

# Merancang Ulang Desain Lembaga Keberatan Pajak Sebagai Kuasi Peradilan Yang Independen

**Elam Sanurihim Ayatuna**

Kementerian Keuangan RI

Jalan Jend. Gatot Subroto Kav. 40-42, Jakarta

✉ [sanurihim.elam@gmail.com](mailto:sanurihim.elam@gmail.com)

DOI: <https://doi.org/10.55292/760m2383>

## Abstrak

Pajak adalah sumber utama pendapatan negara, dengan lebih dari 70% total pendapatan berasal dari pajak. Pemerintah Indonesia menerapkan kewajiban pajak dengan prinsip legalitas untuk mencegah penyalahgunaan kekuasaan fiskal. Sistem keberatan pajak di Indonesia memungkinkan wajib pajak mengajukan keberatan atas ketentuan pajak yang ditetapkan otoritas yang dapat berujung pada sengketa. Lembaga keberatan pajak berfungsi sebagai kuasi peradilan, namun independensinya sering dipertanyakan karena berada di bawah Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang juga memiliki target penerimaan. Artikel ini meninjau model lembaga keberatan di Indonesia serta perbandingannya dengan lembaga serupa di negara lain, seperti Jepang dan Amerika Serikat. Studi ini menggunakan metode penelitian yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan konseptual. Hasilnya menunjukkan pentingnya perancangan ulang lembaga keberatan untuk meningkatkan independensinya. Alternatif yang direkomendasikan adalah pembentukan unit Eselon II yang independen di bawah DJP untuk meningkatkan keadilan dan kepercayaan publik.

## Kata Kunci

*Sengketa Pajak, Lembaga Keberatan, Independensi, Kuasi Peradilan*



© 2024 **Proceeding APHTN-HAN**, All rights reserved.

This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International License.

---

## I. Pendahuluan

Lebih dari 70% pendapatan negara berasal dari pajak. Oleh karenanya, pajak merupakan sumber utama pendapatan negara yang sangat penting bagi pembangunan nasional, sehingga pemerintah mewajibkannya sebagai bentuk tanggung jawab negara untuk membiayai pembangunan demi kesejahteraan rakyat (Agustina, 2020)<sup>1</sup>. Kewajiban pembayaran pajak ini tercantum dalam definisi pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 1 Angka 1 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yakni, Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung yang digunakan keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pajak sendiri merupakan pemindahan kekayaan dari masyarakat kepada negara tanpa imbalan langsung. Agar pemungutan pajak ini tidak dianggap sebagai tindakan perampasan, pemerintah harus melakukannya berdasarkan undang-undang yang telah disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Di Inggris, terdapat prinsip "*no taxation without representation*" atau tiada pemajakan tanpa adanya perwakilan rakyat dalam proses pengambilan keputusan mengenai pajak tersebut. . Sedangkan di Amerika dikenal ungkapan "*taxation without representation is robbery*" yang berarti pemungutan pajak tanpa adanya perwakilan rakyat

---

<sup>1</sup> Agustina, Enny. "Hukum Pajak Dan Penerapannya Untuk Kesejahteraan Sosial." *Solusi* 18.3 (2020): 407-418.

dalam keputusannya dianggap sebagai tindakan yang tidak adil dan bahkan menyerupai perampasan (Jatmiko, 2024)<sup>2</sup>.

Selain itu, dari definisi pajak dalam UU KUP tersebut, dapat pula dilihat sifat pajak yang paling utama adalah memaksa. Sifat memaksa pajak sendiri harus berdasarkan peraturan perundang-undangan. Hal ini termaktub dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar yang menyebutkan “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Ketentuan ini mengandung asas legalitas yang meletakkan kewenangan pada pemerintah untuk memungut pajak dengan syarat harus terlebih dahulu diatur dalam undang-undang.

Lebih lanjut, pajak memiliki sifat yang memaksa karena mencantumkan sanksi hukum berupa sanksi administrasi dan pidana bagi yang tidak memenuhi kewajibannya (Dewi et al, 2020)<sup>3</sup>. Namun meskipun sifatnya memaksa, otoritas pajak (fiskus) tidak boleh menyalahgunakan wewenangnya dalam memungut pajak kepada wajib pajak (Sari, Sudiartana, & Dicriyani, 2021)<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Jatmiko, Ludfie Setyo Poerwoko. "Self assessment, Hak Wajib Pajak Asas Kesetaraan Pada Imbalan Bunga Bagi Wajib Pajak Dalam Rekontruksi Hukum Pajak Indonesia: Self Assessment, Taxpayer's Rights, Interst Reward." *The Prosecutor Law Review* 2.2 (2024).

<sup>3</sup> Dewi, Syanti, Widyasari, and Nataherwin Nataherwin. "Pengaruh Insentif Pajak, Tarif Pajak, Sanksi Pajak Dan Pelayanan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Selama Masa Pandemi Covid-19." *Jurnal Ekonomika Dan Manajemen* 9.2 (2020).

<sup>4</sup> Sari, Ni Putu Purnama, I. Made Sudiartana, and Ni Luh Gde Mahayu Dicriyani. "Pengaruh Keadilan Pajak, Sistem Perpajakan, Tarif Pajak dan Sanksi Perpajakan Terhadap Persepsi Wajib Pajak Badan Mengenai Etika Penggelapan Pajak (Tax Evasion)." *Kumpulan Hasil Riset Mahasiswa Akuntansi (KHARISMA)* 3.1 (2021).

Adapun mekanisme pemungutan pajak secara garis besar terdiri dari: *self-assessment*, *official assessment*, dan *withholding*. Pada sistem *self-assessment*, wajib pajak diberikan tanggung jawab penuh untuk menghitung, memeriksa, menetapkan, membayar, dan melaporkan jumlah pajak yang harus dibayarkan sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku. Ini memberi wajib pajak otonomi dan kebebasan dalam menilai kewajiban pajak mereka. Sebaliknya, pada sistem *official assessment*, aparat pajak memiliki wewenang untuk menetapkan jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak, sehingga peran otoritas pajak menjadi lebih dominan dalam menentukan besaran pajak tersebut. Sementara dalam sistem *withholding*, pihak ketiga seperti perusahaan atau lembaga keuangan, diberi wewenang untuk memotong atau memungut sebagian dari pajak yang terutang oleh wajib pajak sebelum dana tersebut diterima oleh wajib pajak. Sistem ini sering diterapkan pada jenis penghasilan tertentu, misalnya dividen atau bunga. (Aulia & Machdar, 2023)<sup>5</sup>. Secara umum, sebagian besar sistem pemungutan pajak di Indonesia dilakukan dengan sistem *self assessment* (Nashiruddin, 2023)<sup>6</sup>.

