, tapi intinya adalah kita coba menerapkan aturan yang berlaku, bukan kita mau bertahan disisi bahwa Pemeriksa itu harus mempertahankan pendapatnya, tidak..!!”

“Bukan berarti pemeriksa itu sewenang-wenang atau tidak mau tau dengan apa yang

dijelaskan dengan WP, tetapi pemeriksa juga akan memahami kok. Intinya itu bukan mencari kesalahan tetapi mencari..., eh... sebenarnya transaksi seperti apa yang seharusnya terjadi.”

Berdasarkan pernyataan tersebut dapat dimaknai bahwa sengketa pajak terjadi bukan karena pemeriksa pajak harus bertahan pada sebuah pendapat atau koreksi berdasarkan pendapat pribadi. Bukan berarti karena pemeriksa pajak memiliki diskresi (kekuasaan) yang lebih besar kemudian menjadi sewenang-wenang dalam membuat koreksi atau putusan. Namun menurut Yasin, pemeriksa bersengketa karena ingin menerapkan peraturan dan ketentuan yang berlaku pada saat itu.

Hampir serupa dengan Yasin, Doni juga memaknai sengketa pajak sebagai sebuah langkah terakhir dalam penegakan peraturan. Dapat dilihat dalam pernyataannya berikut ini:

*“Bukan masalah bertahan, kalo bisa kita hilangkan ya hilangkan. Tapi bagaimana caranya kalo di peraturan itu ada? Sudah bukan wilayah kebijakan lagi itu...”*

Pada saat memutuskan untuk “bersengketa” menurutnya bukan hanya sekedar mempertahankan pendapatnya saja. Harus ada dasar hukum yang dapat menjadi landasan tindakannya dalam memutuskan “bersengketa”. Bukan tentang mau atau tidak mau menghilangkan koreksi atau putusan. Jika koreksi atau putusan tersebut bisa dihilangkan maka dirinya sebagai pemeriksa akan melakukan hal tersebut dan memilih menghindari sengketa pajak, namun hal tersebut tidak mungkin dilakukan tanpa dasar hukum yang kuat. Sebagai pemeriksa pajak dia mengaku bahwa tidak akan mengikuti keinginan WP untuk menghilangkan koreksi dan akan tetap mempertahankan koreksi tersebut meskipun dengan cara “bersengketa”.

#### 4.1.10. Integritas yang Dipertaruhkan

Tema ini menghadirkan sengketa pajak dalam pemaknaan wujud pertahanan prinsip para pemeriksa pajak. Menurut mereka pada dasarnya secara manusiawi seorang pemeriksa pajak tidak akan mau mengalah begitu saja dengan WP. Secara manusiawi mereka akan berusaha sekuat tenaga untuk mempertahankan suatu prinsip yang diyakini mereka “benar”, terlebih lagi jika keyakinan tersebut sudah melibatkan profesionalisme mereka dalam suatu pekerjaan. Seperti yang dinyatakan oleh Yasin kepada Peneliti:

*“Bisa dikatakan Pemeriksa itu secara manusiawi tidak akan mau mengalah. Jadi begini, daripada saya nanti kalah lebih baik saya mengalah. Anda (Pemeriksa) sudah dibayar oleh negara untuk bekerja sebaik mungkin dan seprofesional mungkin, kemudian anda menyerah begitu saja, apakah anda mau?”*

Ketika WP dan pemeriksa pajak tidak mendapatkan titik temu atas suatu perbedaan pendapat (koreksi), sedangkan di sisi lainnya jangka waktu pemeriksaan harus diselesaikan sesuai jangka waktunya. Maka dalam kondisi tersebut pemeriksa pajak harus mampu mempertahankan prinsip yang diyakininya benar. Upaya mempertahankan prinsip tersebutlah yang menyebabkan seorang pemeriksa pajak kemudian akan mengarahkan WP untuk menuju pada proses sengketa pajak.

*“...makanya kita akan mengatakan oke kalo begitu anda mengajukan kepada pihak yang lebih tinggi dari kita untuk meminta eh..., Apa namanya..., keputusan apakah betul yang kita lakukan atau tidak...”*

Serupa dengan pemaknaan yang diberikan oleh Yasin, Windu juga memaknai sengketa pajak semata-mata sebagai bentuk profesionalisme dalam menjalankan tugas sebagai pemeriksa pajak. Seperti yang disebutkan dalam kutipan berikut:

*“Kalo aku pribadi sih itu hanya kita njalankan tugas aja, ga ada., soalnya aq ga pernah bawa apa namanya eh... pekerjaan itu sampai ke hati, kita jalankan tugas aja, kalo memang itu harus kita apa namanya..., yang kuat itu, ya sudah kita teruskan.”*

Dia memutuskan untuk melakukan sengketa pajak murni hanya karena pekerjaannya sebagai pemeriksa pajak. Windu tidak pernah memperlakukan sengketa pajak sebagai sesuatu yang terlalu bersifat “pribadi”. Sesuatu yang menurutnya dapat membawa dirinya untuk membuat keputusan yang “subjektif”. Dia mengaku jika dalam pekerjaannya kemudian muncul sengketa pajak, maka itu semata-mata sebagai wujud melaksanakan tugas, tidak lebih dari itu. Jika suatu koreksi sudah didukung oleh aturan yang kuat, dasar hukum yang jelas dan bukti-bukti yang memadai maka dia tidak akan ragu-ragu untuk “bersengketa”.

#### 4.1.11. Keselamatan yang Utama

Selain bermakna sebagai upaya penegakan aturan dan pertaruhan integritas, sengketa pajak juga dimaknai oleh pemeriksa pajak sebagai upaya untuk mencari keselamatan diri. Meskipun dalam makna sebelumnya sengketa pajak merupakan proses yang

sebaiknya dihindari, namun ketika prioritas utamanya adalah bekerja dengan “aman” dan “selamat” maka mau atau tidak mau, suka atau tidak suka sengketa pajak adalah menjadi solusi bagi pemeriksa pajak. Dengan mengambil langkah sengketa pajak dapat diartikan bahwa pemeriksa pajak tidak mau mengambil risiko dalam membuat keputusan. Seperti yang diungkapkan oleh Arif dalam kutipan berikut:

*“...tapi kadang dalam perjalanannya ga bisa semudah itu, ya kembali lagi ke pernyataan saya di depan tadi, kalo WPnya kekeuh mau sengketa pajak ya gimana lagi. Yang penting bagi saya, saya sudah melaksanakan tugas dengan benar dan aman.”*

*“Maksudnya benar dan aman itu ya..., saya sudah bekerja sesuai prosedur dan tatacara yang sesuai, perkara nanti WP-nya mau sengketa ya mau gimana lagi, pasrah aja dan kita pertahankan pendapat kita.”*

Menurut Arif jika pemeriksa pajak sudah bekerja sesuai dengan aturan, bekerja sesuai dengan prosedur dan standar pemeriksaan yang berlaku maka dirinya tidak akan segan-segan untuk “bersengketa”. Jika dalam tugasnya melakukan pemeriksaan pajak seorang pemeriksa pajak sudah meyakini bahwa pengujian yang dilakukannya sudah cukup kuat dan ternyata masih ada koreksi yang belum menemukan kata sepakat, maka dirinya akan cenderung mengarahkan hal tersebut kepada sengketa pajak.

Arif mengaku bahwasanya tidak mungkin bagi dirinya untuk membatalkan suatu koreksi tanpa dasar hukum yang kuat. Justru hal tersebut menurutnya akan membahayakan karirnya sebagai pemeriksa pajak. Karena hasil pemeriksaan pajak yang telah dilakukan tersebut nantinya juga akan berpeluang besar untuk dilakukan pemeriksaan (*audit*) atau penelaahan (*review*) oleh pihak lain, sehingga jika kemudian seorang pemeriksa pajak membatalkan temuan pemeriksaan (koreksi) dan mengikuti “keinginan” WP tanpa dasar hukum yang kuat, maka hal tersebut akan berisiko pada jabatannya sebagai pemeriksa pajak.

