



PUTUSAN

Nomor 3/PUU-VI/2008

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA

MAHKAMAH KONSTITUSI REPUBLIK INDONESIA

[1.1] Yang memeriksa, mengadili, dan memutus perkara konstitusi pada tingkat pertama dan terakhir, telah menjatuhkan putusan dalam perkara 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 Republik Indonesia Tahun 1945, diajukan oleh:

[1.2] **Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)**, beralamat kantor di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 31 Jakarta 10210 berdasarkan Surat Kuasa Khusus bertanggal 8 Januari 2008, memberi kuasa kepada Bambang Widjojanto, S.H., LL.M., dan Iskandar Sonhadji, S.H., pekerjaan advokat, baik bertindak secara bersama-sama maupun sendiri-sendiri, beralamat di Jalan KH. Mas Mansyur Nomor 121 Jakarta Pusat, yang selanjutnya Penerima Kuasa memilih domisili di Kantor Pemberi Kuasa.

Selanjutnya disebut sebagai**Pemohon**;

[1.3] Telah membaca permohonan dari Pemohon;

 Telah mendengar keterangan dari Pemohon;

 Telah mendengar dan membaca keterangan tertulis dari Pemerintah;

 Telah mendengar dan membaca keterangan tertulis dari Dewan Perwakilan Rakyat;

 Telah memeriksa bukti-bukti;

 Telah mendengar keterangan para ahli dari Pemohon dan Pemerintah;

 Telah mendengar keterangan para saksi dari Pemerintah;

 Telah membaca kesimpulan tertulis dari Pemohon dan Pemerintah;

2. DUDUK PERKARA

[2.1] Menimbang bahwa Pemohon, telah mengajukan permohonan dengan surat permohonannya bertanggal 9 Januari 2008 yang diterima dan terdaftar di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah) pada tanggal 9 Januari 2008, dengan registrasi Perkara Nomor 3/PUU-VI/2008, yang telah diperbaiki dan diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 30 Januari 2008 dan tanggal 6 Februari 2008, mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

A. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI

1. Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 menyatakan bahwa, *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar, memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar, memutus pembubaran partai politik, dan memutus perselisihan tentang hasil pemilihan umum”*;
2. Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (UU MK), menyatakan bahwa, *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”*;
3. Pasal 1 angka 3 huruf a UU MK menyatakan bahwa, *“Permohonan adalah permintaan yang diajukan secara tertulis kepada Mahkamah Konstitusi mengenai pengujian undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”*.
4. Pasal 29 ayat (1) UU MK juga menyatakan bahwa, *“Permohonan diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia oleh pemohon atau kuasanya kepada Mahkamah Konstitusi”*.
5. Pasal 50 UU MK menyatakan, *“...undang-undang yang dapat dimohonkan untuk diuji adalah undang-undang yang diundangkan setelah perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945...”*. Pasal dimaksud telah dinyatakan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat

sesuai Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 066/PUU-II/2004 tanggal 11 April 2005.

6. Bahwa undang-undang yang dimohonkan untuk diuji oleh Pemohon adalah Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, khususnya ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a), yang diundangkan pada tanggal 17 Juli 2007.
7. Berdasarkan uraian tersebut di atas, Mahkamah Konstitusi berwenang untuk mengadili perkara pengujian Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU *a quo* sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan menteri keuangan untuk”, frasa “atau instansi pemerintah”, dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU *a quo* terhadap ketentuan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

B. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON

1. Bahwa Pasal 51 ayat (1) UU MK menyatakan “Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya undang-undang, yaitu:
 - a. perorangan warga negara Indonesia;
 - b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
 - c. badan hukum publik atau privat;
 - d. lembaga negara.
2. Bahwa Pemohon secara konstitusional adalah lembaga negara seperti tersebut di dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 yang memiliki kewenangan untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara secara bebas dan mandiri;
3. Bahwa kewenangan Pemohon *a quo* untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara bebas dan mandiri mendapatkan justifikasi dan dipertegas lagi dengan diundangkannya beberapa undang-undang, yaitu:
 - a. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, (selanjutnya disingkat UU Nomor 15 Tahun 2006), seperti tersebut dalam Pasal 6 dan Pasal 9 yang menyatakan:

Pasal 6 Ayat (1) UU Nomor 15 Tahun 2006

“BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh 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”.

Pasal 9 ayat (1) huruf b UU Nomor 15 Tahun 2006

“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 Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara”.

- b. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, (selanjutnya disingkat UU Nomor 15 Tahun 2004), seperti tersebut dalam Pasal 3 dan Pasal 10 yang menyatakan:

Pasal 3 UU Nomor 15 Tahun 2004

“Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara”.

Pasal 10 UU Nomor 15 Tahun 2004 huruf a

“Dalam pelaksanaan tugas pemeriksaan, pemeriksa dapat:

- a. *meminta dokumen yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;*
- b. *mengakses semua data yang disimpan di berbagai media, aset, lokasi, dan segala jenis barang atau dokumen dalam penguasaan atau kendali dari entitas yang menjadi objek pemeriksaan atau entitas lain yang dipandang perlu dalam pelaksanaan tugas pemeriksaannya”.*

Berdasarkan ketentuan Pasal 3 UU Nomor 15 Tahun 2004 *juncto* Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, selanjutnya disingkat UU Nomor 17 Tahun 2003, BPK berwenang melakukan pemeriksaan atas seluruh keuangan negara, yang meliputi penerimaan negara – baik berupa pajak dan non pajak, memeriksa seluruh aset dan piutang negara maupun utangnya, memeriksa penempatan kekayaan negara – serta penggunaan pengeluaran negara;

4. Bahwa UUD 1945 memberikan kewenangan kepada BPK untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Kewenangan BPK tersebut diperkuat dalam beberapa undang-undang, namun UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 telah membatasi kewenangan BPK melalui norma yang diatur dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a). Dikatakan membatasi, karena menurut norma yang diatur dalam ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 pejabat pajak dan atau tenaga ahli hanya dapat memberikan keterangan kepada BPK setelah mendapat penetapan oleh Menteri Keuangan. Pasal 34 ayat (2a) ini pun telah menggambarkan bahwa kewenangan untuk melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara tidak hanya dimiliki oleh “lembaga negara” - yaitu BPK - tetapi juga dimiliki oleh “instansi pemerintah”.

Selanjutnya, menurut Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007, tidak semua data dan/atau keterangan dapat diberikan kepada BPK selaku “lembaga negara” dimaksud, melainkan hanya keterangan tentang identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan.

Identitas Wajib Pajak meliputi:

1. nama Wajib Pajak;
2. Nomor Pokok Wajib Pajak;
3. alamat Wajib Pajak;
4. alamat kegiatan usaha;
5. merk usaha; dan/atau
6. kegiatan usaha wajib pajak.

Informasi yang bersifat umum tentang perpajakan meliputi:

- a. penerimaan pajak secara nasional;
 - b. penerimaan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau Kantor Pelayanan Pajak;
 - c. penerimaan pajak per jenis pajak;
 - d. penerimaan pajak per klasifikasi lapangan usaha;
 - e. jumlah Wajib Pajak dan atau Pengusaha Kena Pajak terdaftar;
 - f. register permohonan Wajib Pajak;
 - g. Tunggakan pajak secara nasional; dan/ atau
 - h. Tunggakan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau Kantor Pelayanan Pajak.
5. Pasal dan penjelasan *a quo* yang tersebut di dalam butir 4 di atas secara nyata dan tegas mengingkari dan bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 serta undang-undang lainnya seperti dimaksud di dalam butir 3 di atas, sehingga sangat merugikan kewenangan konstitusional Pemohon.
 6. Bahwa hal-hal tersebut patut dinilai dan diyakini dapat merugikan kewenangan konstitusional Pemohon oleh karena dengan adanya ketentuan yang memberikan pembatasan tersebut, Pemohon tidak dapat melaksanakan 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 Nomor 17 Tahun 2003.
 7. Bahwa berdasarkan alasan dan argumentasi hukum di atas, Pemohon mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*) dan dasar kepentingan untuk mengajukan permohonan pengujian ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk”, frasa “atau instansi pemerintah”, dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007, yang menurut Pemohon bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

C. POKOK PERKARA

1. Pada tanggal 31 Desember 1983, UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan telah disahkan dan diundangkan. UU *a quo* telah mengalami beberapa kali perubahan, terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, (selanjutnya disingkat UU Nomor 28 Tahun 2007), yang disahkan dan diundangkan pada tanggal 17 Juli 2007.
2. UU *a quo* bertujuan agar dapat lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak, meningkatkan kepastian dan penegakan hukum, serta mengantisipasi kemajuan teknologi informasi dan perubahan ketentuan material di bidang perpajakan; serta untuk meningkatkan profesionalisme aparatur perpajakan, meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan dan meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak.
3. Bahwa UU *a quo*, khususnya ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk”, frasa “atau instansi pemerintah”, dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a), telah merugikan kewenangan konstitusional BPK karena mengingkari dan bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

Berdasarkan uraian sebagaimana tersebut di atas, pokok perkara yang hendak Pemohon dalilkan adalah *pertama*, Pasal 34 ayat (2a) huruf b sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk”, frasa “atau instansi pemerintah”, dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU *a quo* merugikan kewenangan konstitusional dari Pemohon dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara; *kedua*: Pasal 34 ayat (2a) huruf b sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk”, frasa “atau instansi pemerintah”, dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU *a quo* menyebabkan Pemohon tidak memiliki atau setidaknya tidak diberikan kebebasan dan kemandirian dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara atas penerimaan pajak;

Untuk menjelaskan pokok perkara tersebut, Pemohon akan membagi uraian dalam 3 (tiga) bagian, yaitu landasan yuridis konstitusional, pemeriksaan perpajakan, serta pemeriksaan perpajakan yang disepakati internasional dan perbandingan pemeriksaan perpajakan oleh *State Audit Institution* (BPK) negara lain.

1. LANDASAN YURIDIS KONSTITUSIONAL

- a. **UUD 1945 Menganut Prinsip Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dilakukan oleh BPK Secara Bebas dan Mandiri.**

- 1) **Pemeriksaan Atas Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Merupakan Wewenang BPK**

Konstitusi memberikan kewenangan untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara bebas dan mandiri kepada BPK. Hal ini secara tegas dikemukakan dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, yang menyatakan:

“untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri.”

Pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK meliputi pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Keuangan negara yang menjadi cakupan pemeriksaan BPK adalah keuangan negara sesuai Pasal 2 huruf a dan c UU Nomor 17 Tahun 2003, yang meliputi hak negara untuk memungut pajak dan penerimaan negara; atau semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang serta segala sesuatu, baik berupa uang maupun berupa barang yang dijadikan milik negara. Berdasarkan hal tersebut maka BPK berwenang melakukan pemeriksaan atas seluruh keuangan negara, yang meliputi penerimaan negara – baik berupa pajak dan non pajak, memeriksa seluruh aset dan piutang negara maupun utangnya, memeriksa penempatan kekayaan negara – serta penggunaan pengeluaran negara.