Walau dalam sistem *self assessment* wajib pajak diberikan kebebasan dalam menghitung dan membayar kewajiban pajak mereka, namun fiskus (petugas pajak) tetap berwenang melakukan penghitungan kembali atas jumlah pajak tersebut. Dalam praktiknya, sering kali ada perbedaan pendapat mengenai jumlah pajak yang harus dibayar antara wajib pajak

---

<sup>5</sup> Aulia, Ismiani, and Nera Marinda Machdar. "Upaya Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Pada Pengadilan Pajak: Suatu Perspektif Keadilan." *SINOMIKA Journal: Publikasi Ilmiah Bidang Ekonomi dan Akuntansi* 2.3 (2023): 603-620.

<sup>6</sup> Nashirudin, Imam. *Politik Hukum Penyelesaian Sengketa Pajak*. Uwais Inspirasi Indonesia, 2023.

dengan fiskus. Hal ini dapat terjadi karena perbedaan penafsiran dalam penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pada beberapa kasus, wajib pajak mungkin tidak sepakat dengan pendapat fiskus, yang kemudian dapat berujung pada sengketa pajak yang perlu penyelesaian. Menurut Rifananda (2022)<sup>7</sup>, sengketa pajak dapat muncul akibat ketidakpuasan wajib pajak terhadap besaran utang pajak yang ditetapkan oleh fiskus. Selain itu, kemungkinan lain yang menyebabkan sengketa adalah penerapan peraturan perundang-undangan pajak yang tidak tepat, sehingga wajib pajak merasa dirugikan.

Sengketa pajak tersebut dapat diselesaikan melalui mekanisme keberatan sebagaimana diatur dalam UU KUP. Dalam pasal 25 UU KUP, diatur bahwa Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
- c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
- d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau
- e. pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam memori penjelasan pasal tersebut, disebutkan bahwa Keberatan yang diajukan adalah mengenai materi atau isi dari ketetapan pajak, yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau pemotongan/pemungutan pajak.

---

<sup>7</sup> Rifananda, Triadi Rizky. *Analisis Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Proses Keberatan di Kanwil DJP Riau dan Kepulauan Riau*. KTTA thesis, Politeknik Keuangan Negara STAN. 2022.

Upaya hukum wajib pajak dalam bentuk keberatan diajukan ke Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan. Keputusan atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya, mengabulkan sebagian, menolak, atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.

Apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan tersebut telah terlampaui dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi keputusan atas keberatan, keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak dianggap dikabulkan dan Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Keputusan Keberatan sesuai dengan pengajuan keberatan Wajib Pajak dalam jangka waktu paling lama 1 (satu) bulan sejak jangka waktu 12 (dua belas) bulan tersebut berakhir.

Surat keberatan disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat Wajib Pajak terdaftar dan/atau tempat Pengusaha Kena Pajak. Lalu KPP menyiapkan berkas keberatan untuk dikirim ke Kanwil DJP paling lama 5 (lima) hari kerja setelah Surat Keberatan diterima.

Kanwil DJP mewakili Direktur Jenderal Pajak, melakukan penelitian terhadap keberatan wajib pajak. Kemudian, Kepala Kanwil DJP menerbitkan Surat Keputusan Keberatan berdasarkan Laporan Penelitian Keberatan yang disusun setelah Tim Peneliti Keberatan melakukan pembahasan daftar hasil penelitian keberatan yang disampaikan kepada Wajib Pajak melalui Surat Pemberitahuan untuk hadir. Surat keputusan tersebut dapat berupa mengabulkan seluruhnya, mengabulkan sebagian, menolak, atau menolak dan menambah besarnya pajak yang terutang.

Pada upaya hukum tingkat keberatan, otoritas pajak berlaku sebagai "hakim" yang menyidangkan perkara

sengketa. Walau berperan sebagai eksekutif administrasi dalam pemerintahan, kewenangan otoritas pajak dalam memutuskan sengketa menjadi sebab proses keberatan sering dianggap sebagai kuasi peradilan (peradilan doleansi).

Menurut Komisi Yudisial (dalam Furqon, 2020)<sup>8</sup>, setidaknya ada beberapa hal yang menentukan agar suatu instansi dapat dikatakan merupakan lembaga kuasi peradilan atau bukan, yakni:

1. Kekuasaan untuk memberikan penilaian dan pertimbangan. (*The power to exercise judgement and discretion*);
2. Kekuasaan untuk mendengar dan menentukan atau memastikan fakta-fakta dan untuk membuat putusan. (*The power to hear and determine or to ascertain facts and decide*);
3. Kekuasaan untuk membuat amar putusan dan pertimbangan yang mengikat sesuatu subjek hukum dengan amar putusan dan dengan pertimbangan-pertimbangan yang dibuatnya. (*The power to make binding orders and judgements*);

Otoritas pajak, melalui Kepala Kantor Wilayah DJP memiliki wewenang untuk memeriksa, mengadili, dan memutus sengketa. Hasil keputusan sengketa berupa Surat Keputusan Keberatan.

Proses keberatan ini dilaksanakan dalam rangka memberikan kesederhanaan dan kepastian hukum. Kesederhanaan ini karena wajib pajak tidak perlu bersusah payah ke Pengadilan Pajak yang memakan waktu dan biaya yang lebih banyak. Selain itu, kepastian hukum diberikan

---

<sup>8</sup> Furqon, Eki. "Kedudukan lembaga negara independen berfungsi kuasi peradilan dalam sistem ketatanegaraan Indonesia." *Nurani Hukum* 3.1 (2020): 77-85.

---

karena maksimal dalam 12 bulan sudah harus ada keputusan keberatan dari otoritas pajak.

Hanya saja, dalam proses keberatan ini, walau otoritas pajak juga menjadi salah satu pihak yang bersengketa, namun ia juga menjadi “hakim doleansi” dalam memutus perkara sengketa. Posisi ini menjadi lebih sulit lagi karena otoritas pajak juga diamanatkan oleh pemerintah untuk “mengamankan” penerimaan yang ditargetkan. Akibatnya, sering timbul pertanyaan mengenai independensi otoritas pajak dalam memutus sengketa di proses keberatan.

Untuk mengupayakan independensi dan mengurangi konflik kepentingan, telah dilakukan perubahan lokasi proses penyelesaian keberatan administrasi. Sebelumnya, keberatan ditangani di KPP oleh staf pelaksana biasa. Namun sekarang dialihkan ke petugas khusus penelaah keberatan di kantor wilayah. Pergeseran ke hierarki yang lebih tinggi ini diharapkan dapat meningkatkan independensi penanganan keberatan, setidaknya memastikan bahwa pihak yang menyelesaikan sengketa bukanlah unit yang menerbitkan ketetapan pajak (KPP) (Subroto, 2020)<sup>9</sup>.