*“Yang namanya hasil pemeriksaan kita ini kan ga hanya berhenti sampai di laporan terus selesai, suatu saat mungkin bakal di audit oleh pihak lain atas hasil dan proses pemeriksaan yang kita lakukan itu, makanya kita juga ga mungkin ambil keputusan konyol. Konyol itu dalam artian membahayakan diri sendiri mas, membahayakan karir kita maksudnya.”*

#### **4.1.12. Batas Kewenangan**

Makna berikutnya yang dapat ditangkap oleh peneliti dalam penelitian ini adalah sengketa pajak

sebagai batas kewenangan. Batas kewenangan antara pemeriksa pajak sebagai aparat yang melakukan pemeriksaan pajak dan pihak lain dalam proses sengketa pajak berikutnya. Dalam suatu pemeriksaan pajak, batas kewenangan seorang pemeriksa pajak adalah sebatas keputusannya dalam membuat suatu Surat Ketetapan Pajak. Ketika WP mengajukan untuk “bersengketa”, maka hal tersebut menurut para informan sudah di luar kewenangan mereka sebagai pemeriksa pajak. Menurut mereka kewenangan dan tanggung jawab sudah beralih kepada pihak lain, seperti yang dikatakan Doni dalam pernyataannya berikut ini:

*“Jadi, itu tanggung jawab sudah beralih, saya ndak memikirkan kesana. Maksudnya ga memikirkan kesana itu menang atau kalah, saya sudah menjalankan sesuai dengan pemahaman saya, ketika diatas punya pemahaman berbeda itu sudah ehh... bagi saya tanggung jawab sudah beralih. Saya tidak mencoba untuk turut hanyut dalam permasalahan itu ndak. Supaya kita ini hidup tenang, di wilayah kita ya wilayah kita.”*

Menurutnya ketika WP memutuskan untuk mengambil jalan “sengketa”, maka tanggung jawab sudah beralih. Dirinya sebagai pemeriksa tidak terlalu memikirkan permasalahan tersebut. Menang atau kalah bukanlah menjadi suatu permasalahan yang harus dipikirkan baginya. Menurutnya jika kemudian petugas keberatan atau petugas banding mempunyai pendapat yang berbeda dengan pemeriksa, maka hal tersebut sudah menjadi tanggung jawab pihak tersebut bukan lagi pemeriksa. Bagi dirinya yang terpenting adalah dia sudah berusaha menjalankan tugasnya sebagai pemeriksa pajak sesuai dengan aturan yang ada.

Windu menyatakan bahwa jika WP tersebut ternyata nantinya menang dalam proses sengketa pajak maka hal tersebut bukan lagi menjadi tanggung jawabnya sebagai pemeriksa. Meskipun dirinya mengakui ada perasaan kecewa atas putusan tersebut. Namun kekecewaan itu dirasa wajar baginya bagi seorang manusia. Kekecewaan yang dirasakannya karena dia merasa telah melakukan pekerjaan sesuai dengan peraturan yang ada.

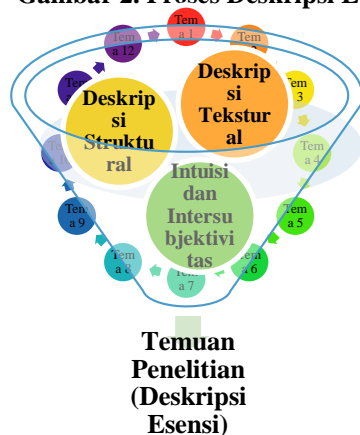
*“Kalo itu (WP menang) ada sedikit ini ya..., apa namanya..., sedikit rasa kecewa ya... Karena menurut kita terapkan aturan ya menurut kita sudah Tapi ketika pengadilan bilang lain dan itu dimenangkan oleh WP, ya sudah, mau ga mau kita terima, tapi sedikit kecewa sih iya.”*

Meskipun demikian, dalam akhir pernyataannya Windu menegaskan bahwa dia tidak mau terlalu memikirkan hal tersebut. Menurutnya sengketa pajak tersebut sudah berada di luar kewenangannya dan sudah bukan lagi tanggung jawabnya sebagai pemeriksa pajak. Dia akan menerima segala putusan yang dibuat oleh pihak keberatan ataupun banding.

#### 4.2. Hasil Deskripsi Esensi

Pada bagian ini akan disajikan hasil deskripsi esensi sengketa pajak dalam perspektif pemeriksa pajak. Deskripsi esensi ini merupakan hasil akhir analisis data dan merupakan aspek puncak dari studi fenomenologi. Deskripsi esensi ini merupakan hasil konstruksi deskripsi menyeluruh dari kedua belas tema yang diperoleh dalam hasil analisis sebelumnya. Esensi makna ini merupakan penggabungan deskripsi tekstural dan deskripsi struktural yang diperoleh selama proses penelitian. Tahapan analisis deskripsi esensi makna yang dilakukan oleh peneliti dapat dilihat pada Gambar 2.

Gambar 2. Proses Deskripsi Esensi



Melalui hasil penelitian, sengketa pajak sebagai suatu fenomena sosial bisa saja dimaknai sebagai upaya pertimbangan untung-rugi, upaya pencarian kebenaran, upaya penegakan hukum, upaya mempertahankan integritas, upaya memperjuangkan "keadilan" serta sebagai bentuk gagalnya komunikasi. Sengketa pajak menjadi upaya lanjutan yang dilakukan untuk memperoleh suatu penyelesaian atau "kesepakatan bersama". Suatu tindakan yang menurut intuisi peneliti sangat relevan dideskripsikan sebagai suatu wujud "negosiasi".

"Pajak" dan "negosiasi", dua istilah yang tampaknya di Indonesia masih cenderung dipersepsikan "negatif" jika ditempatkan dalam satu konteks isu perpajakan. Terlepas dari persepsi

"positif" atau "negatif" yang disangkakan tersebut, Azmi dan Hoong, (2014) menyatakan bahwa negosiasi sebagai "a form of decision making in which two or more parties talk with another in an effort to resolve their opposing interests". Negosiasi perpajakan antara WP dan Otoritas Pajak juga pernah dilakukan di beberapa negara (Azmi dan Hoong, 2014). Di China misalnya, WP harus bernegosiasi dengan Otoritas Pajak jika mereka menginginkan pembebanan biaya yang lebih besar pada saat tarif pajak sedang tinggi dalam periode setelah *tax holiday* (Chan *et al.*, 2010).

Lebih lanjut, konsep "negosiasi" perpajakan pada hakikatnya telah ada dan melekat dalam "ruh" atau "jiwa" sistem *self assessment* yang digunakan dalam Sistem Perpajakan Indonesia. *Self assessment* secara tidak langsung telah memberikan keleluasaan ruang "negosiasi" bagi para WPnya untuk dapat menghitung dan memperhitungkan<sup>6</sup> sendiri jumlah pajak yang harus dibayar. Pilihan penggunaan metode akuntansi, teknik pengukuran dan kebijakan akuntansi lainnya<sup>7</sup> dalam pembukuan yang digunakan sebagai dasar untuk menentukan pajak terhutang misalnya. Hal tersebut merupakan bentuk "negosiasi" yang disediakan dalam Sistem Perpajakan Indonesia. Beragam pilihan dan keleluasaan tersebut merupakan sarana bagi WP untuk "bernegosiasi" dengan Otoritas Pajak (DJP) dalam kerangka *self assessment* tanpa harus melanggar atau menyalahi peraturan yang ada.