Untuk melihat dasar kepentingan siklus pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dan sistem pemeriksaannya yang diatur dalam Bab VIIIA dalam UUD 1945, dapat dikaji dari pemikiran yang berkembang dalam perdebatan Anggota MPR dalam Sidang Pembahasan Perubahan (Amandemen) Ketiga UUD 1945 pada Sidang Tahunan MPR RI Tahun 2001. Berdasarkan pemikiran dan perdebatan dimaksud maka dapatlah dikemukakan bahwa hal Keuangan dan BPK terkait secara integral dengan fungsi-fungsi kehidupan kenegaraan yang meliputi:

a) Fungsi-fungsi *konstituirin* atau konstitusi.

Hal Keuangan dan BPK harus diatur dalam forum konstitusi atau UUD karena merupakan transformasi dari segenap proses manajemen negara yang harus diterjemahkan dalam bahasa Anggaran dan Keuangan.

b) Fungsi *regulir* atau regulasi.

Dengan fungsi ini berarti penyusunan, penyiapan anggaran dan keuangan negara harus diproses oleh kekuasaan eksekutif bersama-sama dengan kekuasaan legislatif untuk menjadi undang-undang, dalam hal ini APBN, sesuai dengan hak budget, hak pengawasan, dan hak legislasi dari DPR.

c) Fungsi *korizeeren* atau *corisinir*.

Penyusunan anggaran dan keuangan yang diundangkan melalui UU APBN, maka penggunaannya oleh segenap lembaga-lembaga negara dari tingkat pusat sampai daerah harus dikontrol pelaksanaannya oleh BPK. Dengan demikian maka BPK masuk dalam rumpun kekuasaan atau fungsi koreksi *corisinir*. *Output* dari fungsi koreksi ini akan ditujukan pada dua hal, yaitu *pertama*, kepada Pemerintah dan DPR untuk keperluan pengendalian pelaksanaan fungsi regulasi; dan *kedua*, diarahkan pada fungsi yudikatif apabila dalam pelaksanaan UU APBN ini terdapat unsur-unsur pelanggaran terhadap hukum pidana yang menyangkut pidana umum dan khusus.

Berbagai pemikiran dan perdebatan dalam Sidang Pembahasan Perubahan (Amandemen) UUD 1945 tersebut mempertegas alasan dan argumen hukum bahwa seluruh unsur keuangan negara sebagaimana disebutkan dalam Pasal 2 UU Nomor 17 Tahun 2003, pemeriksaannya dilakukan oleh BPK dan hasilnya dilaporkan kepada DPR dan DPRD sebagai pemegang hak budget.

2) Kewenangan Konstitusional BPK untuk Memeriksa Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Secara Bebas dan Mandiri Dijabarkan dalam Berbagai Undang-Undang.

Kewenangan BPK untuk melakukan pemeriksaan keuangan Negara secara bebas dan mandiri diatur dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945. Selanjutnya, berdasarkan ketentuan Pasal 23G ayat (2) UUD 1945, ketentuan lebih lanjut mengenai BPK diatur dengan undang-undang. UU dimaksud adalah UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. UU ini antara lain mengatur lingkup pemeriksaan BPK dalam Pasal 6 ayat (1) sebagai berikut:

- (1) *BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh 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.*

Dalam rangka melaksanakan pemeriksaan tersebut, UU Nomor 15 Tahun 2006 sebagai UU atribusi dari UUD 1945, telah menjamin kewenangan BPK guna meminta keterangan dan/atau dokumen yang wajib diberikan oleh setiap orang, sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (1) huruf b sebagai berikut:

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 Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara.

Selanjutnya, Pasal 6 ayat (2) UU Nomor 15 Tahun 2006 mengatur bahwa pelaksanaan pemeriksaan BPK dilaksanakan berdasarkan UU tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab

keuangan negara. Dalam UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Pasal 3 ayat (1) menetapkan bahwa:

Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 dan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Unsur keuangan negara menurut UU Nomor 17 Tahun 2003 adalah sebagai berikut:

- *Pasal 1 angka 1:*

Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.

- *Pasal 2:*

Keuangan Negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1, meliputi:

- a. *hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;*
- b. *kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;*
- c. *Penerimaan Negara;*
- d. *Pengeluaran Negara;*
- e. *Penerimaan Daerah;*
- f. *Pengeluaran Daerah;*
- g. *kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/perusahaan daerah;*
- h. *kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah”.*

Berdasarkan ruang lingkup keuangan negara tersebut, BPK berwenang untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, termasuk penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Dalam melaksanakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, UU Nomor 15 Tahun 2004 juga memberi

kewenangan kepada BPK untuk meminta dokumen yang wajib diberikan oleh setiap orang serta mengakses semua data, yang diatur dalam ketentuan Pasal 10 huruf a dan b, dan pelanggaran atas kewajiban ini diancam dengan pidana penjara, sebagai berikut:

- *Pasal 10:*

Dalam pelaksanaan tugas pemeriksaan, pemeriksa dapat:

- a. *meminta dokumen yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;*
- b. *mengakses semua data yang disimpan di berbagai media, aset, lokasi, dan segala jenis barang atau dokumen dalam penguasaan atau kendali dari entitas yang menjadi objek pemeriksaan atau entitas lain yang dipandang perlu dalam pelaksanaan tugas pemeriksaannya.*

- *Pasal 24:*

- (1) *Setiap orang yang dengan sengaja tidak menjalankan kewajiban menyerahkan dokumen dan/atau menolak memberikan keterangan yang diperlukan untuk kepentingan kelancaran pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun 6 (enam) bulan dan/atau denda paling banyak Rp.500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).*
- (2) *Setiap orang yang dengan sengaja mencegah, menghalangi, dan atau menggagalkan pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun 6 (enam) bulan dan/atau denda paling banyak Rp.500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).*

UU Nomor 15 Tahun 2006 dan UU Nomor 15 Tahun 2004 sebagai UU atribusi dari ketentuan Pasal 23E ayat (1) *juncto* Pasal 23G UUD 1945 secara tegas mengatur tentang kewajiban setiap orang untuk memberikan data, keterangan, dan/atau dokumen yang diminta BPK. Kewajiban ini tidak dapat disimpangi dengan UU yang bersifat sektoral, bahkan sebaliknya UU sektoral yang mengatur juga tentang pemeriksaan keuangan negara seharusnya berpedoman pada UU Nomor 15 Tahun 2006 dan UU Nomor 15 Tahun 2004.

- 3) **Pasal 34 Ayat (2a) huruf b UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan menteri keuangan untuk”, frasa “atau instansi pemerintah”, dan**

Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *Juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 Merupakan Norma Inkonstitusionalitas karena Merugikan Kewenangan Konstitusional BPK.

a). Frasa “ditetapkan menteri keuangan untuk” dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 merugikan Kewenangan Konstitusional BPK.

Pasal 34 ayat (1) UU *a quo* merumuskan norma larangan kepada setiap pejabat untuk 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.

Penjelasan Pasal 34 ayat (1) tersebut menetapkan bahwa yang dimaksud Pejabat adalah petugas pajak maupun mereka yang melakukan tugas di bidang perpajakan.

Namun demikian dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU *a quo* dirumuskan suatu pengecualian bahwa pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan, dapat memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara.

Adapun bunyi selengkapnya ketentuan Pasal 34 ayat (1) dan (2a) huruf b UU *a quo* adalah sebagai berikut:

(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.*

(2a) *Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) adalah:*

- a. *Pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan.*
- 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.

Kemudian dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (1) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 berisi hal-hal perpajakan yang termasuk dalam kerahasiaan Wajib Pajak yang dilarang diungkap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 ayat (1) UU *a quo*. Bunyi selengkapnya dari Penjelasan Pasal 34 ayat (1) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 adalah sebagai berikut:

Penjelasan:

Ayat (1):

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.*

Dengan demikian maka prinsip utamanya adalah melarang setiap pejabat dan/atau tenaga ahli untuk memberikan keterangan kepada siapapun dengan pengecualian tertentu.

Atas prinsip larangan tersebut terdapat *exceptional* yang diatur dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU *a quo* yang membolehkan para pejabat dan/atau tenaga ahli untuk memberikan keterangan dan/atau dokumen kepada lembaga negara dan instansi pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan di bidang keuangan negara.

Artinya, larangan tersebut tidak berlaku bagi pejabat dan/atau tenaga ahli yang memberitahukan segala sesuatu yang diketahuinya kepada pihak-pihak yang disebutkan dalam Pasal 34 ayat (2a).

Dengan melakukan penafsiran *a contrario* atas ketentuan Pasal 34 ayat (1), (2), dan ayat (2a) beserta Penjelasan Pasal 34 ayat (1) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007, diperoleh konstruksi hukum sebagai berikut:

- (1) Setiap pejabat dan atau tenaga ahli “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.
- (2) Larangan dimaksud tidak berlaku bagi para pejabat dan/atau tenaga ahli yang memberikan keterangan kepada lembaga negara yang berwenang melakukan pemeriksaan keuangan negara.

Namun demikian, meskipun telah mengatur tentang pengecualian atas norma larangan, pasal tersebut sekaligus juga memberikan pembatasan bahwa pejabat dan/atau tenaga ahli yang dapat memberikan keterangan tersebut adalah yang “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara – dalam hal ini BPK .

Adanya pembatasan –berupa penetapan Menteri Keuangan tentang pejabat dan/atau tenaga ahli yang dapat memberikan keterangan- telah membuat norma pengecualian tersebut menjadi tidak ada artinya sama sekali.

Dalam pelaksanaan kewenangan BPK untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara di bidang perpajakan, maka frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” menjadi frasa yang inkonstitusional karena BPK tidak dapat melaksanakan kewenangannya untuk memeriksa perpajakan secara bebas dan mandiri sesuai amanat Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

Adalah suatu hal yang tidak masuk akal, BPK selaku lembaga negara yang dibentuk berdasarkan konstitusi, serta diberi kewenangan oleh konstitusi, namun harus ikut aturan main dalam suatu UU yang bersifat sektoral untuk mematuhi “ketetapan Menteri Keuangan” dalam melaksanakan tugas dan wewenangnya,

Pengaturan “ditetapkan Menteri Keuangan” telah membuat BPK tidak dapat melaksanakan kewenangannya secara bebas dan mandiri. Bahkan lebih jauh, telah menempatkan BPK selaku lembaga negara tidak memiliki wibawa konstitusi karena harus tunduk pada ketetapan Menteri Keuangan, yang posisinya merupakan Pembantu Presiden.

Secara ketatanegaraan, hal ini dapat merusak tatanan yang telah diatur dalam konstitusi. Apakah konstitusi menginginkan BPK, selaku lembaga negara yang setingkat dengan Presiden, patuh pada aturan main yang ditetapkan Menteri Keuangan sebagai bawahan Presiden yang diperiksanya?

Kewenangan BPK bersumber dari Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, yang selanjutnya menurut ketentuan Pasal 23G ayat (1) UUD 1945 diatur lebih lanjut dalam UU 15/2006 sebagai UU *atributifnya*. UU 15/2006 ini telah mengatur tentang pelaksanaan tugas dan wewenang BPK dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, Pelaksanaan tugas dan wewenang dilaksanakan berdasarkan UU 15/2004 dengan ruang lingkup keuangan negara yang diatur dalam UU 17/2003.

