

JAMINAN KERAHASIAAN INFORMASI PAJAK ATAS HARTA BENDA WAJIB PAJAK DALAM PEMERIKSAAN PENGELOLAAN DAN TANGGUNG JAWAB KEUANGAN NEGARA YANG DIJALANKAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN

Johannes Johny Koynja¹
Fakultas Hukum Universitas Mataram

ABSTRAK

Penelitian ini berangkat dari isu hukum yang lahir dari adanya benturan dua kepentingan yang sama-sama dilindungi oleh konstitusi, yaitu: **Pertama**, kepentingan berupa hak konstitusional Wajib Pajak atas harta bendanya, dalam hal ini jaminan kerahasiaan yang dilindungi undang-undang atas segala informasi yang telah diberikannya kepada negara (fiskus) berkenaan dengan kewajibannya untuk membayar pajak menurut prinsip self assessment; **Kedua**, kepentingan berupa kewenangan konstitusional BPK untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara secara bebas dan mandiri. Terdapat dua pertanyaan urgensi dalam penelitian ini terkait konflik norma kewenangan konstitusional BPK terhadap informasi pajak atas harta benda Wajib Pajak, yaitu: **Pertama**, dimanakah letak konflik norma terkait kewenangan konstitusional Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terhadap informasi pajak atas harta benda Wajib Pajak? **Kedua**, bagaimana sesungguhnya pelaksanaan jaminan kerahasiaan Wajib Pajak terhadap informasi pajak atas harta benda Wajib Pajak dengan diterapkannya sistem self assesment dalam sistem perpajakan Indonesia? Peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang keuangan negara, yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, serta Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) telah menempatkan BPK sebagai badan yang cenderung monopolistik dalam melakukan pemeriksaan terhadap keuangan negara, disamping menciptakan ketidakstabilan di sektor perpajakan.

Kata Kunci: Kerahasiaan Informasi Pajak, Pemeriksaan Pengelolaan Keuangan Negara, Wajib Pajak, Badan Pemeriksa Keuangan

ABSTRACT

*This study departs from the legal issues that were born from the conflict of two interests are equally protected by the constitution, namely: First, the interest in the form of the constitutional rights of the taxpayer on his property, in this case the guarantee of confidentiality is protected by law on all the information that has been given to the state (tax authorities) in respect of its obligations to pay taxes according to the principle of self-assessment; Secondly, the benefit in the form of constitutional authority of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK) to audit state finances freely and independently. There are two questions of urgency in the research related to the conflict norm constitutional authority of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK) to information on property tax taxpayer, namely: **First**, where was the norm conflicts related to the constitutional authority of the*

¹ Dosen tetap Fakultas Hukum Universitas Mataram

Supreme Audit Agency (BPK) to get property tax on the Taxpayer? **Second**, how real implementation Taxpayer confidentiality to information on property tax Taxpayer with the implementation of self assessment system in the Indonesian tax system? *egislation governing state finances, namely the Act Number 17 of 2003 on State Finance and the Act Number 15 of 2004 concerning Management and Accountability of State Finance, and the Act Number 15 of 2006 regarding the Supreme Audit Agency (BPK) has placed the Supreme Audit Agency (BPK) as a body that tends to monopoly the inspections on state finances, in addition to creating instability in the taxation sector.*

Keyword: Confidentiality of Tax Information, Inspection State Financial Management, Taxpayers, Audit Board of the Republic of Indonesia

Pokok Muatan

JAMINAN KERAHASIAAN INFORMASI PAJAK ATAS HARTA BENDA WAJIB PAJAK DALAM PEMERIKSAAN PENGELOLAAN DAN TANGGUNG JAWAB KEUANGAN NEGARA YANG DIJALANKAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN ..	287
A. PENDAHULUAN.....	288
B. HASIL PENELITIAN DAN PEM-BAHASAN	289
1. Kewenangan Konstitusional Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Terhadap Informasi Pajak Atas Harta Benda Wajib Pajak	289
2. Pelaksanaan Jaminan <i>Kerahasiaan</i> Wajib Pajak Terhadap Informasi Pajak Atas Harta Benda Wajib Pajak Dengan Diterapkannya Sistem <i>Self Assesment</i>	294
C. PENUTUP.....	299
DAFTAR PUSTAKA	301

A. PENDAHULUAN

Penelitian ini berangkat dari isu yang lahir dari adanya benturan antara dua kepentingan yang sama-sama dilindungi oleh konstitusi yang mengarah pada terjadinya tumpang tindih kewenangan dan konflik kepentingan, yaitu: **Pertama**, kepentingan berupa hak konstitusional Wajib Pajak atas harta bendanya sebagaimana dimaksud Pasal 28G ayat (1) UUD 1945¹, dalam hal ini jaminan kerahasiaan yang dilindungi undang-undang atas segala informasi yang telah diberikannya kepada negara (*fiskus*) berkenaan dengan kewajibannya untuk

membayar pajak menurut prinsip *self assessment*; **Kedua**, kepentingan berupa kewenangan konstitusional BPK berdasarkan Pasal 23E Ayat (1) UUD 1945 untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara secara bebas dan mandiri² sehingga mengharuskannya untuk memeriksa semua dokumen yang berkaitan dengan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara³.

² Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 menyatakan, “Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu **Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri**”. (huruf tebal dari Peneliti)

³ Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan menyatakan, “Dalam melaksanakan tugasnya, **BPK berwenang meminta keterangan dan/atau dokumen yang wajib diberikan** oleh setiap orang, unit organisasi Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang **mengelola keuangan negara**”.

¹ Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 menyatakan bahwa “Setiap orang **berhak atas perlindungan** diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan **harta benda yang dibawah kekuasaannya**, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”.

Sementara itu, Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dikatakan menghambat kewenangan BPK dalam menjalankan fungsi konstitusionalnya sebab tidak semua data dan/atau keterangan dapat diberikan kepada BPK selaku “lembaga negara”, melainkan hanya keterangan tentang identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan. Dengan demikian, ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, oleh BPK dianggap secara nyata dan tegas mengingkari dan bertentangan dengan Pasal 23E Ayat (1) UUD 1945 sehingga sangat merugikan kewenangan konstitusional BPK, karena dengan adanya ketentuan tersebut BPK tidak dapat melakukan pemeriksaan penerimaan negara yang bersumber dari sektor perpajakan secara bebas dan mandiri, sedangkan pajak merupakan kontribusi Wajib Pajak kepada negara yang merupakan salah satu bentuk penerimaan negara atau setidaknya bagian dari penerimaan keuangan negara menurut Pasal 2 UU Keuangan Negara.