Demikian halnya dalam proses pemeriksaan pajak, meskipun termasuk dalam tindakan penegakan hukum (*law-enforcement*), pemeriksaan pajak juga dimaknai sebagai bentuk "negosiasi" perpajakan. "Negosiasi" tersebut terjadi pada saat Otoritas Pajak menawarkan keringanan dalam pelaksanaan pemeriksaan pajak terutama dalam isu *grey area* (Reynolds, 2007; Azmi dan Hoong, 2014) dan dalam substansi kewajiban perpajakan yang potensial (Azmi dan Hoong, 2014). Makna "negosiasi" tersebut semakin jelas "menampakkan" dirinya ketika pemeriksaan pajak justru tidak dapat menunjukkan

<sup>6</sup> Berbeda dengan "menghitung", istilah "memperhitungkan" berarti cara menghitung kembali faktor pengurang (kredit pajak) dari pajak yang sudah dibayar sebelumnya

<sup>7</sup> Dalam metode pencatatan persediaan misalnya, Wajib Pajak diperkenankan untuk menggunakan metode *Average* atau *First In First Out (FIFO)*. Contoh lain misalnya dalam menghitung biaya penyusutan harta berwujud, undang-undang memberikan keleluasaan bagi Wajib Pajak untuk menggunakan metode garis lurus atau saldo menurun dalam pelaporan pajaknya.

sifat eksekusinya yang tegas. Ketika pemeriksaan pajak belum dapat menunjukkan fungsi diskresinya secara penuh, sehingga (masih) ada “ruang” kebebasan yang diberikan kepada WP untuk menerima atau menolak hasil akhir pemeriksaan pajak.

Ketika pemeriksaan pajak (masih) belum mampu menuntaskan tugasnya sebagai eksekutor dan negosiator akhir dari sistem *self assessment*, maka undang-undang perpajakan Indonesia memberikan ruang “negosiasi” legal yang lain. Ruang-ruang “negosiasi” lanjutan dalam upaya mendapatkan suatu “kesepakatan” dalam tujuan akhir berupa “kepuasan”, rasa keadilan dan kepastian hukum. Berdasarkan uraian diatas, peneliti melalui studi fenomenologi ini kemudian mendeskripsikan makna sengketa pajak sebagai suatu fenomena perpajakan di Indonesia dari perspektif pemeriksa pajak dalam esensi makna “Negosiasi yang Belum Tuntas”.

Berdasarkan hasil analisis data fenomenologi yang dilakukan, peneliti kemudian mengelompokkan proses “negosiasi yang belum tuntas” tersebut berdasarkan beberapa kriteria antara lain: objek sengketa pajak; perasaan pemeriksa pajak dalam sengketa pajak; motivasi yang melatarbelakangi sengketa pajak; makna sengketa pajak bagi pemeriksa pajak; penyebab terjadinya sengketa pajak; serta hal yang diupayakan dalam sengketa. Berdasarkan kriteria tersebut, dihasilkan empat kelompok (kategori) esensi makna sengketa pajak yaitu negosiasi material, negosiasi formal, negosiasi kewenangan dan negosiasi kebijakan.

#### **4.2.1. Negosiasi Material: Pengujian Substantif Lanjutan**

Sebagai “negosiasi yang belum tuntas” dalam rangkaian sistem *self-assessment*, kelompok esensi makna sengketa pajak dipersepsikan oleh para informan sebagai suatu pengujian substantif lanjutan dari pemeriksaan pajak. Suatu pengujian lanjutan atas perbedaan pendapat berupa materi (substantif) atau isi pokok koreksi. Perbedaan pendapat yang belum menemukan titik temu maupun kesepakatan sampai dengan proses pemeriksaan pajak berakhir. Antara pemeriksa pajak dan WP belum menemukan persamaan persepsi atas suatu permasalahan perpajakan yang dihadapi.

Istilah pengujian substantif (*substantive test*) sering kita dengar dalam dunia *auditing*. Pengujian substantif merupakan prosedur yang digunakan untuk menguji adanya kesalahan dalam laporan keuangan.

Pengujian substantif biasa dilakukan untuk memverifikasi bahwa sistem akuntansi memproduksi informasi keuangan yang handal dan akurat (Khun & Sutton, 2010). Khun & Sutton (2010) juga menyatakan bahwa baik prosedur analitis maupun pengujian substantif harus diterapkan untuk mencari kecurangan (*fraud*) dan kesalahan. Oleh sebab itu dalam sengketa pajak ini peneliti menggunakan istilah “pengujian substantif” untuk menggambarkan upaya pengujian lanjutan atas prosedur analitis dan pengujian substantif yang dilakukan oleh pemeriksa pajak dalam pemeriksaan pajak.

Pada sengketa pajak ini dilakukan pengujian-pengujian yang bersifat substantif, pengujian yang bersifat memperkuat atau memverifikasi kembali pengujian-pengujian yang sudah dilakukan pada saat pemeriksaan pajak. Apakah prosedur analitis maupun pengujian substantif yang dilakukan oleh pemeriksa pajak sudah cukup memadai dan memenuhi prosedur yang ada atukah pengujian yang dilakukan masih belum memadai. Material substantif dalam esensi makna ini lebih memfokuskan pada masalah pokok isi koreksi, bukan pada perbedaan penafsiran atau penerapan peraturan fiskal. Contoh perbedaan pendapat yang bersifat material substantif tersebut antara lain perbedaan dalam hal tata cara pengujian, perbedaan dalam perhitungan pajak terutang, perbedaan pengakuan validitas dan kebenaran bukti-bukti yang dihadirkan pada saat pemeriksaan serta perbedaan substantif lainnya.

Dalam sengketa pajak yang membahas kelengkapan dan substansi bukti-bukti misalnya, masih terdapat perbedaan pendapat antara WP dan pemeriksa pajak dalam menilai “validitas” maupun kelengkapan bukti<sup>8</sup> yang dihadirkan pada saat pemeriksaan pajak. Pada kondisi tersebut WP berpendapat bahwa bukti yang “dihadirkannya” pada saat pemeriksaan pajak sudah mencukupi (lengkap) untuk mendukung validitas suatu transaksi, namun di sisi lain menurut pemeriksa pajak bukti yang “dihadirkan” tersebut masih belum cukup “kuat” (valid) untuk membuktikan suatu transaksi. Sehingga bukti yang ada tersebut tidak dapat meyakinkan pemeriksa untuk dapat mengakuinya sebagai “transaksi” perpajakan yang “benar”.

<sup>8</sup> Bukti yang digunakan dalam pemeriksaan pajak dapat berupa pembukuan, dokumen, catatan dan bukti pendukung lainnya yang dikumpulkan oleh Pemeriksa Pajak.



Berdasarkan hasil penelitian yang disajikan sebelumnya, sengketa pajak dalam bentuk “negosiasi material” ini terjadi karena gagalnya komunikasi dan adanya keterbatasan jangka waktu pengujian dalam pemeriksaan pajak. Gagalnya komunikasi menjadi penyebab utama perbedaan cara pandang WP dan pemeriksa pajak atas suatu masalah substantif perpajakan. Sedangkan jangka waktu pemeriksaan pajak memberikan keterbatasan bagi WP dan pemeriksa pajak dalam hal melengkapi hak maupun kewajiban perpajakan. Bagi pemeriksa pajak, pengujian dan pemeriksaan harus dapat dilakukan dengan menggunakan prosedur yang lengkap dan pengujian yang memadai dalam jangka waktu yang telah ditentukan. Sedangkan bagi WP, jangka waktu tersebut memberikan batasan waktu untuk memberikan penjelasan dan pembuktian perihal “kebenaran” yang dipertanyakan oleh Pemeriksa.

Keterbatasan jangka waktu tersebut yang kemudian menyebabkan perbedaan pendapat muncul belum dapat terselesaikan sampai dengan pemeriksaan pajak berakhir. Hal tersebut seakan memverifikasi hasil penelitian-penelitian sebelumnya. Azmi dan Hoong (2014) menyatakan bahwa jangka waktu menjadi faktor kegagalan utama dalam negosiasi. Muhammad (2013) dalam penelitiannya tentang *tax auditor enforcement regulatory style* juga menyatakan bahwa pemeriksa pajak akan mengambil keputusan tegas jika dalam perbedaan pendapat yang ada terbentur dengan adanya jangka waktu penyelesaian.