Artinya, pelaksanaan tugas dan wewenang BPK cukup diatur dalam ketiga UU tersebut; tidak perlu diatur dalam UU lain yang bersifat sektoral.

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa rumusan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU *a quo*, sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” bersifat inkonstitusionalitas karena telah merugikan kewenangan konstitusional BPK dalam meminta data dan/atau keterangan perpajakan yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan, pemeriksaan, dan tanggung jawab keuangan negara. Dengan demikian Pasal 34 ayat (2a) huruf b *a quo*, sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” dapat dikualifikasi bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

- b). Frasa “atau instansi pemerintah” dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 merugikan Kewenangan Konstitusional BPK

Adanya frasa “atau instansi pemerintah” sebelum kalimat yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara menunjukkan bahwa Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 ini berpendapat bahwa terdapat 2 (dua) pemeriksa keuangan negara, yaitu ‘lembaga negara’ dan ‘instansi pemerintah’.

Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 secara tegas menyebutkan bahwa “untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, diadakan satu badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri”. Artinya, konstitusi menghendaki diadakan satu – tidak dua atau tiga – badan pemeriksa keuangan untuk memeriksa keuangan negara. Badan ini, agar dapat melaksanakan tugas dan wewenangnya secara bebas dan mandiri, memiliki kedudukan yang sederajat atau sama tinggi dengan lembaga negara lainnya.

Hal ini sesuai dengan maksud para pendiri negara, ketika menyusun konstitusi pada masa kemerdekaan, mengubah nama dan kedudukan *Algemeene Rekenkamer* (ARK) yang semula berkedudukan di bawah Pemerintah, menjadi Badan Pemeriksa Keuangan yang berkedudukan tidak di bawah maupun di atas Presiden.

Lalu, siapakah yang dimaksud 'instansi pemerintah' yang berwenang melakukan pemeriksaan keuangan negara?

Secara ketatanegaraan menurut konstitusi, yang berwenang melakukan pemeriksaan keuangan negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan. Sedangkan instansi pemerintah, melaksanakan fungsi pemerintahan atau eksekutif. Dalam rangka meningkatkan *quality assurance* pelaksanaan fungsi eksekutifnya, pemerintah dapat membentuk satuan atau unit kerja yang berfungsi sebagai pengawas internal. Di tingkat departemen, unit dimaksud adalah inspektorat jenderal, sedangkan di wilayah provinsi terdapat inspektorat provinsi dan di kabupaten/kota terdapat inspektorat kabupaten/kota (atau kerap disebut dengan istilah badan pengawasan daerah).

Di luar itu, masih terdapat Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, (BPKP) yang kedudukannya sebagai pengawas internal Pemerintah.

Inspektorat Jenderal, Inspektorat Provinsi, Inspektorat Kabupaten/Kota, maupun BPKP dibentuk oleh Pemerintah sebagai alat untuk melakukan pengawasan atas pengelolaan keuangan Pemerintah guna mendukung pelaksanaan fungsi eksekutif, bukan untuk melakukan pemeriksaan atas keuangan negara.

Berdasarkan uraian di atas, dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

- (1) Pemeriksa keuangan negara menurut konstitusi hanya ada satu, yaitu BPK yang bebas dan mandiri.

- (2) Instansi pemerintah tidak melakukan pemeriksaan keuangan negara, melainkan pengawasan atas pelaksanaan fungsi eksekutifnya.

Oleh karena itu frasa “atau instansi pemerintah” dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b merugikan kewenangan konstitusional BPK. Pasal ini telah mengatur bahwa kewenangan untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara dimiliki juga oleh instansi pemerintah, padahal Pasal 23E ayat (1) hanya dimiliki oleh satu BPK untuk memeriksa keuangan negara, termasuk perpajakan.

- c) Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 Merugikan Kewenangan Konstitusional BPK.

(1) Materil.

Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 telah memberikan pengecualian kepada pejabat dan/atau tenaga ahli atas larangan yang diatur dalam ayat (1), yaitu larangan untuk “*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*”.

Dengan pengecualian ini, maka norma larangan yang diatur dalam ayat (1) dan diuraikan lebih jelas dalam Penjelasan Ayat (1) pasal *a quo*, berupa larangan untuk “*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*”.

menjadi “bukan norma larangan”. Artinya, hal-hal diuraikan dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (1) sebagai hal-hal yang

“dilarang” untuk diungkapkan, menjadi “tidak dilarang” untuk diungkapkan oleh pejabat dan/atau tenaga ahli menurut ketentuan Pasal 34 ayat (2a).

Namun Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 berisi ketentuan mengenai jenis keterangan yang dapat diberikan oleh Pejabat dan/atau tenaga yang selengkapnya berbunyi sebagai berikut:

ayat (2a):

Keterangan yang dapat diberitahukan adalah identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan. Identitas Wajib pajak meliputi:

1. *nama Wajib Pajak;*
2. *Nomor Pokok Wajib Pajak;*
3. *alamat Wajib Pajak;*
4. *alamat kegiatan usaha;*
5. *merk usaha; dan/atau*
6. *kegiatan usaha wajib pajak.*

Informasi yang bersifat umum tentang perpajakan meliputi:

- a. *penerimaan pajak secara nasional;*
- b. *penerimaan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau Kantor Pelayanan Pajak;*
- c. *penerimaan pajak per jenis pajak;*
- d. *penerimaan pajak per klasifikasi lapangan usaha;*
- e. *jumlah Wajib Pajak dan atau Pengusaha Kena Pajak terdaftar;*
- f. *register permohonan Wajib Pajak;*
- g. *tunggakan pajak secara nasional; dan/atau*
- h. *tunggakan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau Kantor Pelayanan Pajak.*

Dengan demikian, secara materil terdapat pertentangan antara Penjelasan ayat (2a) - yang menyebutkan secara limitatif keterangan yang dapat diberitahukan - dengan Penjelasan ayat (1) - yang menyebutkan hal-hal yang “dilarang” untuk diungkapkan oleh para pejabat dan/atau tenaga ahli, namun

“tidak dilarang” untuk diungkapkan kepada pihak-pihak yang diatur dalam Pasal 34 ayat (2a).

(2) Formil.

Jika dilihat dan dikaji Rumusan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 tidak menjelaskan materi pasal *a quo* tetapi memuat materi baru yang tidak diatur dalam Pasal. Norma Baru yang diatur dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 adalah mengenai keterangan yang dapat diberikan oleh pejabat *exceptional a quo*, yaitu sepanjang mengenai hal-hal yang disebutkan secara limitatif dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a).

Dari segi pembentukan peraturan perundang-undangan, suatu Penjelasan undang-undang seyogianya sebagai sarana untuk memberikan tafsiran resmi atas norma yang berada di dalam pasal atau batang tubuh dan tidak mengakibatkan terjadinya ketidakjelasan norma dalam pasal atau batang tubuh; serta juga tidak merumuskan norma baru dari pasal yang hendak diberikan tafsiran atau rincian penjelasan. Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 telah merumuskan suatu norma baru dari pasal yang hendak dijelaskan karena merumuskan “jenis keterangan yang dapat diberikan oleh pejabat *exceptional*”. Pengaturan demikian tidak sesuai dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Tata Cara Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

(3) Historis Yuridis

Secara historis, ketentuan yang diuraikan dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU *a quo* merupakan norma yang “diadop” dari ketentuan Pasal 2 Keputusan Menteri Keuangan (Kepmenkeu) Nomor 539/KMK.04/2000. Namun Pasal 2 Kepmenkeu ini pun pada saat diberlakukan memiliki cacat hukum karena telah “mereduksi” ketentuan yang diatur dalam

Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua UU 6/1983, sebagai undang-undang yang menjadi dasar hukumnya.

Sebagai perbandingan, perbedaan ketentuan yang diatur dalam kedua peraturan tersebut adalah sebagai berikut:

Penjelasan Pasal 34 (2a) UU 16/2000	Pasal 2 Kepmenkeu 539/KMK.04/2000
<i>Keterangan yang dapat diberikan 'antara lain' identitas wajib pajak dan keterangan yang bersifat umum.</i>	<i>Keterangan yang dapat diberikan 'adalah' identitas wajib pajak dan keterangan yang bersifat umum.</i>

Dari historis munculnya Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007, nampak bahwa memang telah ada upaya-upaya untuk mempersempit atau mereduksi kewenangan konstitusional BPK. Jika semula – berdasarkan UU 16/2000 - kepada BPK yang sedang melaksanakan pemeriksaan keuangan negara dapat diberikan 'antara lain' identitas wajib pajak dan keterangan yang bersifat umum, maka pada tahun yang sama, Kepmenkeu selaku peraturan pelaksana dari UU 16/2000, justeru dengan tegas mengatur bahwa keterangan yang dapat diberikan kepada BPK 'adalah' identitas wajib pajak dan informasi yang bersifat umum.

Meskipun konstitusi telah menempatkan pengaturan tentang kewenangan BPK untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sedemikian pentingnya, namun adanya pengaturan dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 yang mengatur tentang jenis-jenis data dan informasi yang dapat diberikan kepada BPK telah mengakibatkan BPK tidak dapat melakukan pemeriksaan secara bebas dan mandiri.

Dengan demikian, Penjelasan pasal *a quo* juga bersifat inkonstitusional karena sangat merugikan kewenangan konstitusional dari Pemohon dan karenanya dapat dikualifikasi

sebagai bertentangan dengan ketentuan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

4) BPK Tidak Memeriksa Wajib Pajak.

- a) Sebagaimana telah diuraikan di atas, pemeriksaan BPK dilakukan terhadap seluruh pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, termasuk penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Secara umum tujuan pemeriksaan yang dilakukan BPK-RI atas sektor perpajakan adalah untuk menilai:

- (1) Apakah pengelolaan penerimaan dan piutang pajak telah dilakukan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- (2) Apakah penerimaan negara dari sektor perpajakan tersebut telah disetorkan ke Kas Negara secara tepat waktu dan tepat jumlah serta tidak diendapkan di bank persepsi untuk mendapatkan bunganya.

Untuk mencapai tujuan dimaksud, sasaran pemeriksaannya terutama diarahkan pada:

- (1) Pelaporan penerimaan pajak dan piutang pajak. Sasaran pemeriksaan ini dilakukan dengan tujuan untuk meyakini kewajaran angka penerimaan pajak dan piutang pajak yang dilaporkan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Pusat;
- (2) Pelaporan pembayaran pajak. Sasaran pemeriksaan ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui tingkat kepatuhan petugas pajak dalam mengawasi kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban pembayaran pajak;
- (3) Kegiatan pemeriksaan pajak oleh petugas pajak. Sasaran pemeriksaan ini dilakukan dengan tujuan untuk menilai kewajaran penetapan perhitungan pajak Wajib Pajak oleh petugas pajak;
- (4) Penyelesaian keberatan/peninjauan kembali (PK). Sasaran pemeriksaan ini dilakukan dengan tujuan untuk menguji dan menilai aspek formal dan material penyelesaian keberatan

dan pembetulan ketetapan pajak yang dilakukan petugas pajak.