Meskipun terdapat peralihan unit yang menangani keberatan, hal ini tidak otomatis menciptakan independensi. Walaupun keberatan ditangani di tingkat kantor wilayah, pengaruh penerimaan tetap ada karena kepala kantor wilayah masih memiliki tanggung jawab atas penerimaan tersebut. Dalam beberapa situasi, petugas yang semestinya bertindak secara independen dan objektif dalam menangani keberatan justru dilibatkan dalam usaha untuk meningkatkan penerimaan. Tuntutan ini membuat petugas sulit bersikap independen dan enggan memberikan keputusan yang

---

<sup>9</sup> Subroto, Gatot. *Pajak & Pendanaan Peradaban Indonesia*. Elex Media Komputindo, 2020.

berpihak pada wajib pajak. Akibatnya, lembaga yang menangani keberatan tidak begitu dipercaya sebagai tempat yang memberikan perlakuan adil bagi wajib pajak.<sup>10</sup>

Keraguan independensi lembaga keberatan pajak ini sering menjadi diskursus dalam dunia hukum. Subekti (2020) menyatakan bahwa independensi pengadil dalam proses keberatan sering menjadi perhatian karena keputusan yang diambil kerap tidak memenuhi harapan wajib pajak. Akibatnya, wajib pajak merasa perlu mengajukan banding untuk mencari keadilan, meski proses hukum ini bisa memakan biaya dan waktu yang cukup besar<sup>11</sup>. Senada dengan hal tersebut, Wahyudi (2020) menyampaikan pendapat bahwa dalam praktiknya, sebagian besar para hakim doleansi ini tidak dapat bersikap objektif dan independen, tetapi terbawa arus oleh budaya hukum penegak hukum lain yang tidak mendukung kebenaran material dan keadilan. Lembaga keberatan berubah menjadi sekedar lembaga “numpang lewat” (*pass throught*), untuk memenuhi syarat formal sebelum dapat diajukan banding ke Pengadilan Pajak.<sup>12</sup>

Menurut Hasan (2020), secara konseptual bentuk keberatan telah sesuai sebagai upaya administratif, namun secara realita tentu akan mempengaruhi kualitas keputusan. Aparat penelaah keberatan secara alamiah memiliki konflik kepentingan. Karena bagian dari otoritas pajak, para petugas

---

<sup>10</sup> *Ibid.*

<sup>11</sup> Subekti, Imam. *Pentingnya Independensi dan Keterbukaan dalam Proses Keberatan Pajak*. MUC Consulting. Last modified January 15, 2020. Accessed November 9, 2024. <https://mucglobal.com/id/news/594/pidtingnya-indepiddisi-dan-keterbukaan-dalam-proses-keberatan-pajak>.

<sup>12</sup> Wahyudi. "Membangun Lembaga Keberatan Pajak Independen dan Adil." *Journal of Law and Nation* 1, no. 1 (2022)

---

penelaah keberatan dapat diibaratkan seperti membedah tubuh sendiri.<sup>13</sup>

Lebih lanjut, jika menilik pada jumlah SK Keberatan yang dibawa pada tingkat banding di Pengadilan Pajak, banyak yang dikoreksi oleh para hakim Pengadilan Pajak. Merujuk laporan kinerja DJP tahun 2023, tingkat kemenangan DJP atas banding yang diajukan wajib pajak hanya sebesar 33.33%<sup>14</sup>. Artinya, ada 66,66% atau dua pertiga SK Keberatan yang dianulir oleh Pengadilan Pajak. Apabila dua pertiga sengketa pajak tersebut dapat diselesaikan pada tingkat keberatan, tentu dapat segera memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Atas permasalahan tersebut, muncul wacana merancang ulang lembaga keberatan pajak, terutama dalam rangka meningkatkan independensinya. Salah satunya disampaikan oleh Ketua Perkumpulan Pengacara dan Praktisi Hukum Pajak Indonesia (P3HPI), Jhon Eddy. Ia menyampaikan usul untuk pemisahan lembaga keberatan dari DJP. Hal serupa juga diungkapkan oleh Ketua Dewan Pembina Asosiasi Konsultan Pajak Publik Indonesia (AKP2I), Gunadi. Ia meyakini jika lembaga keberatan masih bagian dari DJP, maka telaah keberatan pajak rentan intervensi eksekutif. Ia menyarankan dua alternatif solusi, yakni lembaga keberatan pajak tidak berada di dalam instansi otoritas perpajakan, namun di bawah Kementerian Keuangan. Alternatif kedua

---

<sup>13</sup> Hasan, Hari. "Prinsip Kesamaan Kedudukan Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Di Indonesia." *Jurnal Gagasan Hukum* 2.01 (2020): 52-70.

<sup>14</sup> Direktorat Jenderal Pajak. *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2023*. Jakarta: Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2023. Diakses 9 November 2024. <https://pajak.go.id/sites/default/files/2024-05/Laporan%20Kinerja%20Direktorat%20Jenderal%20Pajak%20Tahun%202023.pdf>.

yakni menerapkan *alternative dispute resolution* dengan membentuk lembaga pertimbangan atau arbitrase yang melibatkan fiskus, konsultan pajak, dan akademisi.<sup>15</sup>

Berdasarkan latar belakang di atas, perlu dikonsepsikan rancang ulang lembaga keberatan pajak sebagai kuasi peradilan agar mampu lebih independen. Hal ini untuk menepis keragu-raguan masyarakat dalam rangka mencari keadilan dalam proses hukum pajak. Apabila terdapat lembaga keberatan yang independen dan adil, kepercayaan masyarakat akan meningkat serta dalam jangka panjang dapat meningkatkan pendapatan negara.

Kajian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana seharusnya lembaga keberatan pajak yang independen. Kajian diawali dengan menimbang kondisi keberatan pajak saat ini. Lalu mengkaji bentuk kuasi peradilan lainnya, serta lembaga keberatan di negara-negara lain. Harapannya, dapat diketahui rancang ulang lembaga keberatan pajak independen yang sesuai diterapkan di Indonesia.