Pada kelompok esensi makna ini, sengketa pajak dipersepsikan sebagai upaya pemeriksa pajak dalam menerapkan peraturan, mempertahankan prinsip “kebenarannya” dan mengutamakan perasaan aman dalam profesinya. Bagi mereka sengketa pajak adalah suatu keputusan yang secara sadar layak untuk diperjuangkan. Suatu pertimbangan rasional yang dirasakan oleh para pemeriksa pajak melalui pemikiran yang dilakukan secara matang dan benar-benar memiliki dasar hukum yang jelas. Bukan hanya semata-mata karena jumlah pokok koreksinya yang material (substansial) atau karena sentimen pribadi pada WP, melainkan lebih kepada tanggung jawab moral mereka dalam profesinya sebagai pemeriksa pajak.

Berdasarkan hasil penelitian, pemeriksa pajak merasakan sengketa pajak dalam kelompok ini sebagai sesuatu proses yang wajar terjadi dalam sistem perpajakan di Indonesia. Suatu kejadian yang biasa saja dan bukan sesuatu yang menyeramkan. Terjadinya perbedaan pendapat tentang materialitas

substantif tersebut menurut mereka merupakan sesuatu yang manusiawi, terlebih lagi jika koreksi tersebut menyangkut sejumlah biaya yang harus dibayar oleh WP. Hal tersebut relevan dengan konsep kepatuhan dan perilaku pajak dalam perspektif ekonomi (rasional). Bahwa pajak dianggap sebagai keputusan rasional yang dibuat untuk memperbesar keuntungan pribadi dan diberlakukan sebagai beban yang akan mengurangi penghasilan.

Namun demikian, dalam pandangan pemeriksa pajak sengketa pajak sebaiknya dihindari, karena sengketa pajak dapat menimbulkan kerugian bagi WP maupun pemeriksa pajak, baik kerugian dalam hal waktu, tenaga, biaya maupun pikiran. Oleh sebab itu pemeriksaan pajak seharusnya dimanfaatkan dengan sebaik-baiknya sebagai sarana “negosiasi” yang efektif dalam rangka menyamakan persepsi, sehingga tidak diperlukan lagi “negosiasi” lanjutan dalam proses sengketa pajak.

#### 4.2.2. Negosiasi Formal: Tinjauan Yuridis Fiskal

Hampir serupa dengan esensi makna pada kelompok sebelumnya, dalam “negosiasi formal” ini apa yang dirasakan oleh para informan serta cara pandang mereka terhadap sengketa pajak hampir sama. Sengketa pajak sama-sama dipersepsikan sebagai upaya pemeriksa pajak dalam menerapkan peraturan, mempertahankan prinsip “kebenarannya” dan mengutamakan perasaan aman dalam profesinya. Namun yang menjadi sedikit perbedaan antara “negosiasi formal” dan “negosiasi material” adalah terletak pada objek yang menjadi sengketa pajak, alasan yang digunakan dalam bersengketa, penyebab sengketa, serta upaya “negosiasi” yang dilakukan dalam proses sengketa pajak tersebut.

Pada makna sengketa pajak sebagai “negosiasi formal” ini, yang menjadi objek sengketa pajak merupakan perbedaan pendapat dalam hal yuridis fiskal (peraturan perpajakan). Menurut hasil penelitian, perbedaan tersebut bisa terjadi pada perbedaan dasar hukum fiskal yang digunakan atau perbedaan dalam menafsirkan suatu peraturan perpajakan. Perbedaan tersebut terletak pada penggunaan dasar hukum, antara WP maupun pemeriksa pajak masing-masing mempunyai dasar hukum yang berbeda. Sebagai contoh, WP berpendapat bahwa menurut peraturan yang diyakininya “biaya X” dapat dijadikan sebagai pengurang penghasilan bruto (*deductible expenses*) dalam perhitungan pajak penghasilannya. Akan tetapi pemeriksa pajak mempunyai peraturan lain yang

menegaskan bahwa atas “biaya X” tidak dapat dijadikan sebagai pengurang penghasilan bruto (*non-deductible expenses*). Jika WP dan pemeriksa sama-sama mempunyai keyakinan yang kuat atas dasar hukumnya masing-masing maka terjadilah sengketa pajak dalam “negosiasi formal”.

Lain halnya jika perbedaan pendapat yuridis fiskal tersebut terjadi karena perbedaan penafsiran atas peraturan perpajakan. Maka yang menjadi permasalahan “sengketa” adalah perbedaan dalam cara menafsirkan suatu peraturan perpajakan. Perbedaan pendapat dalam hal menafsirkan tersebut bisa saja terjadi pada satu atau lebih peraturan perpajakan. Sebagai contoh, WP menafsirkan bahwa dalam Undang-undang PPh beserta peraturan turunannya “Penghasilan Y” tidak termasuk dalam Objek PPh. Akan tetapi menurut penafsiran pemeriksa pajak dalam UU PPh dan peraturan turunannya “Penghasilan Y” merupakan Objek PPh. Oleh sebab itu sengketa pajak dalam kelompok ini hadir sebagai sarana “negosiasi” dalam rangka menyamakan persepsi yuridis fiskal tersebut.

Perbedaan lain antara “negosiasi material” dan “negosiasi formal” yaitu bentuk kesepakatan yang diupayakan dalam sengketa pajak. Salah satu bentuk “negosiasi” dalam sengketa pajak ini adalah peninjauan kembali dasar hukum atau peraturan yang digunakan oleh pemeriksa pajak dalam melakukan koreksi. Pada peninjauan kembali tersebut pihak keberatan atau banding akan memutuskan apakah pemeriksa pajak telah tepat dalam menerapkan dasar hukum koreksi atau pemeriksa pajak kurang tepat dalam menerapkan peraturan perpajakan yang ada. Bentuk “negosiasi” lain yang ditempuh dalam sengketa pajak ini yaitu penafsiran menyeluruh atas suatu peraturan perpajakan dari pihak penelaah keberatan ataupun hakim banding. Melalui “negosiasi formal” tersebut, pihak keberatan maupun banding diharapkan dapat memberikan penafsirannya secara adil terhadap yuridis fiskal yang menjadi objek “sengketa”.

Hal penting yang harus menjadi perhatian dalam proses “negosiasi material” maupun “negosiasi formal” ini adalah bahwa bentuk kesepakatan yang “dinegosiasikan” dalam proses sengketa pajak merupakan permasalahan yang telah “dinegosiasikan” sebelumnya. Pada kedua jenis sengketa pajak tersebut, baik WP maupun pemeriksa pajak telah mengetahui dan membahas perbedaan pendapat yang “disengketakan” tersebut sebelumnya. Pokok permasalahan koreksi baik berupa material substantif

maupun yuridis fiskal sudah pernah didiskusikan dalam proses pemeriksaan pajak, namun sampai dengan proses pemeriksaan pajak berakhir (dikarenakan gagalnya komunikasi atau keterbatasan jangka waktu) perbedaan tersebut belum dapat diselesaikan.

Temuan penelitian dalam esensi “negosiasi material” dan “negosiasi formal” tersebut juga memverifikasi dan menguraikan lebih lanjut hasil penelitian terdahulu. Hasil penelitian yang menyatakan bahwa sengketa pajak terjadi karena perbedaan penafsiran dan perlakuan antara akuntansi komersial dan akuntansi fiskal Bwoga (2006) dan Sahid et al (2015). Melalui temuan penelitian ini perbedaan perlakuan akuntansi dan akuntansi fiskal tersebut diuraikan lebih lanjut dalam wujud kejadian nyata dalam realitas perpajakan Indonesia.