Untuk itu BPK mengajukan uji materil terhadap Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, khususnya Pasal 34 Ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a). Permasalahan muncul ketika Mahkamah Konstitusi melalui putusannya Nomor 3/PUU-VI/2008 tentang kewenangan BPK untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara terhadap informasi pajak atas harta benda Wajib Pajak, menyatakan bahwa permohonan BPK tidak dapat diterima.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 3/PUU-VI/2008 merupakan salah satu dari sekian banyak putusan Mahkamah Konstitusi yang oleh beberapa kalangan dinilai cukup *kontroversial* sehingga masih menjadi polemik, sehingga untuk sementara putusan tersebut dapat dianggap sebagai patokan atau sebagai pra-andaian terhadap permasalahan di atas, karena sekilas putusan tersebut dinilai tidak mengakomodasi prinsip transparansi dalam upaya penerapan asas-asas umum pemerintahan yang baik.

Berdasarkan permasalahan yang telah dikemukakan tersebut di atas, terdapat dua pertanyaan urgensi dalam penelitian ini terkait konflik norma kewenangan konstitusional BPK terhadap informasi pajak atas harta benda Wajib Pajak, yaitu:

1. Dimanakah letak konflik norma terkait kewenangan konstitusional Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terhadap informasi pajak atas harta benda Wajib Pajak ?
2. Bagaimana sesungguhnya pelaksanaan jaminan *kerahasiaan* Wajib Pajak terhadap informasi pajak atas harta benda Wajib Pajak dengan diterapkannya sistem *self assesment dalam* sistem perpajakan Indonesia ?

B. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

1. Kewenangan Konstitusional Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Terhadap Informasi Pajak Atas Harta Benda Wajib Pajak

Dalam mempelajari ilmu hukum, kita selalu dihadapkan pada pemecahan masalah hukum dan bagaimana memecahkan suatu konflik. Demikian halnya terhadap putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 3/PUUVI/2008 tentang kewenangan BPK untuk memeriksa

pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara terhadap informasi pajak atas harta benda Wajib Pajak. Untuk itu, Noll⁴ menegaskan bahwa ilmu hukum itu merupakan ilmu peradilan (*rechtspraak-wetenschap*). Maksudnya bahwa studi ilmu hukum itu bila di lihat dari kaca mata hakim, mengandung sekurang-kurangnya 3 (tiga) ciri, yaitu: **Pertama**, berkaitan dengan peristiwa individual; **Kedua**, diterapkannya suatu norma atau kaidah (peraturan hukum); dan **Ketiga**, diselesaikannya suatu konflik.

Dalam hal ini, Hakim Konstitusi tidak hanya menjadi “corong undang-undang”. Kalaupun harus menjadi mulut undang-undang, maka harus ditafsirkan karena kebebasannya menemukan hukum (*rechtsvinding*) yang dianggap adil⁵. Sehingga dalam rangka penemuan hukum oleh hakim, dalam hal ini Hakim Konstitusi adalah subyek penemuan hukum yang utama⁶.

Eksistensi BPK sebagai lembaga negara yang melakukan pemeriksaan dan pengawasan terhadap keuangan negara diarahkan untuk melakukan pemeriksaan korektif-strategis terhadap penggunaan

uang negara, disamping pada dasarnya BPK merefleksikan pembagian kekuasaan negara yang diatur dalam UUD 1945⁷. Penetapan BPK sebagai lembaga negara idealnya didasarkan pada filosofis objektivitas, yaitu kewenangan BPK yang dijalankannya harus setara dan terbebas dari pengaruh kekuasaan lembaga negara lainnya terutama terkait yang menjadi salah satu objek pemeriksaannya. Hanya saja, konsep filosofis objektivitas yang seharusnya dijalankan BPK, justru cenderung diinterpretasikan sebagai “bebas dan mandiri” sebagaimana yang tercantum dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945. Padahal bagi suatu lembaga pemeriksa keuangan seperti halnya BPK, objektivitas kinerja justru dinilai lebih penting bila dibandingkan dengan makna “bebas dan mandiri” dalam kelembagaan, tetapi dalam kinerja yang dijalankannya justru mengarah ke penilaian yang tetap subjektif⁸.

Secara tersurat, kewenangan yang dimiliki BPK merupakan kekuasaan yang dilegitimasi hukum sehingga fungsi penyelenggaraan organ negara ditetapkan berdasarkan inisiasi dan formulasi dalam peraturan perundang-undangan. Kewenangan tersebut harus dipahami juga sebagai otoritas yang merupakan penggunaan kekuasaan secara absah (*legitimate authority*), dalam hal ini kewenangan diciptakan karena terbiasa untuk membentuk peranan, sehingga muncul haknya yang digunakan untuk mengorganisasi tindakan tertentu⁹.

Hakim Konstitusi dalam putusannya menegaskan bahwa dalam Undang-Undang

⁴ WG. Van der Velden, *De Ontwikkeling van de Wetgevingswetenschap*, (Lelystad: Koninklijke Vermande, 1988), p.21-22

⁵ Dalam hal ini apabila terjadi **kekosongan norma**, maka hakim dapat melakukan konstruksi hukum, hakim pengadilan dapat menempuh beberapa metode untuk menemukan hukum (*rechtsvinding*) yaitu dengan *argumentum a contrario*, *argumentum per analogiam* dan penghalusan hukum.