## II. Metode Penelitian

Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian yuridis normatif. Dengan pendekatan perundang-undangan dan konseptual mengenai permasalahan yang dibahas. Adapun teknik pengumpulan data berupa studi pustaka menggunakan artikel penelitian terdahulu, pemberitaan, serta

---

<sup>15</sup> Handayani, Ruruh. "Usul Pembentukan Lembaga Keberatan Pajak Independen." *Pajak.com*, 16 Desember 2022. <https://www.pajak.com/pajak/usul-pembentukan-lembaga-keberatan-pajak-independen/>

---

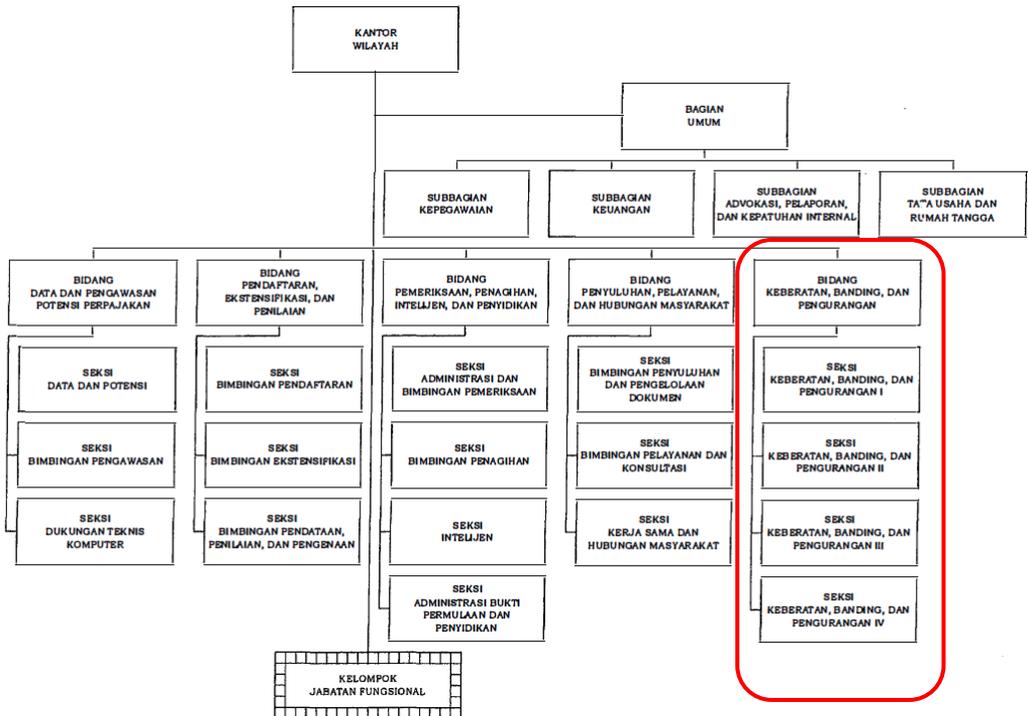
bahan hukum primer, sekunder dan tersier. Analisis yang digunakan adalah secara deskriptif.

### **III. Pembahasan**

#### ***Design Lembaga Keberatan Pajak Saat Ini***

Walau dalam UU KUP proses keberatan dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak, namun pada praktiknya, kegiatan ini diwakili oleh Kepala Kantor Wilayah DJP. Lebih khusus lagi, penelaahan keberatan wajib pajak dilaksanakan oleh staf khusus Penelaah Keberatan. Adapun Penelaah Keberatan berada pada Bidang Keberatan dan Pengurangan pada Kanwil Jakarta Khusus dan Wajib Pajak Besar. Sedangkan pada Kanwil selain Kanwil Jakarta Khusus dan Wajib Pajak Besar pada Bidang Keberatan, Banding, dan Pengurangan. Unit ini merupakan unit setingkat eselon III di bawah struktur Kantor Wilayah DJP.

Gambar 1: Struktur Organisasi Kantor Wilayah DJP



Penelaah Keberatan Pajak

Sumber: Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak

Berdasarkan Pasal 48 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak, Bidang Keberatan, Banding, dan Pengurangan (KBP) mempunyai tugas melaksanakan pemberian bimbingan dan penyelesaian pengajuan/pencabutan permohonan pembetulan, pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang

---

tidak benar, pengurangan atau pembatalan Surat Pemberitahuan Pajak Terutang yang tidak benar, pengurangan atau pembatalan surat tagihan pajak yang tidak benar, pembatalan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan, pengurangan Pajak Bumi dan Bangunan, serta melaksanakan penyelesaian

Sebagaimana diungkapkan pada awal tulisan, karena di bawah struktur Kanwil DJP, Bidang KBP harus mengikuti arahan Kepala Kanwil DJP. Padahal di sisi lain, Kepala Kanwil DJP juga dibebankan target penerimaan pajak di kantornya. Hal tersebut menyebabkan independensi proses keberatan pajak sering dipertanyakan.

### *Lembaga Quasi Peradilan yang Ada di Indonesia*

Selain lembaga keberatan pajak, instansi lain di pemerintahan juga banyak yang menjadi kuasi peradilan. Beberapa contoh kuasi peradilan di Indonesia:

#### 1. Komisi Pengawas Persaingan Usaha

Komisi Pengawas Persaingan Usaha (KPPU) adalah komisi yang dibentuk untuk mengawasi pelaku usaha dalam menjalankan kegiatan usahanya agar tidak melakukan monopoli dan atau persaingan usaha tidak sehat.<sup>16</sup> Berdasarkan posisi kelembagaannya yang menempatkan KPPU sebagai lembaga negara penunjang atau independen yang berarti berada diluar lembaga negara pokok, KPPU menjiwai beberapa cabang kekuasaan negara yaitu eksekutif dan yudikatif. Oleh karenanya KPPU memiliki wewenang

---

<sup>16</sup> Pasal 1 Angka (18) Undang-Undang Nomor Nomor 5 Tahun 1999 tentang Larangan Praktek Monopoli Dan Persaingan Usaha Tidak Sehat.

---

untuk mengadili perkara pelanggaran persaingan usaha sebagaimana diatur dalam Pasal 36 UU Persaingan Usaha.

Secara sederhana, Pasal 36 Undang-Undang Persaingan Usaha dapat dibagi menjadi dua jenis kekuasaan. Pasal 36 huruf (a) hingga (d) mencakup wewenang KPPU yang berkaitan dengan kekuasaan eksekutif, sedangkan huruf (e) hingga (k) meliputi wewenang KPPU yang terkait dengan kekuasaan yudikatif. Dalam hal ini, KPPU memiliki kewenangan untuk memeriksa, mengadili, dan memutus perkara pelanggaran persaingan usaha. Dengan posisinya sebagai lembaga negara independen yang juga berwenang mengadili kasus persaingan usaha, KPPU dapat dianggap sebagai lembaga negara independen yang memiliki fungsi kuasi peradilan.