#### **4.2.3. Negosiasi Kewenangan: Mencari “Celah” Hukum**

Berbeda dengan dua kelompok sengketa pajak sebelumnya (“negosiasi formal” dan “negosiasi material”), dalam kelompok makna ini para pemeriksa pajak lebih memaknai sengketa pajak yang terjadi dengan rasa kekecewaan, keprihatinan dan ketidakberdayaan. Perasaan kecewa dirasakan oleh Pemeriksa Pajak pada saat mereka telah melakukan pengujian material substantif secara tepat namun WP tetap bersengketa. Perasaan prihatin yang dirasakan oleh para pemeriksa pajak ketika sengketa pajak masih saja terjadi pada situasi tidak ada lagi perbedaan pendapat yang seharusnya diperdebatkan. Serta perasaan tidak berdaya yang dirasakan pemeriksa pajak ketika sengketa pajak (masih) mungkin terjadi tanpa kepastian dan alasan yang jelas.

Pada “negosiasi kewenangan” ini para informan memaknai sengketa pajak sebagai upaya WP memanfaatkan secara maksimal “fasilitas” perpajakan yang ada. Fasilitas tersebut berupa undang-undang dan peraturan pajak itu sendiri. Menurut para pemeriksa pajak, kewenangan dan tanggung jawab mereka hanya sebatas melakukan pemeriksaan pajak. Jika WP tetap bersikukuh untuk “bersengketa” bahkan tanpa alasan substantif dan yuridis fiskal yang jelas, maka menurut mereka hal tersebut sudah diluar kewenangan mereka. Kewenangan sudah beralih pada pihak penelaah keberatan dan atau hakim banding. Oleh karena itu peneliti mendeskripsikan sengketa pajak dalam kelompok ini sebagai bentuk “negosiasi kewenangan”.

Menurut para pemeriksa pajak, sengketa pajak dalam esensi ini biasa terjadi ketika jumlah koreksi

pajak besar, jumlah sanksi pajak yang memberatkan atau koreksi yang dapat menyebabkan *snowball effect*<sup>9</sup> pada kegiatan usaha lainnya. Dengan melakukan upaya sengketa pajak, WP dapat memanfaatkannya untuk memperkecil potensi kerugian yang dapat ditimbulkan oleh biaya pajak yang harus mereka bayar. Selain itu, sengketa pajak dalam esensi ini juga biasa dilakukan oleh WP yang mempunyai pengetahuan dan “kekuatan lebih” dalam memahami sistem perpajakan yang ada. “Kekuatan” untuk dapat melakukan “negosiasi” dengan kewenangan lain “diatas” pemeriksa pajak.

Hal yang juga membedakan sengketa pajak ini dengan esensi makna “negosiasi” sebelumnya yaitu terletak pada objek yang disengketakan. Pada makna “negosiasi kewenangan” bukan lagi perbedaan pendapat dalam isu material substantif ataupun perbedaan dalam isu yuridis fiskal saja. Akan tetapi yang menjadi objek sengketa pajak dalam makna ini adalah segala “celah hukum” yang masih bisa dimanfaatkan untuk memenangkan sengketa pajak. Pada sengketa pajak ini WP lebih agresif dalam melakukan proses “negosiasi”. Sanggahan yang digunakan WP dalam sengketa pajak bisa saja berupa bukti baru atau dasar hukum “baru” yang belum pernah dihadirkan sebelumnya pada saat pemeriksaan pajak. Selain itu WP juga akan melakukan berbagai macam “kompromi” untuk mencari kesepakatan dalam rangka memenuhi tujuannya.

Pada esensi makna ini sengketa pajak juga dipersepsikan oleh para pemeriksa pajak sebagai suatu proses yang meskipun memprihatinkan namun tidak dapat dihindari. Karena menurut para informan tidak ada undang-undang ataupun peraturan perpajakan yang melarang WP untuk bersengketa. Dapat dilihat dari hasil penelitian bahwa mereka tidak terlalu memikirkan proses “negosiasi” yang ada. Namun demikian, sebagai pemeriksa pajak mereka memaknai sengketa pajak tersebut sebagai suatu bentuk rasa tanggung jawab. Mereka sadar bahwa segala sesuatu yang melibatkan diri mereka dalam proses “negosiasi” tersebut adalah sesuatu yang harus dipertanggungjawabkan di hadapan siapapun, termasuk di hadapan Sang Maha Pencipta.

#### 4.2.4. Negosiasi Kebijakan: Perjuangan atas “Keadilan”

Ada esensi makna menarik yang diperoleh dari hasil penelitian ini, suatu makna yang berbeda dari makna-makna sebelumnya. Suatu makna “baru” yang belum pernah dikemukakan dalam literatur-literatur terdahulu. Makna sengketa pajak yang bukan hanya sebagai upaya memperoleh kesepakatan dalam kerangka pemikiran rasional semata. Suatu makna sengketa pajak yang bukan lagi menegosiasikan perbedaan material substantif, perbedaan yuridis formal atau bahkan mencari celah hukum yang ada seperti yang dibahas sebelumnya. Melainkan sengketa pajak yang dalam esensi makna ini dideskripsikan oleh peneliti sebagai upaya memperjuangkan “keadilan” oleh WP.

Pada esensi makna ini, objek sengketa pajak yang diupayakan oleh WP adalah masalah “kebijakan” pajak. WP mempersengketakan suatu perasaan “ketidakadilan” atas koreksi dari hasil pemeriksaan pajak yang diberlakukan kepadanya. WP merasa perlu untuk melakukan sengketa pajak karena peraturan perpajakan dirasa tidak adil dalam perlakuannya. Ada suatu upaya yang masih harus “dinegosiasikan” oleh WP untuk mendapatkan “keadilan”. Suatu “negosiasi” yang menuntut adanya tinjauan kembali atas kebijakan pajak yang ada, yang dapat memberikan kebijakan bagi WP dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Berdasarkan temuan penelitian, dalam sengketa pajak ini WP tidak lagi mempertimbangkan dan mempermasalahkan berapa besar biaya dan waktu yang harus mereka sisihkan dalam “bersengketa”. Meskipun biaya yang harus mereka keluarkan jauh lebih besar dari koreksi yang sedang mereka “negosiasikan”, hal tersebut bukanlah hambatan bagi WP untuk “bersengketa”. Tuntutan atas rasa “keadilan” menjadi sesuatu yang “lebih besar” dan lebih layak diupayakan oleh WP dibandingkan jumlah biaya yang harus dikeluarkan. Upaya “negosiasi” tersebut juga dilakukan karena WP tidak setuju dengan peraturan perpajakan yang ada. Sengketa pajak tersebut dilakukan sebagai upaya protes WP terhadap peraturan perpajakan yang ada.

Berdasarkan hasil penelitian, dalam sengketa pajak ini sebenarnya sudah tidak ada lagi perbedaan dalam hal pengujian material maupun perbedaan penafsiran yuridis fiskal. Antara pemeriksa pajak dan WP telah sama-sama meyakini kebenaran bukti-bukti

<sup>9</sup> *Snowball effect* merupakan ungkapan yang digunakan untuk menggambarkan proses yang dimulai dari keadaan awal signifikansi kecil dan membangun dirinya sendiri menjadi lebih besar dan juga mungkin berpotensi berbahaya

yang ada. Begitu juga dengan dasar hukum yang digunakan sebagai dasar koreksi, tidak ada perdebatan di antara kedua pihak. Namun demikian, WP tetap mengajukan “sengketa” dengan pertimbangan memanfaatkan peluang memperoleh suatu “kebijakan” yang menurut mereka “adil”.

Lebih lanjut, sengketa pajak dalam esensi ini menurut pemeriksa pajak terjadi akibat ketidaktahuan dan ketidakpedulian WP terhadap peraturan perpajakan. Ketidaktahuan dan ketidakpedulian WP terhadap ketentuan perpajakan bisa menyebabkan munculnya rasa ketidakadilan. Perasaan ketidakadilan tersebut bisa muncul karena WP merasa telah memenuhi seluruh kewajiban perpajakannya secara baik dan benar. Ketika terdapat koreksi yang ditemukan pada saat pemeriksaan pajak, WP tersebut merasakan adanya ketidakadilan. Ketidakpedulian WP terhadap peraturan perpajakan yang ada seakan memperparah perasaan “ketidakadilan” tersebut. Penegakan hukum perpajakan dianggap tidak dipperlakukan secara tegas dan “tebang pilih” juga menyebabkan munculnya rasa ketidakadilan tersebut.