⁶ Menurut **Paul Scholten**, penemuan hukum oleh hakim merupakan sesuatu yang lain daripada hanya penerapan peraturan-peraturan pada peristiwanya, kadang-kadang dan bahkan sangat sering terjadi bahwa peraturannya harus ditemukan, baik dengan jalan interpretasi maupun dengan jalan analogi ataupun *rechtsverwijning* (pengkonkretan hukum). Sedangkan menurut Sudikno Mertokusumo, penemuan hukum (*rechtsvinding*) adalah proses pembentukan hukum oleh hakim atau petugas-petugas hukum lainnya yang diberi tugas menerapkan hukum terhadap peristiwa-peristiwa hukum yang konkret. Dengan kata lain, merupakan proses konkretisasi atau individualisasi peraturan hukum (*das sollen*) yang bersifat umum dengan mengingat akan peristiwa konkret (*das sein*) tertentu. Yang penting dalam penemuan hukum adalah bagaimanamenemukan atau menemukan hukum untuk peristiwa konkret. **Lihat** : Sudikno Mertokusumo, *Bab-bab Tentang Penemuan Hukum*, (Jakarta : Citra Aditya Bakti, 1993), hlm. 4-12

⁷ Jimly Asshiddiqie, *Perkembangan & Konsolidasi Lembaga negara Pasca Reformasi*, (Jakarta : Konstitusi Press, 2006), hlm. 192

⁸ Alberto Alesina, Nouriel Roubini, and Gerald D.Cohen, *Political Cycles and The Macroeconomy* (Massachusetts : Massachusetts Institute of Technology, 1997), P.22

⁹ Guy Benveniste, *Bureaucracy*, diterjemahkan oleh Sahat Simamora, *Birokrasi*, (Jakarta: Rajawali Press, 1997), hlm. 42-43

Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang diatur adalah perimbangan hak dan kewajiban antara negara dan Wajib Pajak. Hal ini berkaitan dengan penerapan prinsip *self Assessment*¹⁰ yang digunakan dalam sistem pemungutan pajak di Indonesia. Penerapan prinsip *self Assessment* memiliki konsekuensi yaitu bahwa negara *in casu* Pemerintah melalui Menteri Keuangan (dan pejabat dalam lingkungannya) selaku *fiskus* **dilarang**¹¹ untuk memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahuinya atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak¹², sementara di sisi lain ada **kewajiban** untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi Pemerintah yang memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara di mana sektor pajak (dalam hal ini hak negara untuk memungut pajak) termasuk di dalamnya (*huruf tebal dari Peneliti*).

Dalam hal pemeriksaan dimaksud di atas dilakukan oleh BPK, hasilnya kemudian akan diserahkan kepada DPR,

DPD, dan DPRD sesuai dengan kewenangannya dan setelah itu dinyatakan **terbuka untuk umum**¹³. Meskipun terdapat ketentuan yang menyatakan bahwa laporan hasil pemeriksaan yang dinyatakan terbuka untuk umum tersebut **tidak termasuk** laporan yang memuat rahasia negara¹⁴, namun tetap menimbulkan pertanyaan apakah data pribadi Wajib Pajak dapat dianggap sebagai rahasia negara? Jika hal itu dianggap sebagai rahasia negara, maka tetap menjadi tidak jelas dalam batas-batas mana BPK boleh memasuki data pribadi Wajib Pajak.

Sebaliknya, jika data pribadi Wajib Pajak bukan dianggap sebagai rahasia negara, maka berarti ia tunduk pada keharusan untuk dinyatakan sebagai data yang terbuka untuk umum, yang berarti **bertentangan** dengan Pasal 34 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (*huruf tebal dari Peneliti*).

Dalam situasi demikian maka telah terjadi benturan / konflik norma (*geschiljd van normen*) atau konflik norma hukum (*antinomi*) antara dua kepentingan hukum yang sama-sama dilindungi oleh konstitusi. Dalam putusannya, Hakim Mahkamah memandang bahwa terdapat ketidakharmonisan antar undang-undang, *in casu* Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan peraturan perundang-undangan yang terkait dengan keuangan

¹⁰ Sejak tahun 1983, sistem pemungutan pajak di Indonesia menganut *Self Assessment System* menggantikan sistem pemungutan pajak yang semula yaitu *Official Assessment System*. Hal ini ditetapkan dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 yang telah mengalami dua kali perubahan, yaitu perubahan pertama Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 dan perubahan kedua Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. *Self Assessment System* yang dianut Undang-undang perpajakan Indonesia memberikan kepercayaan penuh terhadap Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya kepada *fiskus*, atau dengan kata lain bahwa Wajib Pajak diberi kepercayaan penuh untuk melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku

¹¹ Pada prinsipnya, pengungkapan (*disclosure*) informasi **tanpa** persetujuan pemiliknya merupakan bentuk **perbuatan melawan hukum**. Maka pejabat Ditjen Pajak yang akan membuka dokumen milik Wajib Pajak pada dasarnya akan terkena delik pidana sebagaimana yang diatur juga dalam undang-undang yang sama.

¹² Pasal 34 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

¹³ Pasal 7 ayat (1) *juncto* ayat (5) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan *juncto* Pasal 19 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

¹⁴ Pasal 19 ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

negara¹⁵, yang menjadi sebab terjadinya benturan antara dua kepentingan hukum yang sama-sama dilindungi oleh konstitusi, yaitu di satu sisi adanya kepentingan hukum berupa hak konstitusional Wajib Pajak atas harta bendanya sebagaimana dimaksud Pasal 28G ayat (1) UUD 1945¹⁶, dalam hal ini jaminan kerahasiaan yang dilindungi undang-undang atas segala informasi yang telah diberikannya kepada negara (*fiskus*) berkenaan dengan kewajibannya untuk membayar pajak menurut prinsip *self assessment*.

Namun di sisi lain, terdapat kepentingan hukum berupa kewenangan konstitusional BPK untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara secara bebas dan mandiri¹⁷ sehingga mengharuskannya untuk memeriksa semua dokumen yang berkaitan dengan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara¹⁸.

Hakim Konstitusi dalam pertimbangannya, dalam perkara pengujian terhadap Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang sesungguhnya bukan merupakan perkara sengketa kewenangan konstitusional lembaga negara, maka tidak dapat ditentukan adanya kerugian kewenangan konstitusional BPK sebagai akibat berlakunya

Pasal 34 ayat (2a) huruf b¹⁹ dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a)²⁰ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Meskipun BPK memenuhi kualifikasi sebagai pihak yang dapat mengajukan permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD 1945, namun oleh karena tidak dapat ditentukan adanya kerugian kewenangan konstitusional BPK, maka syarat kedudukan hukum (*legal standing*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK tidak terpenuhi sehingga permohonan harus dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*).