## 2. Komisi Penyiaran Indonesia

Komisi Penyiaran Indonesia (KPI) adalah lembaga negara independen yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2002 tentang Penyiaran. KPI bertujuan mengatur hal-hal terkait penyiaran dan berfungsi untuk mewadahi aspirasi serta mewakili kepentingan masyarakat dalam bidang penyiaran.<sup>17</sup>

Sebagai lembaga negara independen, KPI memiliki unsur kekuasaan eksekutif dan yudikatif. Hal ini tercermin dalam beberapa wewenangnya, antara lain. menetapkan standar program siaran; menyusun peraturan serta pedoman perilaku penyiaran; mengawasi penerapan peraturan dan pedoman perilaku serta standar program siaran; memberikan sanksi atas pelanggaran peraturan, pedoman perilaku, dan standar siaran; dan berkoordinasi atau bekerja sama dengan pemerintah, lembaga penyiaran, dan masyarakat.

---

<sup>17</sup> Pasal 7 Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2002 tentang Penyiaran.

---

Dari wewenang-wewenang ini, terlihat bahwa KPI memiliki kewenangan aktif dalam pengawasan sekaligus wewenang untuk memeriksa, menilai, dan menindak pelanggaran dalam penyiaran. Meski keputusan akhir KPI tidak berbentuk putusan hukum, lembaga ini tetap berfungsi kuasi yudisial karena memiliki kewenangan menentukan ada atau tidaknya pelanggaran.

### 3. Komisi Informasi

Komisi Informasi adalah lembaga mandiri yang memiliki fungsi untuk menjalankan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik beserta peraturan pelaksanaannya. Lembaga ini juga bertugas untuk menetapkan petunjuk teknis standar layanan informasi publik serta menyelesaikan sengketa informasi publik melalui mediasi dan/atau ajudikasi nonlitigasi.<sup>18</sup>

Penyelesaian sengketa melalui mediasi berarti menyelesaikan sengketa antara pihak-pihak yang berselisih dengan bantuan seorang mediator dari Komisi Informasi. Sementara itu, penyelesaian sengketa melalui ajudikasi berarti Komisi Informasi yang memutuskan sengketa tersebut.

### 4. Badan Pengawas Pemilu

Badan Pengawas Pemilu (Bawaslu) adalah lembaga penyelenggara pemilihan umum (pemilu) yang mengawasi penyelenggaraan pemilu di seluruh wilayah Indonesia.<sup>19</sup> Salah satu wewenang Bawaslu berkaitan dengan kuasi peradilan yakni menerima, memeriksa, memediasi atau mengadjudikasi, dan memutus penyelesaian sengketa proses pemilu.

### 5. Ombudsman

---

<sup>18</sup> Pasal 1 Angka (4) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik.

<sup>19</sup> Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2017 tentang Pemilihan Umum

---

Ombudsman adalah lembaga negara yang memiliki wewenang untuk mengawasi pelaksanaan pelayanan publik, baik yang dijalankan oleh penyelenggara negara dan pemerintah, termasuk oleh Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), serta Badan Hukum Milik Negara. Selain itu, Ombudsman juga mengawasi badan swasta atau individu yang diberi tugas menyelenggarakan layanan publik tertentu, yang sebagian atau seluruh dananya bersumber dari anggaran negara atau anggaran daerah.<sup>20</sup>

Ombudsman memiliki wewenang yang menunjukkan fungsinya sebagai lembaga kuasi peradilan, yaitu sebagai berikut:

- a. Meminta keterangan lisan atau tertulis dari Pelapor, Terlapor, atau pihak terkait atas laporan yang diajukan ke Ombudsman.
- b. Memeriksa keputusan, surat-menyurat, atau dokumen lainnya dari Pelapor atau Terlapor untuk memastikan kebenaran laporan.
- c. Meminta klarifikasi serta salinan atau fotokopi dokumen yang diperlukan dari instansi terkait guna pemeriksaan laporan.
- d. Melakukan pemanggilan terhadap Pelapor, Terlapor, atau pihak terkait dengan laporan.
- e. Menyelesaikan laporan melalui mediasi dan konsiliasi atas permintaan para pihak.
- f. Membuat rekomendasi terkait penyelesaian laporan, termasuk rekomendasi pembayaran ganti rugi dan/atau rehabilitasi bagi pihak yang dirugikan.

---

<sup>20</sup> Pasal 1 Angka 1 Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2008 Tentang Ombudsman Republik Indonesia

- 
- g. Demi kepentingan umum, mengumumkan hasil temuan, kesimpulan, dan rekomendasi.

Dari seluruh contoh lembaga kuasi peradilan yang ada di Indonesia, terlihat jelas penyelesaian sengketa yang dilaksanakan tidak melibatkan lembaga kuasi sebagai salah satu pihak yang bersengketa. Oleh sebab itu, pemisahan lembaga kuasi peradilan yakni keberatan pajak menjadi salah satu hal yang mendesak untuk dilaksanakan demi menjamin independensi putusan.

### ***Lembaga Keberatan Pajak di Negara Lain***

Organisasi untuk Kerja Sama dan Pembangunan Ekonomi atau *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) menyatakan bahwa keberatan (*appeal*) adalah satu dari enam hak wajib pajak, yaitu *the right of appeal* yaitu: *The right of appeal against any decision of the tax authorities applies to all taxpayers and to almost all decisions made by the tax authorities, whether as regards the applications of the law or of administrative rulings, provided the taxpayer is directly concerned.* Hak ini memungkinkan semua wajib pajak untuk mengajukan keberatan terhadap hampir semua keputusan yang dibuat oleh otoritas pajak, baik terkait penerapan hukum maupun keputusan administratif, asalkan wajib pajak tersebut secara langsung terdampak oleh keputusan tersebut.<sup>21</sup>

Hampir semua negara di dunia mengakomodasi hak wajib pajak untuk mengajukan upaya hukum berupa keberatan atas keputusan otoritas pajak. Oleh karenanya, dapat dilihat pula