- (5) Administrasi tunggakan dan penagihan pajak. Sasaran pemeriksaan ini dilakukan dengan tujuan untuk menilai apakah tahapan penagihan telah dilakukan secara tertib dan menghasilkan pencairan tunggakan yang memadai, dan menguji kewajaran penghapusan tunggakan pajak Wajib Pajak yang daluwarsa;
- (6) Pemberian restitusi pajak. Sasaran pemeriksaan ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui dan menilai prosedur pemberian restitusi telah sesuai dengan ketentuan.

- b) Dalam upaya mencapai tujuan dan sasaran pemeriksaan tersebut, data dan informasi perpajakan sebagaimana diatur dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 tidak cukup memadai untuk dapat dilakukan pengujian sesuai prosedur pemeriksaan. Selain itu, BPK setiap tahun melakukan pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), dimana dalam pelaksanaan pengujiannya meliputi pengujian atas akun penerimaan dan akun piutang yang berasal dari sektor pajak. Untuk menguji kesahihan data penerimaan pajak dan piutang pajak yang disajikan dalam Laporan Keuangan tersebut perlu juga dilakukan penelusuran untuk meyakinkan kewajaran data yang disajikan dalam Laporan Keuangan. Penelusuran data dimaksud memerlukan dokumen yang terkait dengan data yang ada di Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak.

Data, dokumen, dan atau keterangan yang diperlukan antara lain:

- (1) Seluruh data dan informasi yang dilaporkan oleh wajib pajak kepada petugas pajak termasuk tetapi tidak terbatas pada hal-hal yang berhubungan dengan pembayaran, dan atau penyetoran pajak ke Kas Negara, sebagai realisasi dari kewajiban wajib pajak menurut ketentuan perpajakan yang berlaku;

- (2) Seluruh data dan informasi hasil olahan petugas pajak baik yang berasal dari wajib pajak maupun dari pihak ketiga;
- (3) Akses seluruh data dan informasi perpajakan yang tersimpan dalam sistem informasi Ditjen Pajak.
- (4) Seluruh data dan informasi tentang penyimpanan penerimaan pajak sebelum disetorkan ke Kas Negara.

- c) Sesuai dengan tujuan dan sasaran pemeriksaan sebagaimana diuraikan di atas, maka kepentingan BPK adalah meyakini bahwa Ditjen Pajak telah melakukan pengelolaan perpajakan, termasuk pengelolaan penerimaan perpajakan, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Data, keterangan dan atau dokumen yang diperlukan oleh BPK dalam melaksanakan kewenangan konstitusionalnya adalah data, keterangan dan atau dokumen yang ada dan dikelola oleh Ditjen Pajak. Oleh karena itu tidak perlu muncul kekhawatiran bahwa BPK akan memeriksa Wajib Pajak.

- d) Sebaliknya, pejabat dan atau tenaga ahli di lingkungan Ditjen Pajak wajib memberikan data, keterangan dan atau dokumen yang diperlukan oleh BPK. Kewajiban ini mutlak berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (1) huruf b UU 15/2006 dan ketentuan Pasal 10 huruf a UU 15/2004; pelanggaran terhadap kewajiban tersebut merupakan kejahatan yang diancam dengan pidana penjara sebagaimana diatur dalam Pasal 24 ayat (1) UU 15/2004.

Karena merupakan kewajiban yang diatur dalam UU 15/2006 sebagai UU atributif dari ketentuan Pasal 23G ayat (2) UUD 1945, maka tindakan untuk melaksanakan kewajiban memberikan data, keterangan, dan atau dokumen perpajakan kepada BPK, bukan merupakan pelanggaran atas prinsip kerahasiaan Wajib Pajak.

Norma larangan yang diatur dalam ketentuan Pasal 34 ayat (1) dan (2) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 sebagai implementasi dari prinsip perlindungan terhadap rahasia wajib pajak, tidak terkait dengan pemeriksaan oleh BPK karena sudah dikecualikan

dengan adanya ketentuan dalam ayat (2a) dari pasal dan UU yang sama.

Di samping itu, prinsip kerahasiaan wajib pajak harus diletakan pada kepentingan yang lebih esensiil yaitu negara mempunyai hak untuk menerima yang menjadi haknya (transparansi dan bertanggung jawab) dari wajib pajak; dan oleh karena itu petugas pajak sebagai pemungut pajak yang mewakili negara, bertanggung jawab memegang teguh prinsip kerahasiaan wajib pajak; dan pada saat melakukan pemeriksaan keuangan negara, BPK juga mempunyai tanggung jawab yang sama untuk memegang teguh prinsip kerahasiaan wajib pajak.

BPK dalam melakukan pemeriksaan berpedoman dan berdasarkan Pasal 25 ayat (1) UU 15/2004, Pasal 28, 31 dan 36 ayat (1) UU 15/2006, serta berdasarkan Kode Etik BPK. Ketentuan-ketentuan tersebut antara lain berisikan larangan untuk mengungkapkan informasi rahasia yang menurut undang-undang wajib dirahasiakan serta ancaman pidana bila menggunakan keterangan, bahan, data informasi dan atau dokumen lain yang diperolehnya pada waktu melaksanakan tugas dengan melampaui batas kewenangannya. Pelanggaran atas kewajiban tersebut dapat dikenakan sanksi berupa pemberhentian bagi Pemeriksa BPK, dan usul pemberhentian kepada DPR bagi Anggota BPK.

b. **UUD 1945 Menganut Prinsip Pemisahan Kekuasaan (*Separation of Power*)**

Doktrin *Trias Politica* yang biasa dinisbatkan dengan tokoh Montesquieu mengandaikan bahwa 3 fungsi kekuasaan negara harus selalu tercermin dalam 3 jenis organ negara. Hakikat dari pandangan Montesquieu adalah konsep pemisahan kekuasaan (*separation of power*). Menurutnya, di setiap negara selalu terdapat 3 cabang kekuasaan yang diorganisasikan ke dalam struktur pemerintahan yaitu kekuasaan *legislative* dan *judiciary* yang berhubungan dengan pembentukan hukum atau undang-undang negara, dan cabang

kekuasaan *executive* yang berhubungan dengan penerapan hukum sipil. Hampir semua negara demokrasi saat ini menganut konsep *Trias Politica* yang implementasinya disesuaikan dengan kondisi negara masing-masing karena dewasa ini hubungan antar cabang kekuasaan itu tidak mungkin tidak saling bersentuhan dan bahkan ketiganya bersifat sederajat dan saling mengendalikan satu sama lain sesuai dengan prinsip *check and balances*.

Sejak amandemen UUD 1945, Indonesia, sejak amandemen UUD 1945, mengadopsi gagasan *pemisahan kekuasaan dalam arti horizontal* yang dimodifikasi dari prinsip semula yang memisahkan kekuasaan dalam tiga fungsi menjadi sembilan fungsi pemegang kekuasaan konstitusional, yaitu MPR, MK, Presiden, DPR, DPD, MA, BPK, Komisi Yudisial, komisi pemilihan umum. Masing-masing lembaga tersebut memiliki kekuasaan atau kewenangan konstitusi dan dalam melaksanakan kewenangannya dilengkapi dengan seperangkat peraturan. BPK, memiliki kewenangan konstitusional untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Pelaksanaan prinsip *separation of power* di Indonesia tidak lagi bersifat mutlak dengan adanya prinsip *check and balances*. Pemisahan kekuasaan itu dilakukan dengan menerapkan prinsip *check and balances* diantara lembaga-lembaga konstitusional yang sederajat dan saling mengendalikan satu sama lain. Melalui *check and balances*, kekuasaan negara dapat diatur, dapat dibatasi, dan bahkan dapat dikontrol dengan sebaik-baiknya, sehingga penyalahgunaan kekuasaan oleh aparat penyelenggara negara ataupun pribadi-pribadi yang kebetulan sedang menduduki jabatan dalam lembaga-lembaga negara dapat dicegah dan ditanggulangi sebaik-baiknya.

Check and balances antar lembaga konstitusional tersebut merupakan syarat mutlak yang tidak dapat ditawar demi tercapainya tujuan berbangsa dan bernegara, dan pelaksanaannyapun harus dilakukan secara komprehensif, dalam berbagai aspek kenegaraan, termasuk dalam hal pengelolaan keuangan negara, sesuai dengan amanat Pasal 23 ayat (1) UUD 1945 yang menyatakan, "*Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara*

ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.

Pelaksanaan prinsip *separation of power* sekaligus prinsip *check and balances* tercermin dalam pengaturan tentang pengelolaan keuangan negara yang diatur dalam Pasal 23 dan 23E UUD 1945. Berdasarkan Pasal 23E ayat (1) *juncto* Pasal 23E ayat (2) dan Pasal 23 ayat (1) UUD 1945, BPK merupakan lembaga konstitusi dengan tugas khusus memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab Pemerintah tentang keuangan negara yang telah disetujui DPR. Objek yang diperiksa BPK meliputi seluruh keuangan negara dan hasil-hasil pemeriksaannya diberitahukan kepada DPR dan DPRD sesuai kewenangannya sebagai lembaga yang memegang hak *budget*.

Pengaturan ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 berpotensi mengabaikan tatanan prinsip *separation of power* dan *check and balances* yang dianut oleh UUD 1945 karena Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU *a quo* telah mencampuradukkan dan telah mengintervensi fungsi pemeriksaan keuangan negara yang dilakukan oleh BPK selaku lembaga konstitusional. Fungsi pemeriksaan keuangan negara yang seharusnya dilaksanakan oleh BPK, diintervensi oleh Menteri Keuangan dengan cara membatasi kewajiban pejabat dan/atau tenaga ahli untuk memberikan keterangan dan/atau dokumen kepada BPK, yaitu dengan terlebih dahulu menetapkan pejabat mana yang dapat melaksanakan kewajiban tersebut sebagaimana diatur dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU *a quo*. Fungsi pemeriksaan keuangan negara, yang salah satu implementasi kewenangannya dituangkan dalam bentuk menetapkan serta meminta informasi, keterangan, dan/atau dokumen yang wajib diberikan oleh setiap orang sebagaimana diatur dalam UU 15/2006 dan UU 15/2004 yang merupakan UU atributif dari ketentuan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, juga telah diingkari dengan adanya pengaturan dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU *a quo* yang membatasi jenis informasi yang dapat diberikan kepada BPK.

Adanya pembatasan ini, telah mencerminkan bahwa UU 6/1983 mengabaikan prinsip *separation of power* dan prinsip *check and balances*.

c. **UUD 1945 Menganut Prinsip *Rule of Law* (*Rechtstaat*) dan Memberikan Jaminan Kepastian Hukum**

Pembukaan UUD 1945, yang didalamnya terkandung pokok-pokok pikiran dari norma-norma yang terdapat pada UUD 1945, merumuskan bahwa dasar tujuan pembentukan pemerintah negara Indonesia adalah “melindungi segenap bangsa Indonesia” dan “memajukan kesejahteraan umum.” Negara Indonesia berusaha mengimplementasikan “melindungi segenap bangsa Indonesia” dan “memajukan kesejahteraan umum” dalam ide atau cita Negara Hukum sebagai bagian yang tak terpisahkan dari perkembangan gagasan kenegaraan Indonesia sejak kemerdekaan.