Peneliti menilai bahwa praktik hukum di Indonesia memperlihatkan adanya situasi yang sangat dipengaruhi oleh positivisme hukum, bahkan positivisme undang-undang (*legisme*), sehingga para praktisi hukum pun cenderung berpikir positivistik atau legistik dalam menjatuhkan putusan. Dalam pandangan yang positivistik itu, maka hukum hanyalah apa yang secara *eksplisit* tercantum dalam aturan hukum yang sah (perundang-undangan).

Menurut Peneliti, hukum positif di satu sisi memiliki kelebihan yaitu adanya jaminan kepastian hukum (*rechtzekerheid*). Namun di sisi lain, hukum positif memiliki dualitas yang ambigu dan paradoks.

¹⁵ Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang **Keuangan Negara**, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang **Perbendaharaan Negara**, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang **Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara**, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang **Badan Pemeriksa Keuangan**.

¹⁶ Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 : *Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi*

¹⁷ Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 : *Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu **Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri***

¹⁸ Penjelasan Pasal 9 ayat (1) huruf b Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

¹⁹ Norma yang terdapat dalam ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, menentukan bahwa "*Pejabat pajak dan/atau tenaga ahli hanya dapat memberikan keterangan kepada BPK setelah mendapat penetapan oleh Menteri Keuangan*".

²⁰ Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan juga dianggap membatasi fungsi konstitusional BPK, sebab *tidak semua data dan/atau keterangan dapat diberikan kepada BPK selaku "lembaga negara"*, melainkan *hanya* keterangan tentang identitas *Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan*.

Kenyataan tersebut cenderung memberikan kesan bahwa eksistensi hukum *positivisme* adalah hukum yang tidak memiliki konstansi pendirian.

Sehingga dualisme hukum positif tersebut sekaligus merancukan hukum substantif yang meskipun tertulis (*law is written in the book*), namun belum tentu hukum dipraktikkan (*law in practice*) sesuai dengan substansi hukum itu sendiri, melainkan melenceng keluar dari ajaran hukum, sehingga terkadang putusan hakim (*judges made law*) sangat kontradiksi dan kontroversi dengan rasa keadilan masyarakat (*social justice unjustifiable*).

Tepatlah ungkapan yang menyatakan: “Justru hukum dibuat untuk dilanggar, jika tidak ada pelanggaran, maka hukum tidak berlaku efektif sebagai fakta dalam arti yang logis-rasionalis, itulah hukum”.

Argumentasi hukum dari Hakim Mahkamah dalam putusannya, menurut Penulis tidak cukup hanya dengan berdasarkan norma hukum tertulis yang kemudian langsung diterapkan pada fakta hukum, karena rumusan norma cenderung bersifat abstrak disebabkan adanya norma yang kabur atau norma yang tidak jelas (*vague van normen*) yang mengarah pada terjadinya konflik norma (*geschiljd van normen*), sehingga untuk itu Hakim Konstitusi dapat menggunakan salah satu dari beberapa asas hukum, diantaranya: asas *lex specialis derogat legi generali*, asas *lex superior derogat legi priori* dan *lex posterior derogat legi inferiori*.

Mengingat asas-asas hukum sangat menolong Hakim (*rechter*) untuk mencermatkan interpretasi dan membantunya dalam penerapan analogi serta mengarahkan dalam memberikan koreksi terhadap peraturan perundang-undangan.

Lebih lanjut, terjadinya benturan antara dua kepentingan hukum yang sama-

sama dilindungi oleh konstitusi, semata-mata lebih disebabkan karena menguatnya penerapan aliran *neo-konservatisme*²¹ yang justru telah dilegalisasikan dalam UUD 1945 terkait pemahaman pemeriksaan keuangan negara, yaitu:

- a. Negara sebagai faktor kekuasaan tertinggi dalam lapangan keuangan negara di manapun;
- b. Keharusan adanya campurtangan organ negara terhadap mekanisme pemeriksaan seluruh tahapan keuangan negara; dan
- c. Menguatnya pengaruh birokrasi negara dalam pemeriksaan di sektor perpajakan.

Perluasan definisi keuangan negara yang menjadi objek pemeriksaan tersebut cenderung telah meningkatkan peranan BPK sebagai lembaga pemeriksa keuangan negara yang justru menimbulkan paradoks kepentingan (*interesting paradox*)²².

Dalam hal ini sesungguhnya BPK tidak memiliki kewenangan dalam menentukan dan mengambil alih pemeriksaan keuangan negara di sektor pajak khususnya dalam tahapan pengelolaan, mengingat pengelolaan bersifat administratif sehingga

²¹ *Neo-konservatisme* dimaknai sebagai aliran filosofis yang mengadaptasi konsep mazhab Hukum Alam dari Thomas Hobbes yang menghendaki hukum sebagai wujud ketertiban dan kemauan yang dikehendaki beberapa kelompok, khususnya yang dimiliki negara. Aliran *neokonservatisme* memandang Negara sebagai institusi yang berkuasa terhadap warganegaranya. *Neo-konservatisme* memandang pemungutan pajak sebagai suatu sistem secara *holistik* sehingga menumbuhkan kesadaran yang bersifat konkret dan substantif bagi penganut ini yang menyatakan pemungutan pajak adalah sistem dan bukan tahapan. *Neo-konservatisme* menyatakan bahwa semua proses dalam pemungutan pajak harus diperiksa oleh lembaga pemeriksa. Hal ini berarti rasionalitas *neo-konservatisme* juga memandang pemungutan pajak sebagai keuangan negara secara integratif. *Neo-konservatisme* menelaah lembaga pemeriksa publik sebagai lembaga yang harus mengaudit pungutan yang sedang, akan, dan telah dipungut negara, dan telah dikategorikan sebagai keuangan negara, termasuk di dalamnya pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa. **Lihat:** M.D.A. Freeman, *Introduction to Jurisprudence* (London : Sweet & Maxwell Ltd., 2001), P. 146-147

²² Mark Moore dalam Robert D.Behn, *Rethinking Democratic Accountability* (Washington D.C.: Brookings Institution Press, 2001), P.35

memiliki keleluasaan untuk menentukan tata cara pengelolaannya. Disamping tidak bisa disamakan dalam pemeriksaan pertanggungjawaban yang termuat dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN).