---

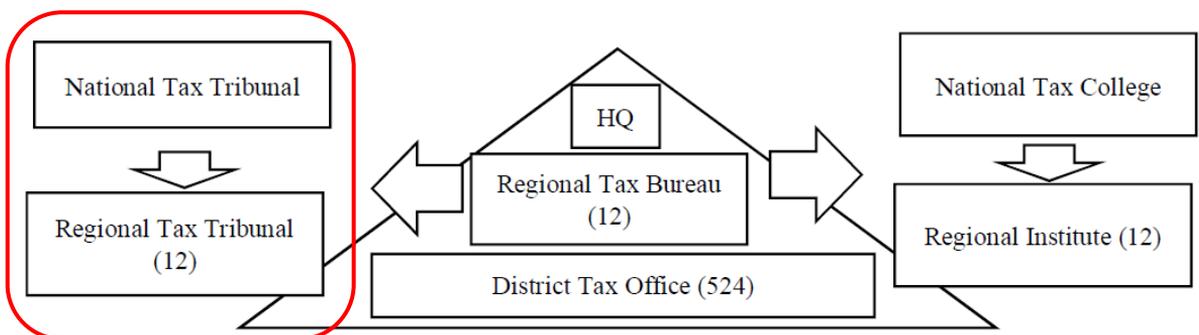
<sup>21</sup> Supriyadi, Beny Setiawan, dan Randy Matius Bintang. "Evaluasi Lembaga Keberatan dalam Penyelesaian Sengketa Pajak yang Adil di Direktorat Jenderal Pajak." *Jurnal Pajak Indonesia* 2, no. 2 (2018): 6-19.

mekanisme proses keberatan pada otoritas pajak negara lainnya.

### 1. Lembaga Keberatan Pajak di Jepang

Di Jepang, sengketa pajak sebelum mencapai pengadilan ditangani oleh *National Tax Tribunal* (NTT) yang berada di bawah Badan Nasional Pajak atau *National Tax Agency* (NTA). NTT menangani permohonan keberatan atas keputusan NTA. Walaupun secara struktural berada di bawah NTA, NTT beroperasi secara independen dari administrasi pengumpulan pajak nasional. Pada tahun 1984, NTT berubah status dari "lembaga afiliasi" menjadi "lembaga khusus". NTT berada di bawah pengawasan Presiden, dan ketuanya ditunjuk oleh NTT *Commissioner* dengan persetujuan Menteri Keuangan. Hakim di NTT dipilih dari kalangan hakim pengadilan dan jaksa yang memiliki pengetahuan dan pengalaman di bidang perpajakan, sehingga memastikan independensi NTT dalam memutuskan perkara.<sup>22</sup>

Gambar 2: Struktur Organisasi *National Tax Agency* (NTA) Jepang



Sumber: National Tax Agency (dalam Ardin, 2023)<sup>23</sup>

<sup>22</sup> *Ibid.*

<sup>23</sup> Ardin, Galih. "Improving Effectiveness And Efficiency Of Tax Objection Process: Lesson Learned From Japan." *Indonesian*

---

Sebagai badan independen, NTT telah dipisahkan dari KPP dan Kanwil Pajak. Meskipun demikian, NTT tetap merupakan bagian dari Badan Pajak Nasional (NTA). Dalam sistem NTT, hakim kuasi atau penelaah Keberatan bertanggung jawab kepada Direktur Regional NTT. Selanjutnya, Direktur Regional bertanggung jawab kepada Direktur Jenderal NTT. Oleh karena itu, keputusan yang diambil oleh NTT tidak dipengaruhi oleh kebijakan Kanwil Pajak atau KPP. Arahan dari pimpinan NTA tidak membatasi keputusan NTT. Ini berarti bahwa ketika NTT membuat keputusan berdasarkan interpretasi hukum yang berbeda dari NTA.<sup>24</sup>

## 2. Lembaga Keberatan Pajak di Amerika Serikat

Di Amerika Serikat, lembaga keberatan pajak juga di bawah struktur komisioner otoritas pajak *Internal Revenue Service* (IRS). Walaupun demikian, unit ini bersifat independen dengan mengusung nama Kantor Independen Keberatan (*Independen Office of Appeal*). Perubahan struktur unit ini menjadi independen juga baru diberlakukan pada 1 Juli 2019, setelah sebelumnya hanya menjadi kantor keberatan (*Office of Appeal*) sejak berdiri pada tahun 1927.<sup>25</sup>

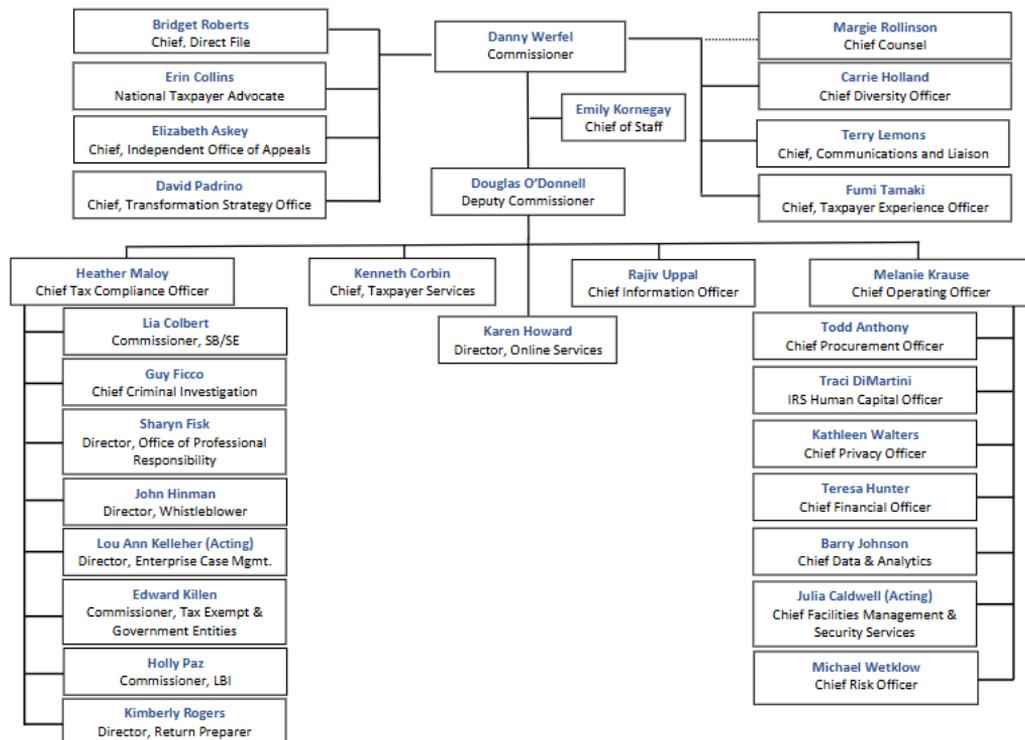
---

*Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik* 8.1 (2023): 1-15.

<sup>24</sup> *Ibid.*

<sup>25</sup> Toscher, Steven, Jonathan Kalinski, and Gary Markarian. "The New Independent Office of Appeals Must Be Independent to Survive." *J. Tax Prac. & Proc.* 22 (2020): 45.