Bagi para pemeriksa pajak, sengketa pajak dalam makna ini dirasakan sebagai sesuatu yang dilematis. Sengketa pajak dipersepsikan sebagai suatu keterpaksaan yang harus dilakukan oleh pemeriksa pajak. Pada satu sisi mereka merasakan adanya suatu empati terhadap koreksi yang dilakukan, ada sisi kemanusiaan yang masih mereka miliki sebagai pemeriksa pajak. Namun di sisi lainnya mereka harus tetap melakukan koreksi tersebut karena harus menegakkan peraturan yang ada.

Menurut hasil penelitian dijelaskan bahwa keterpaksaan tersebut harus mereka lakukan karena ada kewajiban bagi mereka dalam menjaga integritas akan ada suatu konsekuensi logis berupa risiko yang harus mereka tanggung jika mereka tidak mempertahankan koreksi tersebut. Mereka sebagai pemeriksa pajak harus berusaha “menyelamatkan” diri mereka sendiri dari segala bentuk risiko yang berpeluang terjadi. Dengan demikian sengketa pajak menjadi langkah “bijak” yang bisa ditempuh oleh pemeriksa pajak dan WP dalam mencari suatu “kesepakatan”.

## 5. Kesimpulan

Sengketa pajak bukanlah suatu “ruang kosong” tanpa makna, ada keanekaragaman makna yang tersembunyi dalam suatu fenomena perpajakan tersebut. Keragaman makna yang turut memberikan

kontribusi dan menghadirkan sudut pandang baru bagi siapa pun yang ingin melihat fenomena sengketa pajak secara lebih “dekat”. Selain memverifikasi temuan yang ada pada literatur sebelumnya, penelitian ini juga mengungkapkan makna-makna baru tentang sengketa pajak yang belum pernah diungkapkan sebelumnya. Pada penelitian ini juga ditemukan banyak nilai yang dapat dipelajari dari proses sengketa pajak yang terjadi di Indonesia sehingga perlu untuk dilakukan kajian lebih lanjut. “Nilai-nilai” yang dapat memberikan perspektif dalam kajian ilmu pengetahuan bukan hanya dari disiplin ilmu akuntansi dan ilmu perpajakan saja, namun dari berbagai aspek pengetahuan lainnya.

Temuan penelitian mengungkapkan bahwa sengketa pajak bukan saja terjadi dalam perbedaan akuntansi komersial dan akuntansi fiskal semata. Sengketa pajak juga bukan terjadi hanya karena perbedaan penafsiran atas peraturan perpajakan saja. Akan tetapi ada “nilai-nilai” lain yang menjadi penyebab sengketa pajak yang bisa kita tangkap melalui hasil penelitian. Perjuangan atas keadilan dan pemanfaatan “celah hukum” merupakan temuan penelitian yang dapat dikatakan baru dari penelitian ini. Kedua bentuk “negosiasi” tersebut mengungkapkan bahwa proses sengketa pajak yang terjadi di Indonesia selama ini merupakan permasalahan sosial dari suatu masyarakat yang majemuk yang harus menjadi perhatian.

Perbaikan yang dilakukan secara berkesinambungan harus diupayakan agar penyelenggaraan proses sengketa pajak berjalan tepat pada fungsinya. Perbaikan dan penyempurnaan sistem perpajakan yang ada, perhatian dan pengawasan atas perilaku perpajakan masyarakat, serta evaluasi terhadap proses perpajakan yang ada menjadi tugas bersama. Bukan hanya bagi DJP sebagai pemegang otoritas pajak saja yang harus “memikul” tugas berat tersebut, akan tetapi seluruh pihak yang terlibat dalam praktik sengketa pajak seperti WP, Praktisi Perpajakan, Konsultan Pajak, para cendekiawan termasuk juga para pengambil kebijakan (legislatif).

Permasalahan sengketa pajak merupakan permasalahan bersama bangsa yang harus diselesaikan

secara bersama-sama juga oleh semua pemilik kepentingan bangsa Indonesia. Mulai penentu kebijakan (legislatif), pelaksana kebijakan (eksekutif), para pelaku kebijakan maupun para intelektual. Mengingat bahwa permasalahan pajak bukanlah permasalahan yang sederhana, isu perpajakan

merupakan permasalahan sosial yang plural dan kompleks sehingga harus ada sinergi dari berbagai pihak dan elemen demi terciptanya sistem perpajakan yang baik.

Praktik sengketa pajak harus dapat menjadi contoh bagi masyarakat luas tentang bagaimana kepercayaan (*trust*) perpajakan terhadap pemerintah harus dibangun dalam rangka menjunjung tinggi asas keadilan. Bahwa hukum pajak harus diperlakukan adil bagi setiap warga negaranya. Jika keadilan diterapkan dengan tegas maka setiap warga negara Indonesia akan senantiasa selalu “diarahkan” berada dalam “koridor” kepatuhan pajak. Pada penelitian sebelumnya diungkapkan bahwa kepatuhan perpajakan di Indonesia masih lemah salah satunya karena WP yang tidak patuh belum mendapatkan sanksi yang tegas (Setiyaji dan Amir, 2005 dan Damayanti *et al.*, 2015). Bahkan Setiyaji dan Amir (2005) menegaskan bahwa hal tersebut merupakan kegagalan reformasi perpajakan DJP dalam bidang *law enforcement*.

Merujuk pada hasil penelitian, dalam hal perbedaan pendapat masih berada dalam konteks ideal (masih sesuai dengan teori rasional yang ada) para pemeriksa pajak mempersepsikan sengketa pajak sebagai suatu proses yang biasa saja dan wajar terjadi. Akan tetapi pada saat sengketa pajak sudah berada dalam kategori “negosiasi kebijakan” dan “negosiasi kewenangan”, pemeriksa pajak justru mempersepsikannya dengan perasaan sedih, empati, kekecewaan dan ketidakberdayaan. Mengapa kedua “negosiasi” tersebut harus dipersepsikan sedemikian rupa oleh para pemeriksa pajak? Mengapa justru pemeriksa pajak yang harus merasakan adanya tekanan dari proses sengketa pajak yang ada, bukannya WP yang harusnya tertekan?

“Tekanan” tersebut terjadi karena dalam kondisi sistem perpajakan Indonesia yang ada pada saat ini, pemeriksa pajak masih berada dalam posisi yang “lemah”. Pemeriksa Pajak sebagai salah satu pemegang amanat *law enforcement* dari otoritas pajak (masih) belum mempunyai kekuatan “penuh” dalam memaksakan kewenangannya kepada para WP melalui produk hukum pemeriksaan pajak. Diskresi yang dimiliki oleh para pemeriksa pajak saat ini terkesan masih “setengah hati”. Hal tersebut dapat dilihat melalui temuan penelitian yang menyatakan bahwa masih terbuka “lubang” besar bagi siapapun yang ingin menuju sengketa pajak. Meskipun para pemeriksa pajak tersebut telah melakukan tugasnya sesuai dengan peraturan dan ketentuan yang berlaku,

masih terbuka ruang bagi WP untuk melakukan sengketa pajak atau “menggugat” pemeriksa pajak.