Apalagi *imperfektivitas* atau ketidaksempurnaan Hukum Keuangan Negara pasca perubahan UUD 1945 terlihat dalam peraturan perundangundangan yang mengatur tentang keuangan negara. Untuk itu, peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang keuangan negara²³ hendaknya mengandung landasan filsafat yang merupakan latar belakang substansi pemikiran pembuat undang-undang tentang Keuangan Negara, termasuk didalamnya harus dirumuskan secara mendasar pada ilmu pengetahuan (*het dekken der kennis*), disamping rumusannya juga harus ditata berdasarkan landasan pemikiran ekonomis (*ekonomische denkgesetz*), rumusan ketentuan harus menghindari substansi yang diulang dan/atau saling bertentangan antara pasal satu dengan pasal yang lainnya (*wiedersprüchlos*), termasuk didalamnya cakupan rumusan substansi undang-undang yang mengatur keuangan negara harus bersifat menyeluruh (*het dekken van de rechtsstof*), kemudian yang terakhir harus bermanfaat sesuai dengan tujuannya (*doelmatig*)²⁴.

Peneliti menambahkan, dalam Naskah Akademik Rancangan Perubahan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara²⁵, juga ditegaskan

²³ Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

²⁴ Arifin P. Soeria Atmadja, *Hukum Keuangan Negara Pasca 60 Tahun Indonesia Merdeka: Masalah dan Prospeknya bagi Indonesia*, Artikel, Masyarakat Pemantau Peradilan Indonesia, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, hlm.7

²⁵ Keikutsertaan Peneliti dalam kegiatan Komite IV DPD RI terkait *Uji Sahih Terhadap Revisi Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*, bertempat di Gedung Rektorat Universitas Mataram, Selasa 14 Februari 2012, Pkl.09.30 – 13.00 Wita

kan adanya upaya merubah paradigma terkait kewenangan BPK yang diharapkan lebih menekankan pemeriksaannya pada evaluasi kebijakan penggunaan uang negara (*makro strategis*) bukan pada pemeriksaan teknisnya (*mikro teknis*) dengan melihat fungsi yang sama yang dijalankan oleh *General Accounting Office* (GAO) di Amerika Serikat dan *National Accounting Office* di Inggris, pemeriksaan yang dilakukan meliputi *financial audit*, *compliance audit*, dan *internal control system*. Pemeriksaan yang dilakukan bersifat *post-audit* dengan menerapkan *programme evaluations*, tidak lagi *voucher audits*²⁶.

2. Pelaksanaan Jaminan Kerahasiaan Wajib Pajak Terhadap Informasi Pajak Atas Harta Benda Wajib Pajak Dengan Diterapkannya Sistem *Self Assesment*

Wajib Pajak memiliki hak agar seluruh data yang berkaitan dengan diri dan usahanya dirahasiakan oleh pejabat pajak. Di beberapa negara aturan ini diatur dengan tegas. Data Wajib Pajak hanya bisa diberikan apabila data itu diperlukan untuk proses penyelidikan yang diperlukan sebagaimana diatur dalam undang-Undang. Dalam bahasan OECD²⁷ yang bertajuk "*Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*" oleh OECD Committee of Fiscal Affairs on Tax Administration dijelaskan bahwa pada Negara demokrasi, Wajib Pajak akan memiliki beberapa hak dan kewajiban dasar dalam hubungannya dengan pemerintah dan kementerian/ lembaga di bawah pemerintah.

²⁶ Harry S.Heaven, *The Evolution of the General Accounting: From Voucher Audits to Program Evaluations*, 1990 dalam Naskah Akademik Rancangan Perubahan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Tim Ahli Revisi Undang-undang Keuangan Negara, Dewan Perwakilan Daerah (DPD) RI, Jakarta, Juni 2011, hlm.68

²⁷ OECD, 2003. *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. Tax guidance series: Centre for Tax Policy and Administration*

Dalam survey terhadap Negara-negara anggota OECD yang diadakan pada tahun 1990, disimpulkan beberapa hak dasar yang diberikan kepada Wajib Pajak, antara lain: (1) Hak untuk mendapatkan informasi, panduan, dan perhatian (*The right to be informed, assisted and heard*); (2) Hak untuk menggugat (*The right of appeal*); (3) Hak untuk tidak membayar lebih dari jumlah pajak yang benar (*The right to pay no more than the correct amount of tax*); (4) Hak atas kepastian (*The right to certainty*); (5) Hak atas privasi individu (*The right to privacy*); dan (6) **Hak atas kerahasiaan** (*The right to confidentiality and secrecy*).

Dalam paragraf yang membahas mengenai hak atas kerahasiaan, disebutkan bahwa “...*the information available to the tax authorities on the affairs of a taxpayer is confidential and will only be used for the purposes specified in tax legislation. Tax legislation usually imposes very heavy penalties on tax officials who misuse confidential information and the confidentiality rules that apply to tax authorities are far stricter than those applying to other government departments*”.

Dari pernyataan tersebut dapat diambil beberapa poin utama, antara lain: **Pertama**, Informasi yang diterima oleh otorisasi pajak bersifat rahasia, dan hanya digunakan khusus untuk legislasi perpajakan; **Kedua**, adanya sanksi bagi pihak yang menyalahgunakan informasi pajak tersebut; dan **Ketiga**, aturan pemberian informasi rahasia kepada pihak ketiga lebih sulit dibandingkan dengan departemen pada pemerintahan (eksekutif). Dicontohkan pula adanya *The Taxpayers' Charter*, yaitu sebuah pernyataan tentang perilaku (mengacu ke istilah *hak dan kewajiban* kalau di Indonesia) yang diharapkan dari pejabat dan Wajib Pajak.

Dalam rangka untuk lebih memberikan keadilan di bidang perpajakan

yaitu antara keseimbangan hak negara dan hak warga negara pembayar pajak, Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan telah mengakomodasi mengenai berbagai hak-hak Wajib Pajak. Salah satu hak Wajib Pajak yang dituangkan ke dalamnya adalah kerahasiaan data Wajib Pajak.