Gambar 3: Struktur Organisasi *Internal Revenue Service (IRS)* Amerika Serikat



Updated 10/29/2024

Sumber: *Internal Revenue Service (Struktur Per 29 Oktober 2024)*<sup>26</sup>

Kantor Independen Keberatan IRS juga menjelaskan transformasinya selain perubahan nama, salah satunya berkaitan dengan “*ex parte*” yang kini dilarang dalam proses keberatan. Dalam proses peradilan, istilah “*ex parte*” merujuk

<sup>26</sup> **Internal Revenue Service.** *IRS Organization Chart.* Washington, D.C.: Department of the Treasury, 2024. <https://www.irs.gov/pub/newsroom/marketing/internet/irs-organization-chart.pdf>.

---

pada sudut pandang sepihak atau berpihak yang diterima atas nama atau dari satu pihak saja.

Pada konteks IRS, komunikasi *ex parte* adalah komunikasi antara seorang petugas keberatan (*appeals*) dan pegawai dari fungsi IRS lainnya (selain petugas keberatan, misalnya pemeriksa pajak) tanpa diketahui oleh wajib pajak atau kuasanya. Sejak Kantor Independen Keberatan IRS bertransformasi pada 2019, beberapa komunikasi *ex parte* dilarang untuk menjaga independensinya.<sup>27</sup>

### ***Rancang Ulang Design Lembaga Keberatan Pajak***

Independensi menjadi salah satu hal krusial dalam penyelesaian sengketa. Jika merujuk pada lembaga kuasi peradilan lain di Indonesia, tidak ada lembaga kuasi peradilan yang memutus terhadap sengketa, namun lembaga tersebut juga ikut menjadi salah satu pihak yang bersengketa. Lembaga keberatan pajak seolah menjadi anomali dari kuasi peradilan lainnya.

Kemudian, beberapa otoritas pajak negara lain seperti Jepang dan Amerika Serikat juga telah memisahkan petugas keberatan dari fungsi lainnya, dan menjadikannya sebagai unit langsung di bawah pimpinan otoritas. Walaupun di bawah pimpinan otoritas pajak, namun proses keberatan tetap dijamin independensinya tanpa intervensi.

Berbeda dengan penerapan di Indonesia, fungsi keberatan masih berupa unit Bidang (Eselon III) di bawah Kepala Kanwil (Eselon II) yang memiliki target mengamankan penerimaan

---

<sup>27</sup> **Internal Revenue Service.** *Appeals: An Independent Organization.* Washington, D.C.: Department of the Treasury. 2024. <https://www.irs.gov/appeals/appeals-an-independent-organization>.

pajak. Oleh karenanya, rancang ulang design kelembagaan keberatan pajak menjadi salah satu hal dapat dilakukan untuk menjamin independensinya.

Ada beberapa alternatif kebijakan lembaga pajak menurut Wahyudi (2022)<sup>28</sup>. *Pertama*, mempertahankan status *quo*, yaitu dengan tetap menempatkan lembaga keberatan di Kantor Wilayah (Kanwil) DJP. *Kedua*, membentuk unit eselon 2 khusus untuk lembaga keberatan di dalam Direktorat Jenderal Pajak. *Ketiga*, memindahkan lembaga keberatan menjadi unit eselon 1 yang berdiri sendiri di bawah Kementerian Keuangan. Penyelesaian sengketa administratif keuangan negara, termasuk sengketa terkait pajak, cukai, bea masuk, pasar modal, dan lelang, disatukan dalam sebuah unit eselon 1 di lingkungan Kementerian Keuangan. *Keempat*, menghapus lembaga keberatan di Direktorat Jenderal Pajak sehingga wajib pajak langsung mengajukan banding ke Pengadilan Pajak.

Perbandingan kelebihan dan kekurangan masing-masing dapat disajikan dalam tabel sebagai berikut:

Tabel 1 Alternatif Kebijakan Lembaga Keberatan Pajak

Pilihan Kebijakan	Kelebihan	Kekurangan
Alternatif 1: Tetap di Kanwil	Sudah matang secara organisasi dan SDM	Tidak objektif dan independen karena Kanwil dibebankan target penerimaan
Alternatif 2: Dibentuk unit Eselon II di DJP	Lebih objektif dan independen	Masih ada risiko tidak objektif dan independen
Alternatif 3: Dibentuk unit Eselon I di	Objektif dan independen	a. Perlu menyiapkan organisasi dan SDM yang khusus

<sup>28</sup> *Op. Cit.*

Pilihan Kebijakan	Kelebihan	Kekurangan
Kementerian Keuangan		b. Perlu selalu mengkoordinasikan kebijakan teknis operasional perpajakan dengan DJP c. Bertentangan dengan UU Administrasi Pemerintahan bahwa keberatan diputuskan oleh pejabat atau instansi yang bersangkutan
Alternatif 4: Dihapus dan langsung upaya hukum ke pengadilan pajak	Memenuhi syarat peradilan yang independen	Bertentangan dengan prinsip peradilan administrasi yang harus diselesaikan oleh pejabat dahulu

Sumber: Wahyudi (2022)

Dari keempat alternatif tersebut, penulis berpendapat bahwa alternatif 2, yakni membentuk unit Eselon II di DJP, cenderung lebih sesuai untuk merancang ulang kelembagaan keberatan. Kenaikan lembaga keberatan dari semula hanya unit Eselon III di bawah Kepala Kanwil menjadi unit Eselon II langsung di bawah Dirjen merupakan hal yang dapat meningkatkan independensi lembaga keberatan. Hal ini juga lebih sesuai jika bercermin pada otoritas pajak negara lain seperti Jepang dan Amerika Serikat. Lembaga keberatan seharusnya berada di bawah langsung pimpinan otoritas pajak tertinggi, yakni Dirjen Pajak. Hanya saja, tentunya lembaga keberatan ini harus bebas dari intervensi Dirjen

Pajak. Kondisi ini sebenarnya bisa terwujud mengingat Dirjen Pajak mempunyai peran secara nasional. Uang penerimaan yang “hilang” dari sengketa yang memenangkan wajib pajak bisa digunakan untuk kegiatan ekonomi lainnya. Wajib pajak dapat menggunakannya sebagai tambahan kemampuan ekonomis untuk menggerakkan perekonomian nasional sehingga secara agregat tetap ada peningkatan penerimaan pajak.

Sementara apabila menimbang alternatif lain, seperti membentuk unit eselon I di bawah Menteri Keuangan, maka dikhawatirkan kompetensi petugasnya tidak secap pegawai DJP. Selain itu, ada koordinasi yang panjang antara DJP dan lembaga keberatan yang menyulitkan dalam pelaksanaannya nanti.