Indonesia adalah negara hukum (*rechtstaat*). Ketentuan mengenai negara hukum tersebut dinyatakan secara tegas dalam Perubahan Keempat UUD 1945, dalam Pasal 1 ayat (3) yang berbunyi, “*Negara Indonesia adalah negara hukum*”.

Dengan adanya ketentuan tersebut dalam konstitusi, maka prinsip yang dianut oleh UUD 1945 adalah *rule of law* atau *rechtstaat*.

Konsep negara hukum, yang dalam tradisi Anglo Saxon dikembangkan oleh A.V. Dicey dengan sebutan *the rule of law*, dan dalam tradisi Eropa Kontinental, yang antara lain dikembangkan oleh Julius Stahl, Immanuel Kant, Paul Laband, dan Fiechte, disebut sebagai *rechtstaat*, oleh Prof. Dr. Jimly Asshiddiqie, SH, dirumuskan kembali dalam 12 prinsip pokok negara hukum yang merupakan pilar-pilar utama yang menyangga berdiri tegaknya satu negara modern sehingga dapat disebut sebagai Negara Hukum dalam arti yang sebenarnya, sebagai berikut (Jimly Asshiddiqie, 2004):

- 1) Supremasi hukum (*supremacy of law*)
- 2) Persamaan dalam hukum (*equality before the law*)
- 3) Asas legalitas (*due process of law*)
- 4) Pembatasan kekuasaan

- 5) Organ-organ eksekutif independent
- 6) Peradilan bebas dan tidak memihak
- 7) Peradilan Tata Usaha Negara
- 8) Peradilan Tata Negara (*constitutional court*)
- 9) Perlindungan hak asasi manusia
- 10) Bersifat demokratis
- 11) Berfungsi sebagai sarana mewujudkan tujuan bernegara (*welfare rechtstaat*)
- 12) Transparansi dan kontrol sosial

Prinsip pokok Negara Hukum yang terkait erat dengan pelaksanaan pemeriksaan keuangan Negara atas sektor perpajakan oleh BPK adalah prinsip yang ke-12, yakni prinsip transparansi dan kontrol sosial.

Prinsip ini tercermin dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 yang mengamanatkan agar keuangan negara diperiksa secara bebas dan mandiri dalam rangka perwujudan prinsip transparansi dan kontrol sosial; dengan pengaturan konstitusi agar hasil pemeriksaan BPK disampaikan kepada DPR, dan DPRD sebagai pemegang hak *budget*, sesuai dengan kewenangannya.

Pemeriksaan pengelolaan keuangan negara dalam rangka perwujudan prinsip transparansi dan kontrol sosial, seharusnya tercermin pula dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab perpajakan. Agar pemeriksaan perpajakan dapat dilaksanakan secara bebas dan mandiri, maka tidak perlu ada pembatasan pejabat dan/atau tenaga ahli yang wajib memberikan keterangan, informasi dan atau dokumen kepada BPK; dan tidak perlu ada pembatasan tentang data, informasi, dan/atau dokumen yang dapat diberikan kepada BPK.

Guna mencegah terjadinya penghitungan yang kurang terpercaya dan tidak kredibel, seharusnya BPK diberi kewenangan untuk melakukan pemeriksaan terhadap kebenaran dan kehandalan informasi dokumen perpajakan di lingkungan Ditjen Pajak.

Dengan demikian, UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 tidak perlu mengatur tentang pembatasan para pejabat dan/atau tenaga ahli yang dapat memberikan keterangan dan/atau dokumen kepada BPK serta tidak

perlu mengatur pembatasan informasi, keterangan, dan/atau dokumen yang dapat diberikan kepada BPK.

Adanya pembatasan kepada BPK untuk melakukan pemeriksaan perpajakan secara bebas dan mandiri dalam ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 yang tercermin dalam frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007, mencerminkan bahwa UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 bersifat inkonstitusional karena mengabaikan prinsip transparansi yang merupakan salah satu dari 12 prinsip *rule of law* atau *rechtsstaat*.

2. PEMERIKSAAN PERPAJAKAN

a) Lemahnya Pengelolaan Perpajakan

1) Penerapan sistem *self assessment*

UU 6/1983 melakukan pembatasan terhadap kewenangan konstitusional BPK untuk melakukan pemeriksaan atas penerimaan dari sektor perpajakan karena UU 6/1983 telah menerapkan sistem pemungutan pajak berdasarkan prinsip menghitung dan melaporkan pajak sendiri (*self assessment*) yang diberlakukan di Indonesia sejak reformasi sistem perpajakan tahun 1983. Padahal penerapan sistem *self assessment* hanya akan efektif jika penghitungannya yang dilakukan oleh wajib pajak serta penetapan dan pemeriksaan oleh petugas pajak, diperiksa oleh BPK sebagai lembaga negara yang berwenang melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara bebas dan mandiri.

Berdasarkan pengalaman di dunia internasional dalam penerapan sistem *self assessment* wajib pajak dan dunia usaha akan secara sukarela patuh terhadap ketentuan apabila:

- (1) Ditjen Pajak berorientasi melayani terhadap wajib pajak dan memberikan pendidikan untuk memenuhi kewajibannya;
- (2) Penegakan hukum dan pemberian sanksi yang efektif terhadap para pelanggar hukum pajak;

(3) Ditjen Pajak berlaku transparan dan terlihat oleh publik jujur dan adil dalam menerapkan ketentuan perpajakan.

Sistem *self assessment* hanya akan efektif jika penghitungannya yang dilakukan oleh wajib pajak serta penetapan dan pemeriksaan oleh petugas pajak, diperiksa oleh BPK. Pelaksanaan pemeriksaan oleh BPK tersebut diperlukan untuk mengurangi kemungkinan terjadinya penyalahgunaan kewenangan atas otoritas yang dimiliki oleh petugas pajak. Tanpa dilakukannya pemeriksaan, sistem *self assessment* sangat potensial dan dapat dijadikan lisensi untuk penggelapan pajak.

Mengenai tidak dapat dipercaya begitu sajanya hasil penghitungan secara sukarela, *Joel Slemrod* mengungkapkan sebagai berikut:

No government can announce a tax system and then rely on taxpayers's sense of duty to remit what is owed.

Sejalan dengan itu, *Patricia T. Morgan* menyatakan bahwa kerahasiaan perpajakan dapat menyuburkan penyelewengan dan penyalahgunaan kewenangan oleh beberapa pihak yang kurang bertanggung jawab. Kerahasiaan dapat disalahgunakan oleh oknum pembayar pajak dan oknum petugas pajak untuk membungkus penghindaran penyelundupan, pengemplangan, dan lain-lain penyimpangan pengelolaan pajak lainnya. (*Tax Procedure and Tax Fraud, West Publishing Co, 1990*).

Selain itu, pemeriksaan BPK atas Ditjen Pajak juga merupakan salah satu faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kepercayaan publik terhadap institusi Ditjen Pajak dalam mengadministrasikan penerimaan pajak. Dengan demikian BPK tidak memeriksa kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, namun melakukan pemeriksaan atas hasil pekerjaan dari petugas pajak sebagai *auditee*, yaitu atas kegiatannya memantau kewajiban perpajakan dari Wajib Pajak dalam pelaksanaan *self assesment*.

2) Statistik Data Perpajakan

Statistik perpajakan hampir tidak ada. Tidak ada informasi mengenai jumlah Wajib Pajak yang telah memiliki NPWP dan berapa jumlah

yang benar-benar membayar pajak. Pada tahun 2006, Ditjen Pajak menyebut adanya kenaikan jumlah pemilik NPWP sebesar 5 kali lipat dalam masa satu bulan, tetapi yang diberikan nomornya langsung oleh Presiden di istana negara adalah anggota TNI, PNS maupun perusahaan swasta skala besar. Dalam sistem 'withholding' yang digunakan dewasa ini, pajak mereka itu adalah dipotong langsung oleh kantor dimana mereka bekerja untuk disetorkan pada Ditjen Pajak. Akibatnya, kenaikan jumlah pemilik NPWP tersebut belum dapat meningkatkan 'tax ratio' dari tingkat 13,5 persen dari PDB dewasa ini.

Kurang transparan dan akuntabelnya sektor perpajakan ini, diakui pula oleh Bappenas yang telah menyebutkan dalam "Rencana Aksi Nasional Pemberantasan Korupsi" sebagai berikut:

Selain itu, korupsi juga banyak terjadi pada kegiatan-kegiatan pemerintah yang berhubungan dengan penerimaan dan pembelanjaan uang negara. Diperkirakan terjadi kebocoran sebesar 30% dari Belanja Negara tahun 2003 yang berjumlah Rp.118 triliun. Hal ini terutama disebabkan oleh sistem penerimaan dan pengelolaan keuangan negara yang kurang transparan dan akuntabel, terutama pada sektor-sektor yang rawan korupsi seperti perpajakan dan bea cukai, serta sektor-sektor dengan anggaran pengeluaran negara terbesar seperti sektor pendidikan, kesehatan, hankam, pekerjaan umum, dan perhubungan.

3) Pemeriksaan Inspektorat Jenderal Departemen Keuangan

Inspektorat Bidang Investigasi (IBI) Departemen Keuangan, menemukan 60% sampai 70% yang berindikasi korupsi di lingkungan Depkeu terjadi di Ditjen Pajak, Ditjen Kekayaan Negara, dan Ditjen Bea Cukai. Sedangkan menurut Irjen Depkeu (Permana Agung) sekitar 60% sampai 70% temuan berindikasi korupsi di seluruh Depkeu berada di Ditjen Pajak. Jenis penyimpangan di Ditjen Pajak cukup beragam, antara lain seperti adanya Wajib Pajak yang tidak membayar penuh. Hal ini dapat terjadi karena ada bagian

dari dokumen yang dipalsukan atau ada tahapan proses yang tidak dilakukan.

(Sumber: Investor Daily Indonesia, 10 Januari 2007).