Pada refleksi peneliti, jika pemeriksa pajak ingin berada dalam kekuatan diskresi yang besar seperti yang dikatakan oleh Muhammad (2013) “*they possess a great deal of discretionary power*”, maka berikanlah kepada mereka ruang “diskresi” dan kewenangan yang “tanpa keraguan”. Jika pemeriksa pajak ingin difungsikan sebagai aparat penegak hukum pajak yang bekerja dengan tegas, maka berikanlah kepada mereka kekuatan dan kemampuan untuk melakukan eksekusi secara menyeluruh, bukan hanya diskresi “setengah hati”. Jangan berikan “ruang” dan celah hukum yang dapat dimanfaatkan oleh segelintir pihak untuk “melepaskan diri” dari kewajiban membayar pajak terlebih lagi dari proses penegakan hukum. Dengan demikian tidak ada lagi pihak-pihak yang berusaha mempertimbangkan untuk “bermain-main” dengan proses sengketa pajak.

Namun demikian, fungsi pengawasan dan evaluasi harus dilakukan secara teratur dan berkelanjutan terhadap hasil kerja para pemeriksa pajak. Harus diciptakan ketentuan-ketentuan maupun peraturan yang mengatur secara tegas tentang bagaimana para pemeriksa pajak bekerja dalam ruang diskresinya dalam pemeriksaan pajak. Harus ada sanksi dan hukuman tegas bagi pemeriksa pajak yang berusaha menyalahgunakan kewenangan yang dimilikinya, karena perilaku pemeriksa pajak juga harus menjadi perhatian penting, terutama dalam hal kompetensi dan mental pemeriksa pajak. Hal tersebut seakan memperkuat temuan penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa kelemahan *tax audit* di beberapa negara terletak pada kompetensi dan mental para *tax auditor* (Muhammad, 2013). Sehingga, tidak ada lagi pemeriksa pajak yang “bermain-main” dengan diskresi dan kewenangan yang dimilikinya.

Pada sisi yang lain juga harus dibuat batasan-batasan yang tegas, yang mengatur WP dalam “bersengketa”. Harus ada ketentuan yang tegas tentang siapa yang boleh dan siapa yang dilarang mengajukan sengketa pajak. Harus ada batasan “hitam-putih” tentang objek-objek yang boleh diajukan dalam sengketa pajak. Daerah-daerah *grey area* dalam materialitas substantif dan formalitas yuridis sengketa pajak harus diminimalisir dengan cara menciptakan ketentuan dan peraturan yang jelas. Kondisi tersebut akan mempersempit ruang bagi mereka untuk memanfaatkan sengketa pajak sebagai celah dalam sistem perpajakan. Di sinilah peran legislatif dan eksekutif bersama-sama memperbaiki

dan menciptakan peraturan perpajakan yang lebih sempurna terkait proses pemeriksaan pajak dan sengketa pajak.

Peneliti juga berusaha merefleksikan temuan penelitian tentang sengketa pajak dengan isu kepatuhan pajak dan perilaku perpajakan di Indonesia. Pada kelompok “negosiasi material” dan “negosiasi formal” misalnya, peneliti menilai bahwa sengketa pajak dalam kelompok ini tidak akan muncul jika dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya WP melaksanakan dengan penuh taat asas. Jika WP menyelenggarakan kewajiban pembukuan (akuntansi) dengan baik dan tertib sesuai dengan ketentuan yang ada, maka perbedaan pendapat substantif seharusnya tidak berkepanjangan. Begitu juga dengan sengketa pajak yang terjadi dalam perbedaan pendapat yuridis fiskal. Peneliti juga menilai bahwa sengketa pajak dalam kelompok “negosiasi formal” ini terjadi karena masih rendahnya pemahaman WP terhadap suatu peraturan perpajakan. Pemahaman yang masih rendah tersebut yang kemudian menyebabkan munculnya multi tafsir dalam melaksanakan ketentuan perpajakan.

Berbeda dengan temuan sebelumnya, dalam kelompok “negosiasi kewenangan” diungkapkan bahwa sengketa pajak terjadi justru karena WP mempunyai pengetahuan yang baik dalam bidang perpajakan. WP yang “bersengketa” dalam kelompok ini merupakan WP yang dapat memanfaatkan pengetahuannya untuk melakukan *tax planning* atau bahkan *tax avoidance*. Hal tersebut seakan memverifikasi temuan beberapa penelitian sebelumnya dalam teori atribusi (McKerchar dan Evans, 2009, Palil dan Ahmad, 2013, dan Munawaroh *et al.*, 2014), yang menyatakan bahwa pengetahuan yang lebih baik juga dapat mendorong WP untuk melakukan pengelakan pajak. Pengetahuan tersebut seiring dengan berkembangnya informasi dan teknologi, termasuk dalam informasi perpajakan.

Temuan penelitian yang terakhir yaitu dalam kelompok “negosiasi kebijakan”. Salah satu akar permasalahan penyebab terjadinya sengketa pajak adalah ketidakpedulian WP terhadap peraturan perpajakan. Perasaan ketidakadilan muncul pada diri WP ketika dilakukan pemeriksaan pajak terhadap dirinya. Isu kepatuhan dan perilaku perpajakan yang menjadi permasalahan utama dalam sengketa pajak ini yaitu perspektif pengetahuan pajak. Meskipun dalam perspektif moral WP sudah mempunyai itikad baik untuk membayar pajak namun pengetahuan pajak juga

harus diperhatikan agar pelaksanaan kewajiban pajak sesuai dengan tata cara yang ada.

Menjalankan hukum tidak sama dengan menerapkan huruf-huruf dari peraturan begitu saja, tetapi mencari dan menemukan makna sebenarnya dari suatu peraturan. Akan tetapi dalam menjalankan norma pemerintahan (termasuk dalam perpajakan) aktivitas pencarian makna tersebut sering terabaikan sehingga banyak menyisakan ketidakadilan, beban sosial dan keabsahan tindak pemerintahan itu sendiri (Ridwan, 2009). Ketika pemeriksa pajak dalam tugasnya berusaha untuk menerapkan peraturan perpajakan yang ada secara tegas (kaku), maka penerapan hukum positivisme tersebut di sisi lain justru mengesampingkan keadilan bagi WP. Pola pikir yang terjebak dalam positivisme dari para penegak hukum (dalam hal ini pemeriksa pajak) menurut Ridwan (2009) kurang mengeksplorasi pemenuhan rasa keadilan yang lebih kontekstual. Pada saat WP rela mengorbankan banyak waktu dan biaya hanya untuk memperjuangkan proses sengketa pajak yang sebenarnya tidak material, hal tersebut mencerminkan bahwa persepsi “keadilan” bagi WP adalah di atas pertimbangan rasionalitas untung-rugi.

Ketika objek yang “disengketakan” dalam “negosiasi kebijakan” tersebut merupakan produk hukum perpajakan, maka sengketa pajak dalam bentuk ini terjadi karena sistem perpajakan di Indonesia (termasuk proses pemeriksaan pajak) belum dapat memberikan “keadilan substantif” bagi WP. Menurut Ridwan (2009), sesuatu keabsahan tindakan pemerintahan tidak hanya tentang hasil, melainkan juga tentang caranya. Penilaian di bidang hukum administrasi adalah menyangkut segi-segi kewajaran dan keadilan. Oleh sebab itu peneliti sependapat dengan pernyataan Ridwan (2009), bahwa dalam menerapkan suatu keputusan, pemeriksa pajak juga harus menawarkan sesuatu yang lebih daripada sekedar keadilan prosedural. Caranya adalah dengan pendekatan persuasif, edukatif dan komunikatif pada saat pemeriksaan pajak berlangsung. Sehingga, akan tercipta suatu keputusan (koreksi) yang mempunyai “keadilan substantif” yang lebih baik dan dapat diterima oleh WP.

Terkait dalam isu kepatuhan dan perilaku perpajakan, fungsi otoritas pajak (DJP) sebagai pelaksana kebijakan harus dapat mengambil peranan penting. DJP harus bisa menciptakan masyarakat Indonesia yang sadar akan pajak, masyarakat yang mengerti bagaimana mereka seharusnya berperilaku

benar, masyarakat yang mengetahui betapa pentingnya peranan pajak bagi bangsa. Caranya adalah dengan melakukan edukasi yang berkesinambungan kepada WP melalui program-program sosialisasi yang ada. Bahkan edukasi tentang kepatuhan pajak dan perilaku perpajakan harus diberikan kepada masyarakat Indonesia sejak usia dini melalui lembaga-lembaga pendidikan yang ada. Dengan demikian dapat terbangun dan tercipta masyarakat yang sadar akan pentingnya pajak bagi bangsa.