Sedangkan pada alternatif penghapusan keberatan, maka beban pengadilan pajak akan sangat menumpuk. Padahal asas peradilan administratif seharusnya sederhana, cepat, dan berbiaya ringan.

## **IV. Kesimpulan**

Lembaga keberatan pajak di Indonesia perlu dirancang ulang untuk meningkatkan independensinya sebagai kuasi peradilan yang lebih adil bagi wajib pajak. Saat ini, lembaga keberatan berada di bawah struktur Kantor Wilayah DJP. Hal ini dapat menimbulkan konflik kepentingan karena Kanwil DJP juga memiliki target penerimaan. Berdasarkan tinjauan terhadap lembaga kuasi peradilan serupa di Indonesia dan di negara-negara lain, seperti Jepang dan Amerika Serikat, kajian ini menyarankan agar lembaga keberatan pajak dipisahkan atau setidaknya dibuat lebih independen dari unit-unit eksekutif yang berorientasi pada penerimaan pajak.

Dari beberapa alternatif lembaga keberatan pajak, penulis lebih mendukung pembentukan unit Eselon II di

bawah DJP. Kondisi ini mirip dengan struktur lembaga pajak di negara-negara lain yang memberikan ruang lebih besar bagi independensi dan akuntabilitas dalam memutuskan keberatan pajak.

Perancangan ulang ini diharapkan dapat mengurangi dominasi fiskus dalam sengketa pajak, memberikan keadilan bagi wajib pajak, serta meningkatkan kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan di Indonesia.

## V. Daftar Pustaka

### Jurnal

- Agustina, Enny. "Hukum Pajak Dan Penerapannya Untuk Kesejahteraan Sosial." *Solusi* 18.3 (2020): 407-418.
- Ardin, Galih. "Improving Effectiveness And Efficiency Of Tax Objection Process: Lesson Learned From Japan." *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik* 8.1 (2023): 1-15.
- Aulia, Ismiani, and Nera Marinda Machdar. "Upaya Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Pada Pengadilan Pajak: Suatu Perspektif Keadilan." *SINOMIKA Journal: Publikasi Ilmiah Bidang Ekonomi dan Akuntansi* 2.3 (2023): 603-620.
- Dewi, Syanti, Widyasari, and Nataherwin Nataherwin. "Pengaruh Insentif Pajak, Tarif Pajak, Sanksi Pajak Dan Pelayanan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Selama Masa Pandemi Covid-19." *Jurnal Ekonomika Dan Manajemen* 9.2 (2020).
- Furqon, Eki. "Kedudukan lembaga negara independen berfungsi quasi peradilan dalam sistem ketatanegaraan Indonesia." *Nurani Hukum* 3.1 (2020): 77-85.

- 
- Hasan, Hari. "Prinsip Kesamaan Kedudukan Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Di Indonesia." *Jurnal Gagasan Hukum* 2.01 (2020): 52-70.
- Jatmiko, Ludfie Setyo Poerwoko. "Self assessment, Hak Wajib Pajak Asas Kesetaraan Pada Imbalan Bunga Bagi Wajib Pajak Dalam Rekontruksi Hukum Pajak Indonesia: Self Assessment, Taxpayer's Rights, Interst Reward." *The Prosecutor Law Review* 2.2 (2024).
- Supriyadi, Beny Setiawan, dan Randy Matius Bintang. "Evaluasi Lembaga Keberatan dalam Penyelesaian Sengketa Pajak yang Adil di Direktorat Jenderal Pajak." *Jurnal Pajak Indonesia* 2, no. 2 (2018): 6-19.
- Toscher, Steven, Jonathan Kalinski, and Gary Markarian. "The New Independent Office of Appeals Must Be Independent to Survive." *J. Tax Prac. & Proc.* 22 (2020): 45.
- Wahyudi. "Membangun Lembaga Keberatan Pajak Independen dan Adil." *Journal of Law and Nation* 1, no. 1 (2022)

### **Buku**

- Nashirudin, Imam. *Politik Hukum Penyelesaian Sengketa Pajak*. Uwais Inspirasi Indonesia, 2023.
- Subroto, Gatot. *Pajak & Pendanaan Peradaban Indonesia*. Elex Media Komputindo, 2020.

### **Prosiding**

- Sari, Ni Putu Purnama, I. Made Sudiartana, and Ni Luh Gde Mahayu Dicriyani. "Pengaruh Keadilan Pajak, Sistem Perpajakan, Tarif Pajak dan Sanksi Perpajakan Terhadap Persepsi Wajib Pajak Badan Mengenai Etika Penggelapan Pajak (Tax Evasion)." *Kumpulan Hasil Riset Mahasiswa Akuntansi (KHARISMA)* 3.1 (2021).

---

### Skripsi/Tesis/Disertasi/Makalah

Rifananda, Triadi Rizky. *Analisis Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Proses Keberatan di Kanwil DJP Riau dan Kepulauan Riau*. KTTA thesis, Politeknik Keuangan Negara STAN. 2022.

### Internet

Direktorat Jenderal Pajak. *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2023*. Jakarta: Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2023. Diakses 9 November 2024. <https://pajak.go.id/sites/default/files/2024-05/Laporan%20Kinerja%20Direktorat%20Jenderal%20Pajak%20Tahun%202023.pdf>.

Handayani, Ruruh. "Usul Pembentukan Lembaga Keberatan Pajak Independen." *Pajak.com*, 16 Desember 2022. <https://www.pajak.com/pajak/usul-pembentukan-lembaga-keberatan-pajak-independen/>

**Internal Revenue Service.** *Appeals: An Independent Organization*. Washington, D.C.: Department of the Treasury. 2024. <https://www.irs.gov/appeals/appeals-an-independent-organization>.

**Internal Revenue Service.** *IRS Organization Chart*.

Washington, D.C.: Department of the Treasury, 2024. <https://www.irs.gov/pub/newsroom/marketing/inter-net/irs-organization-chart.pdf>.

Subekti, Imam. *Pentingnya Independensi dan Keterbukaan dalam Proses Keberatan Pajak*. MUC Consulting. Last modified January 15, 2020. Accessed November 9, 2024. <https://mucglobal.com/id/news/594/pidtingnya-indepiddisi-dan-keterbukaan-dalam-proses-keberatan-pajak>.

### **DECLARATION OF CONFLICTING INTERESTS**

The authors state that there is no conflict of interest in the publication of this article.

### **FUNDING INFORMATION**

Write if there is a source of funding

### **ACKNOWLEDGMENT**

The authors thank to the anonymous reviewer of this article for their valuable comment and highlights

Reo negate actori incumbit  
probatio