Fakta ini menunjukkan bahwa administrasi perpajakan masih lemah karena adanya pembatasan pemeriksaan, yang dapat mengakibatkan terjadinya korupsi. *Tax ratio* negara Indonesia sebesar 13,5% dari Produk Domestik Bruto, merupakan yang terendah diantara negara berkembang. Kenaikan komoditas ekspor rata-rata Negara Indonesia secara signifikan, tidak diimbangi dengan kenaikan *tax ratio*. Pada tahun 2006 Ditjen Pajak pun tidak mampu mencapai penerimaan pajak sesuai target. Jika penerimaan pajak tidak naik, tidak mungkin bagi Negara Indonesia untuk melepaskan diri dari belenggu hutang dengan melunasi hutang yang ada.

b) Hambatan Pemeriksaan BPK

Berdasarkan pemeriksaan BPK atas penerimaan perpajakan, dapat dicermati adanya praktik-praktik pembatasan terhadap pemeriksaan pengelolaan perpajakan sebagai berikut:

(1) Pembatasan Lingkup Pemeriksaan

Pada tahun 2007, BPK telah mengajukan Surat Nomor 1/S/XII/1/04/2007 tanggal 2 April 2007 tentang permintaan data transaksi penerimaan piutang pajak dalam rangka pemeriksaan Laporan Keuangan Departemen Keuangan Tahun 2006 oleh BPK. Namun sampai dengan pemeriksaan BPK berakhir, Menteri Keuangan tidak memenuhi permintaan tersebut sehingga BPK tidak dapat menerapkan prosedur pemeriksaan yang memadai atas penerimaan pajak tahun 2006 dan 2005 masing-masing sebesar Rp 409,20 triliun dan Rp 347,03 triliun serta piutang pajak per 31 Desember 2006 dan 2005 masing-masing sebesar Rp 35,45 triliun dan Rp 29,22 triliun.

Pembatasan lingkup pemeriksaan tercermin dalam Hasil Pemeriksaan BPK atas LKPP Tahun 2005 yang mengungkapkan beberapa temuan terkait dengan penerimaan pajak. Terhadap Hasil Pemeriksaan BPK tersebut, DPR menanggapi, dengan mengirimkan

Surat Nomor TU 03/9625/DPR-RI/2007 tanggal 14 Desember 2007 kepada BPK, yang antara lain meminta kepada BPK untuk melakukan pemeriksaan atas kinerja pengelolaan penerimaan pajak tahun anggaran 2005-2006.

Permintaan DPR tersebut sulit dipenuhi jika masih terdapat pembatasan terhadap lingkup pemeriksaan BPK.

(2) Realisasi Penerimaan Perpajakan Dalam Negeri Yang Dilaporkan Dalam Neraca Pemerintah Pusat Per 31 Desember 2006 Tidak Dapat Diyakini Kewajarannya

Realisasi penerimaan pajak yang dikelola Ditjen Pajak TA 2006 dan dicatat dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Departemen Keuangan Tahun 2006 Rp. 377.122.305,48 juta. Sedangkan berdasarkan LRA Ditjen Pajak sebagai UAPP-E1 sebesar Rp. 379.089.184,51 juta sehingga terdapat selisih antara Departemen Keuangan dan Ditjen Pajak sebesar Rp. 1.966.879,03 juta. Angka realisasi penerimaan pajak yang dilaporkan Ditjen Pajak tidak digunakan sebagai angka realisasi penerimaan pajak pada Laporan Keuangan Departemen Keuangan.

BPK tidak memperoleh data dan informasi yang memadai atas penerimaan pajak sehingga tidak dapat melakukan prosedur pemeriksaan secara memadai yang diperlukan untuk meyakini kewajaran realisasi penerimaan pajak. BPK telah menyampaikan surat permintaan data penerimaan pajak kepada Menteri Keuangan melalui Surat Nomor 1/S/XII.1/04/2007 tanggal 2 April 2007 namun sampai dengan akhir pemeriksaan pada tanggal 24 April 2007 Menteri Keuangan tidak menanggapi permintaan tersebut.

Dengan demikian realisasi penerimaan pajak di lingkungan Departemen Keuangan tidak dapat diyakini kewajarannya.

(3) BPK Tidak Dapat Melaksanakan Pemeriksaan yang Memadai

Dalam praktik pemeriksaan perpajakan selama ini, untuk dapat memperoleh dokumen dan/atau keterangan perpajakan, BPK mengajukan surat kepada Menteri Keuangan terlebih dahulu. BPK baru dapat memperoleh keterangan dan informasi perpajakan yang

diminta setelah Menteri Keuangan memberikan ijin tertulis kepada pejabat dan tenaga ahli tertentu untuk memberikan keterangan, atau bukti tertulis dari atau tentang Wajib Pajak kepada BPK.

Dan Pemeriksa BPK yang akan memeriksa pajak harus menunjukkan surat tugas dan dalam surat tugas tersebut harus menyebutkan *nama wajib pajak dan keterangan yang ingin diketahui*.

Hal ini didasarkan pada Keputusan Menteri Keuangan (Kepmenkeu) 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. Dalam Kepmenkeu tersebut diatur, antara lain hal-hal sebagai berikut:

- (a) Pejabat yang kepadanya dapat diberikan keterangan adalah pejabat yang sedang menjalankan tugas sesuai dengan surat tugas yang diterima dan ditunjukkan.
- (b) Surat tugas *harus menyebutkan nama wajib pajak dan keterangan yang ingin diketahui*.
- (c) Keterangan yang dapat diberitahukan adalah *keterangan yang bersifat umum* mengenai perpajakan yang menyangkut wajib pajak.

Padahal, menurut prosedur dan langkah-langkah pemeriksaan, BPK tidak dapat menyebutkan nama wajib pajak dan keterangan yang ingin diketahui.

Hambatan dalam praktik pemeriksaan perpajakan, semakin bertambah sejak tahun 2006, karena meskipun BPK telah mengajukan surat guna memperoleh ijin, namun tidak selalu ditanggapi. Sebagai gambaran, selama tahun 2006 s.d. 2007, BPK telah mengajukan surat kepada Menteri Keuangan sebanyak 10 (sepuluh) kali. Adapun jawaban atas surat-surat dimaksud dari Menteri Keuangan adalah *kesatu*, Surat Menteri Keuangan Nomor

SR-129/MK.03/2006 tanggal 9 Agustus 2006 yang isinya berupa jawaban untuk memperbaiki surat; *kedua, atas 2 (dua) surat BPK yang berkaitan dengan pemeriksaan investigatif yang masing-masing diajukan pada bulan Juli 2006 dan Agustus 2006, dijawab dengan surat pemberian izin dari Menteri Keuangan yang dikeluarkan pada September 2006; ketiga, 2 (dua) surat yang menjawab “tidak dapat memenuhi permintaan data dan informasi perpajakan”; dan keempat, 6 (enam) surat lainnya tidak dijawab hingga saat ini.*

Keadaan dan situasi sedemikian sangat menghambat dan membatasi tugas dan kewenangan konstitusional BPK yang dijamin kebebasan dan kemandiriannya dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, termasuk di sektor perpajakan.

Hambatan yang ditemui BPK dalam melakukan pemeriksaan keuangan negara di bidang perpajakan, tercermin antara lain dalam Surat Menteri Keuangan Nomor SR-129/MK.03/2006 tanggal 9 Agustus 2006, yang antara lain menyatakan sebagai berikut:

- (a) Surat permintaan izin tertulis untuk memanfaatkan dokumen perpajakan dalam pemeriksaan BPK-RI belum memenuhi ketentuan dalam Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan, di mana permintaan data/informasi tentang wajib pajak harus sesuai dengan surat tugas yang diterima dan ditunjukkan kepada pejabat atau tenaga ahli dan surat tersebut *harus menyebut nama wajib pajak dan keterangan yang ingin didapatkan.*
- (b) Pemberian izin diberikan secara *terbatas dalam hal-hal yang dipandang perlu oleh Menteri Keuangan.*
- (c) Untuk memenuhi ketentuan Pasal 34 ayat (3) UU Perpajakan disarankan agar BPK memperbaiki surat.

Dari pemeriksaan yang dilakukan BPK-RI pada tahun 2006 dan 2007 data yang diberikan adalah sebagai berikut:

- (a) Data yang memuat nilai/angka diberikan namun dalam bentuk jumlah rekapitulasi dan tidak menunjukan WP tertentu serta tanpa disertai keterangan *detail* data wajib pajak.

- (b) Register, buku ataupun catatan mengenai wajib pajak dan produk hukumnya diberikan namun data angka, tanggal, dan nomor ketetapan pajak ditutup.

Dari praktik pemeriksaan yang terjadi selama ini, nampak Pemerintah *cq.* Menteri Keuangan dan Ditjen Pajak telah mengabaikan landasan yuridis konstitusional bahwa sumber kewenangan pelaksanaan pemeriksaan BPK adalah ketentuan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 yang diatribusikan melalui UU 15/2006 dan UU 15/2004, yang tidak terkait sama sekali dengan UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 sebagai UU yang bersifat sektoral. Adalah hal yang sangat berbahaya apabila kewenangan BPK dibatasi melalui UU sektoral, karena dapat merontokkan seluruh kewenangan konstitusional BPK.

Pembatasan terhadap pelaksanaan wewenang konstitusional BPK mengakibatkan BPK tidak dapat memberikan pendapat atas LKPP sebagai bentuk pertanggungjawaban. Hal ini mempengaruhi pelaksanaan hak *budget* yang dipegang oleh DPR dalam rangka penetapan APBN tahun berikutnya.

Mengingat pentingnya pendapat BPK atas LKPP dalam pelaksanaan hak *budgetnya*, maka DPR mengirimkan Surat Nomor TU03/9625/DPR-RI/2007 tanggal 14 Desember 2007 kepada BPK, yang antara lain meminta kepada BPK untuk melakukan pemeriksaan atas kinerja pengelolaan penerimaan pajak tahun anggaran 2005-2006.

(4) **Pembatasan Terhadap Prinsip Pemeriksaan Keuangan Secara Bebas dan Mandiri Dapat Menghasilkan Opini Disclaimer (*Disclaimer of Opinion*).**

- a) Bahwa meskipun ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b serta Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) merupakan pasal dan penjelasan yang disisipkan melalui Perubahan Kedua UU 6/1983 dan selanjutnya diubah dalam Perubahan Ketiga, dimana Perubahan Ketiga ini baru mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2008, namun BPK sangat menyadari bahwa pelaksanaan dari

ketentuan pasal dan penjelasan pasal yang telah diubah ini sangat potensial mengingkari dan melanggar kewenangan konstitusional Badan Pemeriksa Keuangan karena ketentuan pasal dan penjelasan pasal tersebut telah melegalisasi dan memperkuat pembatasan di dalam pemeriksaan keuangan negara oleh BPK jika dibandingkan dengan rumusan awalnya yang ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, selanjutnya disingkat UU 16/2000.

Pembatasan atas kebebasan dan kemandirian dalam menggunakan kewenangan konstistusional BPK sudah terjadi dalam pengaturan ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 16/2000. Adapun bunyi selengkapnya Pasal 34 UU 16/2000 dimaksud adalah sebagai berikut:

- (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.*
- (2) *Larangan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) berlaku juga terhadap tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.*
- (2a) *Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) adalah:*
 - a. *Pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan.*
 - b. *Pejabat dan tenaga ahli yang memberikan keterangan kepada pihak lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan.*

Pembatasan atas kebebasan dan kemandirian BPK dalam melaksanakan kewenangannya bertambah kuat karena Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 dalam Perubahan Ketiganya telah mengadopsi ketentuan yang diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 539/KMK.04/2000 yang mengatur tentang dokumen yang dapat diberikan kepada BPK.