Wajib Pajak mempunyai hak untuk mendapat perlindungan kerahasiaan atas segala sesuatu informasi yang telah disampaikannya kepada Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka menjalankan ketentuan perpajakan. Disamping itu pihak lain yang melakukan tugas di bidang perpajakan juga dilarang mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak, termasuk tenaga ahli, seperti ahli bahasa, akuntan, pengacara yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk membantu pelaksanaan undang-undang perpajakan.

Kewajiban untuk merahasiakan data perpajakan atau data yang diperoleh dari Wajib Pajak sesungguhnya telah ada sejak Undang-undang Pajak sebelum reformasi 1983, yaitu dalam Pasal 44 Ordonansi Pajak Perseroan (PPs) tahun 1925, pasal 21 dan 22 Ordonansi Pajak Pendapatan (PPd) tahun 1944 dan Pasal 33 Ordonansi Pajak Penjualan (PPn) tahun 1951.

Seiring perkembangannya, barulah kemudian terdapat aturan yang khusus mengatur tentang kerahasiaan mengenai data Wajib Pajak yang harus dijaga oleh pejabat pajak yang tertuang dalam Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) yang pertama kali diterbitkan yaitu pada Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 dan terus mengalami penyempurnaan sampai dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang.

Keraha-siaan mengenai data Wajib Pajak yang harus dijaga oleh pejabat pajak di Indonesia diatur dalam Undang Undang Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Pasal 34 UU KUP ayat (1) dan (2) berbunyi:

- (1). Setiap pejabat **dilarang** memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. (*huruf tebal dari Peneliti*)
- (2). Larangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berlaku juga terhadap tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Lebih lanjut, dalam Pasal 34 ayat (2a), (3), (4), dan (5) UU KUP diatur bahwa ketentuan khusus yang dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 ayat (1) dan ayat (2) adalah sebagai berikut:

- (2a) **Dikecualikan** dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) adalah:
 - a. Pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan, atau
 - b. Pejabat dan/ atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi pemerintah yang berwenang

melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara.

- (3). Untuk kepentingan negara, Menteri Keuangan berwenang memberi **izin tertulis** kepada pejabat sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan tenaga ahli sebagaimana dimaksud pada ayat (2) supaya memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti tertulis dari atau tentang Wajib Pajak kepada pihak yang ditunjuk. (*huruf tebal dari Peneliti*)
- (4) Untuk kepentingan pemeriksaan di pengadilan dalam perkara pidana atau perdata, atas permintaan Hakim sesuai dengan Hukum Acara Pidana dan Hukum Acara Perdata, Menteri Keuangan dapat memberi **izin tertulis** kepada pejabat sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dan tenaga ahli sebagaimana dimaksud pada ayat (2), untuk memberikan dan memperlihatkan bukti tertulis dan keterangan Wajib Pajak yang ada padanya. (*huruf tebal dari Peneliti*)
- (5) Permintaan hakim sebagaimana dimaksud pada ayat (4) harus menyebutkan nama tersangka atau nama tergugat, keterangan yang diminta, serta kaitan antara perkara pidana atau perdata yang bersangkutan dengan keterangan yang diminta.

Pada Penjelasan Pasal 34 UU KUP disebutkan setiap pejabat, baik petugas pajak maupun mereka yang melakukan tugas di bidang perpajakan, dilarang mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak yang menyangkut masalah perpajakan, antara lain:

- a. Surat Pemberitahuan, laporan keuangan, dan lain-lain yang dilaporkan oleh Wajib Pajak,
- b. Data yang diperoleh dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan,
- c. Dokumen dan atau data yang diperoleh dari pihak ketiga yang bersifat rahasia,
- d. Dokumen dan atau rahasia Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berkenaan.

Lebih lanjut, Undang Undang Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengatur ancaman pidana bagi aparatur perpajakan yang melanggar kewajiban menjaga rahasia jabatan itu, yaitu:

a. Tidak memenuhi kewajiban merahasiakan karena alpa.

Dalam Pasal 41 ayat (1) UU KUP disebutkan “Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 akan dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp.25.000.000,00 (*Dua Puluh Lima Juta Rupiah*)”.

Hal ini dilakukan untuk menjamin kerahasiaan mengenai perpajakan tidak akan diberitahukan kepada pihak lain dan supaya Wajib Pajak dalam memberikan data dan keterangan tidak ragu-ragu, dalam rangka pelaksanaan Undang Undang Perpajakan. Pengungkapan kerahasiaan ini dilakukan karena kealpaan dalam arti lalai, tidak hati hati, atau kurang mengindahkan sehingga kewajiban untuk merahasiakan keterangan atau bukti-bukti Wajib Pajak yang dilindungi oleh Undang Undang Perpajakan dilanggar.

b. Sengaja tidak memenuhi kewajiban merahasiakan.

Dalam Pasal 41 ayat (2) UU KUP disebutkan bahwa “Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat untuk merahasiakan sebagaimana dimaksud dalam pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp.50.000.000,00 (*Lima Puluh Juta Rupiah*). Perbuatan atau tindakan yang dilakukan dengan sengaja ini dikenai sanksi yang lebih berat dibandingkan dengan perbuatan atau tindakan yang dilakukan karena kealpaan agar pejabat yang bersangkutan lebih berhati-hati dan tidak melakukan perbuatan membocorkan rahasia Wajib Pajak demi kepentingan individu.

Latar belakang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) mengajukan uji materi ke Mahkamah Konstitusi atas Undang Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan karena dalam pasal tersebut ada pasal tentang prosedur yang membatasi BPK untuk memperoleh data dan informasi perpajakan. Pasal yang dimaksud adalah pasal 34 ayat 2a (huruf b) yang berbunyi dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) adalah: pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi Pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara.