Khusus terkait dengan proses pemeriksaan pajak dan proses sengketa pajak, Pemerintah Republik Indonesia melalui DJP harus mampu menerapkan peraturan perpajakan yang ada secara tegas. Proses pemeriksaan pajak harus dilakukan dengan transparan dan prosedur yang jelas. Penegakan hukum perpajakan harus dilakukan dengan baik dan tanpa “tebang pilih”. Jika terdapat penegakan hukum yang sama di antara WP diharapkan dapat tercipta situasi sosial psikologis di kalangan WP yang memenuhi rasa keadilan sehingga dapat meningkatkan kepatuhan pajak dan terciptanya perilaku perpajakan yang lebih baik. Hal tersebut memberi harapan proses sengketa pajak di masa-masa yang akan datang benar-benar menjadi proses penyelesaian perbedaan yang sesuai dengan fungsinya. Proses sengketa pajak yang dapat menjunjung tinggi rasa keadilan serta mengedepankan kepastian hukum menuju sistem perpajakan Indonesia yang lebih dipercaya dan bermartabat.

Peneliti sadar bahwa dalam penelitian ini masih banyak memiliki keterbatasan serta masih jauh dari kesempurnaan. Keterbatasan dalam penelitian ini antara lain peneliti hanya melibatkan pemeriksa pajak sebagai subjek penelitian tanpa melibatkan pihak-pihak lain yang juga terlibat langsung dalam fenomena sengketa pajak. Sehingga makna sengketa pajak yang dihasilkan dari penelitian ini merupakan pemaknaan dari perspektif pemeriksa pajak saja. WP, penelaah keberatan serta hakim banding merupakan pihak lain dalam sengketa pajak yang belum dilibatkan dalam studi fenomenologi ini. Pada penelitian berikutnya peneliti menyarankan untuk dapat melibatkan pihak-pihak lain tersebut sebagai informan penelitian. Sehingga diharapkan pemaknaan yang diperoleh dari penelitian berikutnya akan menjadi lebih “utuh”.

#### Daftar Rujukan

- Afdol & S. Setjoatmadja. (2015). Kedudukan, Eksistensi dan Independensi Pengadilan Pajak dalam Kekuasaan Kehakiman Di Indonesia. *Jurnal Hukum Bisnis*, 1(1), 18-38.
- Ayers, B. C., J. Jiang & S. K. Laplante. (2009). Taxable Income as a Performance Measure: The Effects of Tax Planning and Earnings Quality. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 15–54.
- Azmi, A.A.C., & V.Y. Hoong. (2014). Tax Aggressiveness and Negotiations: A Conceptual Paper. *Procedia: Social and Behavioral Sciences*, 164 (2014), 338-344.
- Bahl, R.W & R.M. Bird. (2008). Tax Policy in Developing Countries: Looking Back and Forward, *National Tax Journal*, 61 (2), 279-301.
- Bwoga, H. (2006). Pemeriksaan Pajak yang (Hampir Selalu) Menimbulkan Kontroversi. *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, dan Keuangan Publik*, 1(2), 135-144.
- Chan, K. H., K. Z. Lin & P. L. L. Mo. (2010). Will a Departure from Tax-Based Accounting Encourage Taxnoncompliance? Archival Evidence from a Transition Economy. *Journal of Accounting and Economics*, 50 (1), 58–73.
- Creswell, J.W. (2013). Penelitian Kualitatif & Desain Riset: Memilih di antara Lima Pendekatan. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Damayanti, T.W., Sutrisno., I. Subekti & Z. Baridwan. (2015). Trust and Uncertainty Orientation: An Efforts to Create Tax Compliance in Social Psychology Framework. *Procedia: Social and Behavioral Sciences*, 211(2015), 938-944.
- Díaz, M. P. (2015). Phenomenology in Educational Qualitative Research: Philosophy as Science or Philosophical Science? *International Journal of Educational Excellence*, 1(2), 101-110.
- Gunadi. (2009). *Akuntansi Pajak*. Grasindo: Jakarta.
- Hasbiansyah, O. (2008). Pendekatan Fenomenologi: Pengantar Praktik Penelitian dalam Ilmu Sosial dan Komunikasi. *Mediator*, 9(1), 163-180.
- Ismail, T. (2010). Peradilan Pajak dan Kepastian Hukum di Tengah Globalisasi Ekonomi. *Jurnal Hukum No. 2 Vol. 17*, 271-294.
- Kuhn, J. R. Jr. & S. G. Sutton. (2010). Continuous Auditing in ERP System Environments: The Current State and Future Directions. *Journal of Information Systems*, 24(1), 91–112.

- McKerchar, M. & C. Evans. (2009). Sustaining Growth in Developing Economies through Improved Taxpayer Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities. *eJournal of Tax Research*, 7(2), 171-201.
- Muhammad, I. (2013). An Exploratory Study of Malaysian Tax Auditors Enforcement Regulatory Styles. *Procedia Economics and Finance*, 7 (2013), 188-196.
- Munawaroh, S., H. Wibisono & I. Immanuela. (2014). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kemauan untuk Membayar Pajak WP Orang Pribadi yang Melakukan Pekerjaan Bebas (Studi Pada KPP Pratama Kota Madiun). *Jurnal Riset Manajemen dan Akuntansi*, 2(1), 35 – 44.
- Palil, M. R. & M. R. M. A. W. F. B. W. Ahmad. (2013). The Perception of Tax Payers on Tax Knowledge and Tax Education with Level of Tax Compliance: A Study the Influences of Religiosity. *ASEAN Journal of Economics, Management and Accounting*, 1(1), 118-129.
- Rachmawati, A. R. & Sariono, J. N. (2011). Upaya Hukum WP atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang Ditetapkan oleh Fiskus dalam Pemenuhan Hak WP. *Perspektif*, 16(4), 196-213.
- Republik Indonesia. (2002). *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak*. Sekretariat Negara, Jakarta.
- (2007). *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Sekretariat Negara, Jakarta.
- (2013). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan*. Kementerian Keuangan. Jakarta.
- Reynolds, B. (2007). Defining Tax Risk for Revenue Authorities. *International Tax Review*, 18(9), 2-6.
- Ridwan. (2009). Memunculkan Karakter Hukum Progresif dari Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik Solusi Pencarian dan Penemuan Keadilan Substantif. *Jurnal Hukum Pro Justitia*, 27(1), 67-80.
- Rumadan, I. (2012). Eksistensi Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia. *Jurnal Hukum dan Peradilan*, 1(1), 35-61.
- Sahid, I., Kertahadi, & O. Budihardjo. (2015). Analisis Penyelesaian SengketaS Banding atas Kasus Pajak Pertambahan Nilai di Pengadilan Pajak. *Jurnal Administrasi Bisnis - Perpajakan (JAB)*, 5(1), 1–13.
- Setiyaji, G & H. Amir. (2005). Evaluasi Kinerja Sistem Perpajakan Indonesia. *Jurnal Ekonomi, Universitas Eka Unggul*, 1-13.
- Siat, C. C & A. A. Toly. (2013). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan WP dalam Memenuhi Kewajiban Membayar Pajak di Surabaya. *Tax & Accounting Review*, 1(1), 41-48.
- Sudarsyah, A. (2013). Kerangka Analisis Data Fenomenologi (Contoh Analisis Teks Sebuah Catatan Harian). *Jurnal Penelitian Pendidikan*, 13(1), 21-26.
- Warsa, I. P. P. J. & N. Noviari. (2015). Pengaruh Konservatisme Akuntansi Pada Indikasi Timbulnya Sengketa Pajak Penghasilan Badan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10(3), 810-824.