- b) Bahwa adanya ketentuan dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 6/1983 *jo.* UU 28/2007 dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *jo.* UU 28/2007, jelas-jelas telah merugikan kewenangan konstitusional BPK dalam melakukan pemeriksaan penerimaan negara dari sektor pajak, sehingga dengan demikian ketentuan ini telah mengingkari serta bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

Pembatasan kewenangan konstitusional BPK dalam memeriksa penerimaan negara di sektor perpajakan yang telah terjadi selama ini mengakibatkan Badan Pemeriksa Keuangan tidak dapat memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*) terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat, sebagaimana terjadi dalam Hasil Pemeriksaan atas Tahun Anggaran 2004, 2005 dan 2006.

Sudah menjadi hal yang diterima secara umum di negara-negara lain dimana Laporan Keuangan yang disusun Pemerintah harus sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku dan diperiksa dengan standar pemeriksaan yang memadai. Sesuai dengan standar pemeriksaan, seluruh transaksi harus dilakukan pengujian secara memadai dengan tujuan mendapatkan keyakinan bahwa akun dan nilainya telah tepat. Pengujian atas akun penerimaan negara dari sektor perpajakan sangat diperlukan karena penerimaan pajak menempati porsi penerimaan terbesar di negara kita. Tidak dapat diaksesnya data perpajakan mengakibatkan tidak seluruh akun LKPP dapat diperiksa sesuai dengan standar pemeriksaan yang berlaku.

Dengan demikian BPK tetap akan memberikan *disclaimer of opinion* selama terdapat pembatasan akses bagi BPK untuk melakukan pemeriksaan terhadap keuangan negara.

Opini tersebut dapat menimbulkan kebingungan serta menurunkan tingkat kepercayaan publik termasuk para investor, nasional maupun internasional, untuk membeli surat utang negara (SUN) guna menutup defisit APBN.

Harapan agar negara dapat meningkatkan penerimaan negara melalui penerimaan pajak, menjadi utopia belaka karena tidak dapat diketahui secara jelas berbagai kelemahan di dalam sistem perpajakan yang dapat dilakukan melalui kegiatan pemeriksaan oleh BPK.

Hambatan pemeriksaan BPK berupa pembatasan-pembatasan yang diuraikan di atas, yang bermuara pada opini *disclaimer* atas LKPP dan berakibat pada pelaksanaan hak *budget* DPR, merupakan *output* dari pelaksanaan praktik pemeriksaan oleh BPK berdasarkan ketentuan UU Perpajakan yang lama, yaitu UU Nomor 6/1983 *jo.* UU 16/2000.

Meskipun UU 28/2007 belum terbukti menghambat pelaksanaan pemeriksaan BPK T.A. 2008 karena UU *a quo* baru berlaku tanggal 1 Januari 2008, namun hambatan yang telah terjadi selama ini berpotensi akan terjadi lagi dalam pelaksanaan pemeriksaan BPK T.A. 2008 maupun tahun-tahun anggaran berikutnya karena UU 28/2007 *justeru melegitimasi praktik yang telah dilakukan oleh Menkeu selama ini*; yaitu mengharuskan BPK untuk menunjukkan surat tugas yang di dalamnya memuat nama wajib pajak dan keterangan yang ingin diperoleh; serta informasi yang dapat diperoleh oleh BPK *adalah* identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum.

3. **PEMERIKSAAN PERPAJAKAN YANG DISEPAKATI INTERNASIONAL DAN PERBANDINGAN PEMERIKSAAN PERPAJAKAN OLEH STATE AUDIT INSTITUTION (BPK) NEGARA LAIN**

Dalam kancah pergaulan internasional, pengaturan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, yang diatribusikan melalui UU 15/2006 dan UU 15/2004, sangat tepat dan sefaham dengan pengaturan pemeriksaan perpajakan di negara lain. Di negara lain, pemeriksa/auditor dapat melakukan *review* atas penerimaan pajak individual, dan bahkan mereka diberi kewenangan khusus untuk menambah beberapa hal yang menurut mereka mencurigakan, untuk dapat diperiksa/diaudit. Hal ini sejalan dengan Section 20 "*The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*" yang

dihasilkan pada Kongres *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI* (organisasi BPK se-dunia) ke-IX pada bulan Oktober tahun 1977 di Lima, Peru yang menyatakan bahwa BPK harus memeriksa penerimaan pajak se-ekstensif mungkin sampai ke berkas individual wajib pajak yang berbunyi sebagai berikut:

Section 20. Tax Audit

1. *Supreme Audit Institutions shall be empowered to audit the collection of taxes as extensively as possible and, in doing so, to examine individual tax files.*
2. *Tax audits are primarily legality and regularity audits; however, when auditing the application of tax laws, Supreme Audit Institutions shall also examine the system and efficiency of tax collection, the achievement of revenue targets and, if appropriate, shall propose improvements to the legislative body.*

Bahkan sebelum adanya "*Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*" tersebut telah dihasilkan rekomendasi awal dalam "*The International Congress of INTOSAI*" Rio de Janeiro, Brazil pada bulan Mei 1959, terkait dengan harus terbukanya akses keterangan dan data perpajakan seluas mungkin bagi lembaga audit. Rekomendasi awal dimaksud adalah sebagai berikut:

- (1). *Supreme Audit Institutions (SAI) ought to exercise the broadest/the widest possible supervision/auditing of government revenues.*
- (2). *Supervision should not be limited to the checking of collection of revenues in line with accounts rendered by the collectors but, wherever possible, a check should be made to see whether or not tax payment were in line with legislation.*
- (3). *The observations of the Audit Court on the management of the budget, as presented to the legislative assemblies, should contain the maximum of information in regard to revenues.*

Rekomendasi berikutnya diberikan dalam Kongres Internasional INTOSAI selanjutnya di Madrid, Spanyol pada bulan Mei 1974 sebagai berikut:

- (1). *SAIs exercise the most extensive control feasible over the collection of fiscal revenue and consider this of equal significance with the control over expenditure.*
- (2). *This control should cover both assessment and collection and the SAIs should be granted access to all fiscal documents, including the individual files of tax payers.*
- (3). *The control of fiscal revenue should be primarily concerned with legality and regularity.*

Dalam Seminar Internasional ASOSAI (*Asian Organisation of Supreme Audit Institution*) ke-III yang diselenggarakan di Bali, Indonesia pada 6 sampai dengan 11 Juni 1988 telah menghasilkan “*Bali Declaration*” yang menyatakan pentingnya akses terhadap data wajib pajak dalam rangka pemeriksaan untuk menilai sistem dan prosedur dari *tax assessment* sebagai berikut:

Sub-theme-II-a

Tax Audit

2. *Audit of Individual Tax Assessments*

It is important that individual tax files are examined to evaluate the adequacy of systems and procedures of tax assessment and collection. As the examination of all tax files is neither feasible nor necessary, best results may be obtained by concentrating on high value and risk areas. Selective auditing of business income cases rather than salary assessments, investigations of reported evasions and use of suitable statistical sampling techniques in the review of files are preferred practices. SAls should also co-ordinate their examinations with internal audit so as to avoid needless overlap and duplication of effort.

It may be desirable that SAls have access to the records of taxpayers. Data and information on tax payers collected by the tax authorities may be verified against other independent sources available.

Sebagai perbandingan dapat dilihat pula praktik-praktik pemeriksaan pajak di beberapa negara lain. BPK Australia (*Auditor General*) dapat memeriksa pajak, bahkan sampai pada berkas-berkas individual para wajib pajak dan hasilnya dilaporkan kepada Parlemen. Hal ini tercermin dalam “*The Act of The Commonwealth of Australia 1901-1973*” *Section 14C* yang mendasarkan pada pemikiran bahwa tugas *Auditor General* adalah tertuju kepada penyelenggaraan kepentingan umum, karena harus mengawasi keuangan negara, yang bukan hanya menyangkut segi pengeluarannya saja.

BPK Malaysia pun berwenang memeriksa pajak, termasuk pajak penghasilan sesuai dengan *Income Tax Act 1967 (Act 53) Section 138* *Certain Material to be Treated as Confidential* yang berbunyi:

4 *Nothing in this section shall prevent:*

- (a) *The production or disclosure of clasiffied material to the Auditor-General (or to public officers under his direction and control) or the use of clasiffied material by the Auditor-General, to such an extent as is necessary or expedient for the proper exercise of the functions of his office.*

5 *In this section-*

“classified material” means any return or other document made for the purposes of this Act and relating to the income of any person or partnership and any information or other matter or thing which comes to the notice of a classified person in his capacity as such;

“classified person” means-

(b) the Auditor-General and Public Officers under his direction and control.

Audit pajak Malaysia dilakukan sepanjang tahun dengan melibatkan staf khusus yang setiap hari memantau pemasukan pajak. Bahkan BPK dapat memantau keterlambatan Wajib Pajak dalam membayar kewajibannya dan sekaligus dapat melakukan langkah hukum. Jika Wajib Pajak tidak membayar pajak dan cukai, dapat dicekal. BPK Brunei, bahkan dapat memeriksa jenis pajak perusahaan (*corporation tax*). BPK Thailand, setelah terjadi Reformasi Konstitusi pada tahun 1999 - yang berhasil mengungkap praktik bisnis mantan PM Thaksin Sinawatra dan berbuntut penggulingan kekuasaan oleh Jenderal Sonthi Bonyaratkalin - dapat memeriksa pajak penghasilan maupun otomotif. BPK Thailand juga dapat memperoleh dokumen pembayar pajak tanpa hambatan. Di Korea auditor memiliki akses penuh terhadap data wajib pajak untuk kepentingan audit keuangan, kepatuhan, dan kinerja. Begitu juga dengan auditor BPK New Zealand, mereka memiliki kerja sama yang sangat baik dengan institusi pajak dalam rangka audit laporan keuangan.

Dari praktik-praktik yang terjadi di beberapa negara lain, terlihat bahwa pemeriksaan keuangan negara sektor perpajakan yang dilakukan oleh BPK di Indonesia, sangat tertinggal jauh.

D. KESIMPULAN

Berdasarkan uraian di atas, Pemohon menyimpulkan bahwa:

1. Mahkamah Konstitusi berwenang memeriksa permohonan yang diajukan oleh Pemohon.
2. BPK memiliki *legal standing* atau kedudukan hukum sebagai lembaga negara dan karenanya berhak mengajukan permohonan pengujian undang-undang.
3. Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007, sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” dan frasa “atau

instansi pemerintah” bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 karena telah membatasi dan merugikan kewenangan konstitusional BPK dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara di bidang perpajakan.

4. Ketentuan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 karena telah membatasi dan merugikan kewenangan konstitusional BPK dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara di bidang perpajakan.
5. Ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 beserta Penjelasan Pasal 3 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 telah mengingkari dan bertentangan prinsip pengelolaan keuangan negara yang terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, yang dianut oleh UUD 1945 karena tidak terbuka dan sulit menilai pertanggungjawabannya; serta mengingkari dan bertentangan pula dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 karena membatasi sehingga merugikan kewenangan konstitusional BPK dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara di bidang perpajakan.

Demikian uraian berbagai alasan dan kesimpulan yang Pemohon ajukan sebagai dasar Pengajuan Permohonan Pengujian terhadap Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007, sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk”, frasa “atau instansi pemerintah”, dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007.