Ketentuan ini diatur lebih lanjut dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 539/KMK.04/2000 tentang Pihak Lain Yang Dapat Diberikan Keterangan Oleh Pejabat dan Tenaga Ahli yang Ditunjuk Mengenai Segala Sesuatu yang

Diketahui atau Diberitahukan Kepadanya oleh Wajib Pajak Dalam Rangka Jabatan atau Pekerjaannya untuk Menjalankan Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Perpajakan, yang ketentuannya memuat syarat-syarat bagaimana pihak lain tersebut dapat meminta data Wajib Pajak, antara lain:

- a. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP);
- b. Menyampaikan Surat Tugas yang harus menyebutkan nama Wajib Pajak dan keterangan yang ingin diketahui tentang Wajib Pajak yang bersangkutan; dan
- c. Keterangan yang dapat diberitahukan adalah keterangan yang bersifat umum mengenai perpajakan yang menyangkut Wajib Pajak dan pelaksanaannya ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) mempunyai mandat sesuai Pasal 23 E ayat 1 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 untuk melaksanakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang diterjemahkan dalam Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Menurut undang-undang tersebut Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) diberikan kewenangan untuk mengakses data dan informasi terkait dengan pengelolaan keuangan negara. Sedangkan dalam Pasal 34 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983

Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, terdapat pembatasan yaitu hanya pejabat dan tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan yang boleh memberikan keterangan tersebut.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) meminta “frasa” ditetapkan oleh Menkeu tidak mempunyai kekuatan hukum sehingga BPK dapat meminta data / informasi kepada aparat dan pejabat pajak dimana pun terkait pemeriksaan BPK.

Selain pembatasan prosedur, BPK menilai ada yang lebih menghambat lagi bagi BPK yaitu seperti yang tertera dalam penjelasan pasal 34 ayat 2a. Pasal tersebut mengatur secara limitatif tentang jenis-jenis data/dokumen yang boleh diberikan kepada BPK. Data dan informasi yang ada dalam Penjelasan Pasal 34 ayat 2a tidak cukup memadai bagi BPK untuk melakukan audit.

Penjelasan tersebut berisi pembatasan informasi yang bisa diberikan kepada BPK itu bertentangan dengan Pasal 9 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Pasal 9 huruf a menegaskan kewenangan BPK untuk:

“...menentukan objek pemeriksaan, merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan, menentukan waktu dan metode pemeriksaan serta menyusun dan menyajikan laporan pemeriksaan”. Huruf b nya adalah *“...meminta keterangan dan/atau dokumen yang wajib diberikan oleh setiap orang, unit organisasi Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara”*. (huruf tebal dari Peneliti).

Sehingga untuk itu, pembatasan informasi yang boleh diberikan kepada BPK jelas-jelas bertentangan dengan Pasal 9 UU BPK ini. Padahal, Pasal 9 itu

merupakan atribusi dari Pasal 23E UUD'45 yang merupakan *legal standing* Pemohon.

Informasi Yang Diperlukan Untuk Pemeriksaan Pajak

Pemeriksaan Penerimaan Pajak		
Penjelasan Pasal 34 ayat 2A UU KUP	Versi Pemerintah	Versi BPK
Identitas Wajib Pajak	Dokumen yang digunakan sebagai dasar pencatatan, yaitu dokumen berupa penerimaan pajak berdasarkan hasil rekonsiliasi antara Ditjen	Dokumen minimal yang harus diperoleh:
a. Nama	Perbendaharaan dengan bank persepsi yang didukung dengan:	a. Laporan Penerimaan Pajak oleh DJP
b. NPWP	a. Surat Setoran Pajak (SSP)	b. Surat Setoran Pajak (SSP) sebagai bukti transaksi penerimaan pajak.
c. Alamat	b. Surat Setoran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (SSBPHTB)	c. Akses data penerimaan pajak pada sistem informasi komputer
d. Alamat kegiatan usaha	c. Surat Tanda Terima Setoran (STTS)	
e. Merek usaha: dan/atau	d. Surat Setoran Pabean, Cukai dan Pajak (SSPCP)	
f. Kegiatan usaha	e. Bukti Pemindahbukuan	

Hasil Putusan *Judicial Review* adalah Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi memutuskan untuk menolak gugatan "*judicial review*" BPK karena dianggap tidak memiliki kedudukan hukum atau "*legal standing*" sehubungan tidak ada kewenangan konstitusional BPK yang dirugikan.

Permohonan pengujian Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terhadap Undang-Undang Dasar Negara RI 1945 yang diajukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI.

Sesungguhnya merupakan upaya BPK untuk melegitimasi pemeriksaan terhadap semua tahapan pemungutan pajak sebagai kewenangan pemeriksaannya yang dapat dikategorikan sebagai perilaku *koersif* yang optimal di sektor perpajakan yang cenderung dilatarbelakangi upaya monopoli untuk mengesampingkan

institusi lain yang memeriksa keuangan negara¹.

C. PENUTUP

1. Kesimpulan

Beranjak dari pokok permasalahan yang telah dikemukakan sebelumnya, tulisan ini sampai pada kesimpulan sebagai berikut:

1. Meski BPK memenuhi kualifikasi sebagai pihak yang dapat mengajukan permohonan pengujian Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terhadap UUD 1945, namun perkara pengujian yang diajukan sesungguhnya bermasalah, karena BPK keliru dalam menggunakan *argumentum a contrario* yang mengarah pada perbedaan tafsir

¹ Richard A. Epstein, *Skepticism and Freedom: A Modern Case for Classical Liberalism* (New York: McGraw-Hill Book, 1978), P.84. **Lihat juga:** Alfred J. Marrow, David Bowers, and Seashore, *Management by Participations* (New York: Harper & Row, 1989), P.55

tentang kewenangan lembaga negara, justru menggunakan mekanisme *judicial review*. Disamping itu, sesungguhnya *bukan* merupakan perkara sengketa kewenangan konstitusional lembaga negara, sehingga Hakim Konstitusi memutuskan tidak dapat ditentukan adanya kerugian kewenangan konstitusional BPK sebagai akibat berlakunya Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Disamping syarat kedudukan hukum (*legal standing*) tidak terpenuhi sehingga permohonan harus dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*).

2. Peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang keuangan negara, yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, serta Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), telah menempatkan BPK sebagai badan yang cenderung *monopolistik* dalam melakukan pemeriksaan terhadap keuangan negara, disamping menciptakan ketidakstabilan di sektor perpajakan.

2. Saran

Dalam rangka mewujudkan pengaturan kewenangan audit BPK dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara terhadap informasi pajak atas harta benda Wajib Pajak sebagai perwujudan kepentingan umum dan perlindungan hak individu Wajib Pajak yang diatur dalam UUD 1945, disarankan:

1. Disarankan agar rekomendasi dari Hakim Mahkamah bahwa kesepaka-

tan antara BPK dengan Pemerintah *in casu* Menteri Keuangan perlu dituangkan dalam bentuk *Memorandum of Understanding* (MoU) terkait mekanisme pemeriksaan pengelolaan keuangan negara yang dilakukan oleh BPK kepada Pemerintah, tetap harus dilandasi oleh semangat *harmonisasi* antara Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan serta peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan keuangan negara, serta dilandasi oleh semangat menjembatani konflik antar dua kepentingan konstitusional yakni BPK sebagai *auditor* negara dan Wajib Pajak sebagai *auditee*, termasuk di dalamnya Pemerintah sebagai *obligor* pemenuhan, perlindungan dan penegakan HAM warga negaranya sebagai Wajib Pajak.

2. Disarankan agar rekomendasi dari Hakim Mahkamah bahwa kesepakatan antara BPK dengan Pemerintah *in casu* Menteri Keuangan perlu dituangkan dalam bentuk *Memorandum of Understanding* (MoU) mengenai pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, tetap harus dilandasi dengan dasar hukum setingkat Undang-undang. Sehingga memang tidak ada pilihan lain selain melalui mekanisme *legislative review* yang dilakukan antara DPR dan Pemerintah *in casu* Menteri Keuangan sebagai solusi jangka panjang.
3. Disarankan agar Pemerintah dan DPR perlu melakukan harmonisasi antara Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun

1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan serta peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan keuangan negara, dengan tetap mempertimbangkan keterkaitan hak konstusional warga negara sebagai Wajib Pajak dalam upaya harmonisasi tersebut, sehingga tidak lagi terjadi tumpang tindih kewenangan dan konflik kepentingan demi menjamin terlindunginya dua kepentingan hukum yang sama-sama dilindungi konstitusi.

4. Disarankan agar putusan Mahkamah Konstitusi yang menjamin kerahasiaan Wajib Pajak perlu disikapi kaitannya terhadap ketentuan kerahasiaan perbankan yang justru mengindikasikan adanya perlakuan yang sangat berbeda. Sehingga tidak ada pemikiran yang multi interpretasi terkait putusan Mahkamah Konstitusi yang cenderung menegaskan bahwa hukum positif justru memiliki dualitas yang ambigu dan paradoks.
5. Disarankan agar perlu dipikirkan dalam putusan Mahkamah Konstitusi terkait belum dicantumkannya pertimbangan menjamin kerahasiaan Wajib Pajak terkait kekuatiran adanya kecenderungan penetapan kesalahan perhitungan pembayaran pajak dalam sistem *self-assesment*. Mengingat bahwa pemungutan pajak dengan sistem *self assessment* sesungguhnya belum dapat dikegorikan sebagai kegiatan dan aktivitas negara yang berkaitan dengan uang untuk kepentingan publik karena dalam penerapannya masih dilakukan oleh Subjek Pajak.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku, Makalah, Artikel

- Alberto Alesina, Nouriel Roubini and Gerald D.Cohen,1997. *Political Cycles and The Macroeconomy*, Massachusetts: Massachusetts Institute of Technology
- Alfred J. Marrow, David Bowers, and Seashore, 1989. *Management by Participations* New York: Harper & Row.
- Arifin P. Soeria Atmadja, 2000. *Kedudukan dan Fungsi BPK dalam Struktur Ketatanegaraan RI*, Depok: Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia
-, *Keuangan Publik Dalam Perspektif Hukum, Teori,Praktik, dan Kritik*, 2005. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Bernard, Arief Sidharta, *Pengantar Logika*, 2008. Bandung: Refika Aditama.
- BPK RI, *Mengenal Lebih Dekat BPK: Sebuah Panduan Populer*, Tanpa Tahun. Jakarta: Biro Humas dan Luar Negeri Badan Pemeriksa Keuangan RI.
- Dian Puji, N. Simatupang, 2011. "Pemeriksaan Terhadap Pajak Sebagai Bagian Dari Ruang Lingkup Keuangan Negara Menurut Teori Hukum Keuangan Publik", *Jurnal Legislasi Indonesia*, Vol. 8 No. 1 - April 2011, Jakarta: Dirjend Peraturan perundang-undangan Depkumham RI.

- Sahat, Simamora, *Birokrasi*, 1997. Jakarta: Rajawali Press.
- Jimly, Asshiddiqie, *Model-model Pengujian Konstitusional Berbagai Negara*, 2005. Jakarta: Konstitusi Press.
-, *Perkembangan & Konsolidasi Lembaga negara Pasca Reformasi*, 2006. Jakarta: Konstitusi Press.
- Sudikno, Mertokusumo, *Bab-bab Tentang Penemuan Hukum*, 1993. Jakarta: Citra Aditya Bakti
- M.D.A., Freeman, *Introduction to Jurisprudence*, 2001. London: Sweet & Maxwell Ltd.
- Mark, Moore 2001. "Rethinking Democratic Accountability", dalam Robert D. Behn, Washington D.C.: Brookings Institution Press
- Martin, P.Golding, *Legal Reasoning*, 1984. New York: Alfred A. Knoff Inc.
- Dewan Perwakilan Daerah RI, *Naskah Akademik Rancangan Perubahan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*, Juni 2011, Jakarta
- News Koran Sindo, Audit Wajib Pajak Perburuk Investasi, <http://www.pajak2000.com/news>, diakses tanggal 19 Oktober 2011
- P.W. Brouwer, A. Soeteman, *Logica en Recht*, 1982. Zwolle: WEJ. Tjeenk Willink.
- Richard, A. Epstein, *Skepticism and Freedom: A Modern Case for Classical Liberalism* 1978. New York: McGraw-Hill Book.
- Robert, D. Lee and Ronald, W. Johnson, *Public Budgeting System*, 1975. Baltimore: University Park Press.
- WG. Van der Velden, *De Ontwikkeling van de Wetgevingswetenschap*, 1988. Lelystad: Koninklijke Vermande
- B. Peraturan Perundang-undangan dan Putusan Mahkamah Konstitusi**
- Indonesia, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia Nomor 3/PUU-VI/2008 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.