E. PERMOHONAN PUTUSAN

Berdasarkan seluruh uraian seperti dikemukakan dan tersebut di atas, dengan hormat Pemohon memohon agar Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia berdasarkan kewenangan sebagaimana diatur dalam 24C UUD 1945 *juncto* Pasal 50 UU 24/2003, berkenan memeriksa permohonan Pemohon dan memutuskan:

1. Mengabulkan permohonan Pemohon seluruhnya.

2. Menyatakan bahwa BPK dapat melakukan pemeriksaan penerimaan perpajakan serta dapat mengakses atau meminta seluruh dokumen, keterangan, data, dan atau keterangan yang wajib diberikan oleh pejabat dan atau tenaga ahli.
3. Menyatakan sebagian isi Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 serta tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat.
4. Menyatakan sebagian isi Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 sepanjang menyangkut frasa “atau instansi pemerintah” bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 serta tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat.
5. Menyatakan seluruh Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 telah membuat tafsiran dan memuat norma baru dari pasal yang tersebut dalam batang tubuh undang-undang.
6. Menyatakan bahwa seluruh Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU 6/1983 *juncto* UU 28/2007 bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 serta tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat.

[2.2] Menimbang bahwa untuk menguatkan dalil-dalil permohonannya, Pemohon telah mengajukan bukti tertulis yang diberi tanda P-1 sampai dengan P-24, sebagai berikut:

- Bukti P-1 : Fotokopi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Bukti P-2 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi.
- Bukti P-3 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Bukti P-4 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

- Bukti P-5 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Bukti P-6 : Fotokopi Risalah Sidang Pembahasan Perubahan (Amandemen) Ketiga UUD 1945 pada Sidang Tahunan MPR RI Tahun 2001.
- Bukti P-7 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Bukti P-8 : Fotokopi Pendapat Joel Slemond.
- Bukti P-9 : Fotokopi Pendapat Patricia T.Morgan.
- Bukti P-10 : Fotokopi "Rencana Aksi Nasional Pemberantasan Korupsi".
- Bukti P-11 : Fotokopi Artikel dalam Investor Daily Indonesia, 10 Januari 2007.
- Bukti P-12 : Fotokopi Surat dari BPK kepada Menteri Keuangan:
- 1) Surat Nomor 07/S/IV-XII.1/04/2006;
 - 2) Surat Nomor 28/S/IV-XII.1/05/2006;
 - 3) Surat Nomor 273/S/ XIII/07/2006;
 - 4) Surat Nomor 67/S/VI/08/2006;
 - 5) Surat Nomor 60/S/IV-/09/2006;
 - 6) Surat Nomor 64/S/IV-XII.1/11/2006;
 - 7) Surat Nomor 15/S/IV-XII.1/2/2007;
 - 8) Surat Nomor 16/S/IV-XII.1/02/2007;
 - 9) Surat Nomor 1/S/XII/1/042007;
- Bukti P-13 : Fotokopi Surat Nomor TU.03/9625/DPR-RI/2007 tanggal 14 Desember 2007.
- Bukti P-14 : Fotokopi Laporan Hasil Pemeriksaan Sistem Pengendalian Intern atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat tahun 2006.
- Bukti P-15 : Fotokopi Surat Menteri Keuangan Nomor SR-129/MK.03/2006 tanggal 9 Agustus 2006.
- Bukti P-16 : Fotokopi Surat Pemberian Izin dari Menteri Keuangan.
- Bukti P-17 : Fotokopi Surat Menteri Keuangan perihal tidak dapat memenuhi permintaan data dan informasi perpajakan.
- Bukti P-18 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983.
- Bukti P-19 : Fotokopi Keputusan Menteri Keuangan Nomor 539/KMK.04/2000.

- Bukti P-20 : Fotokopi Section 20 "*The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*"
- Bukti P-21 : Fotokopi Rekomendasi awal yang dihasilkan dalam "*The International Congress of INTOSAI*" Rio de Janeiro, Brazil pada bulan Mei 1959.
- Bukti P-22 : Fotokopi "*Bali Declaration*" 1988 Sub Theme tax Audit.
- Bukti P-23 : Fotokopi Section 24 "*The Act of The Commonwealth of Australia 1901-1973*"
- Bukti P-24 : Fotokopi *Income Tax Act 1967 (Act 53) Section 138 Certain Material to be Treated as Confidential (4), (5) (Peraturan Negara Malaysia)*.

[2.3] Menimbang bahwa untuk menguatkan dalil-dalilnya, Pemohon mengajukan enam orang ahli bernama **Faisal Basri, SE., M.A, Iman Sugema, Ph.D., Prof. Dr. Philipus M. Hadjon, S.H., Dr. Denny Indrayana, S.H., LL.M, Ph.D, Prof. Frans Limahelu, S.H., LL.M, dan Drs. Ahmadi Hadibroto, M.Ms.** yang telah memberi keterangan di bawah sumpah pada persidangan tanggal 27 Februari 2008, dan telah pula menyerahkan keterangan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 12 Maret 2008, sebagai berikut:

1. Keterangan ahli Faisal Basri, SE., M.A.

Betapa pentingnya institusi dalam pembangunan dan sangat menentukan pembangunan jangka panjang dan kesejahteraan masyarakat. Negeri-negeri yang institusi politik dan ekonominya baik di masa yang lalu ternyata sekarang kaya. Dan, *new message of institution quality* adalah *business regulation*, termasuk di dalamnya perpajakan.

Oleh karena itu, ahli menganggap bagian dari upaya memperkuat institusi ini dengan cara membatalkan pasal yang dimohonkan. Ahli menyampaikan satu tamsil uang di dalam perekonomian ibarat darah di dalam tubuh. Peredaran uang di dalam perekonomian ibarat peredaran darah di dalam tubuh. Jumlah uang harus cukup, jenisnya harus teridentifikasi dengan akurat, jika tidak akan berakibat fatal. Jika racun masuk ke dalam sistem peredaran darah dapat menyebabkan seluruh organ tubuh terganggu, demikian pula jika terjadi dalam sistem peredaran uang. Kurang oksigen di dalam darah juga membuat tubuh loyo dan lemah otak, apalagi kalau kekurangan darah.

Indonesia sedang lemah otak. Perekonomian Indonesia kekurangan darah antara lain disebabkan karena unsur di dalam penerimaan pajak yang terganggu. Banyak virus-virusnya dan virus-virus ini banyak antara lain teridentifikasi secara potensial dalam sumber penerimaan negara sehingga penerimaan negara menjadi tidak optimal yang salah satu pengganggunya adalah kurangnya *check and balances*. Indikasinya banyak sekali antara lain *tax ratio* yang relatif rendah dan tingkat korupsi yang tinggi. Inilah beberapa indikator dari lemah otaknya perekonomian Indonesia. Pemerintah tidak dapat berperan secara efektif, tingkat keefektifan peran pemerintah hanya lebih baik dari Laos, Kamboja, dan Myanmar. Tetapi kalah jauh dibandingkan dengan Vietnam, Cina, Thailand, Malaysia dan Singapura. Lemah otak kedua kelihatan dari *general final consumption* yang tidak beranjak lebih dari sepuluh tahun terakhir hanya sembilan persen saja. Sehingga Indonesia tidak dapat membeli persenjataan yang baru, tidak dapat membangun irigasi baik yang mengakibatkan sektor pertanian Indonesia hancur dan tidak dapat mempertahankan tumpah darah sendiri. *Public investment* juga sangat rendah, masih relatif baik apabila dibandingkan dengan negara lain, rendahnya akan sangat kelihatan, akan sangat mencolok. Sementara itu Indonesia serba tertinggal dalam pembangunan manusia terutama pendidikan dan kesehatan dan infrastruktur dasar. Perkembangan *public investment* di semua tingkat pemerintahan masih relatif sangat berfluktuasi.

Tantangan terhadap kemiskinan jauh lebih berat apabila dibandingkan dengan tahun lalu karena jumlah orang miskin kian hari kian sedikit, yang sedikit itu makin susah untuk diselesaikan. Oleh karena itulah untuk melihat kegagalan dalam mengatasi kemiskinan ini antara lain juga karena Indonesia kurang darah dan lemah otak. Kalau perpajakan kian baik *check and balances* kian baik maka membayar pajak tidak sampai seperti sekarang yang mencapai 35%, tetapi hanya 10%. Tren di dunia, seperti Albania terakhir *flat rate* hanya 10% ternyata hanya dengan dikurangnya tingkat penerimaan pajak. Seperti di Rusia, akibat dari *flat rate* 13% Rusia setiap tahun menikmati peningkatan penerimaan pajak di atas 20%, ini hanya dapat kalau fondasi *check and balances*-nya baik sehingga rakyat mau membayar pajak dengan baik tetapi jelas juga sanksi-sanksinya.

2. Keterangan ahli Iman Sugema, Ph.D

Berkaitan dengan reformasi birokrasi yang dilakukan Departemen Keuangan, Direktorat Jenderal Pajak mempunyai kepentingan agar audit pajak menjadi lebih efektif karena akan meningkatkan *performance* kinerja Direktorat Jenderal Pajak. Kalau Wajib Pajak menjadi lebih taat maka pekerjaan Direktorat Jenderal Pajak menjadi lebih mudah, lebih efisien sehingga dapat lebih produktif dan dalam konteks yang dinamis, penerimaan negara dapat ditingkatkan. Kalau penerimaan negara dapat ditingkatkan dengan efektivitas audit maka sebetulnya dalam jangka panjang *tax rate* atau tarif pajak itu dapat diturunkan tanpa mengganggu penerimaan pajak.

Kecenderungan di berbagai negara untuk mengurangi *tax rate* untuk meningkatkan penerimaan pajak. Hanya saja satu syaratnya adalah ketaatan dari kedua belah pihak, yaitu fiskus dan Wajib Pajak dan hal itu hanya memungkinkan terjadi kalau pengawasan lebih diperketat. Oleh karena itu dari sisi perekonomian hal ini menjadi bagian yang sangat strategis supaya Indonesia kelak dapat sejajar dengan negara-negara lain yang dapat memberikan subsidi kepada orang miskin, yang dapat memberikan sekolah dan fasilitas kesehatan yang lebih layak bagi semua.

Oleh karena itu ahli menyimpulkan bahwa audit pajak, sepanjang itu tidak menimbulkan eksese negatif maka akan menguntungkan bagi tiga pihak, yaitu perekonomian, Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak.

Bahwa *best practices* di negara-negara maju dan di negara-negara lain, *Chinese wall* diciptakan bukan dengan prosedur yang seperti termaktub dalam Pasal 34. *Chinese wall* ini dimaksudkan agar data-data mengenai Wajib Pajak baik data finansial maupun data pribadi tidak mengalir ke ranah publik. Memang *chinese wall* tidak dapat menutup aliran informasi dari Direktorat Jenderal Pajak ke BPK tetapi sebagai organ negara selama itu di wilayah negara, di dalam domain negara tidak ada kebocoran informasi apapun dari negara kepada publik. Oleh karena itu audit pajak atas segala macam data yang tersedia di Direktorat Jenderal Pajak tidak dengan sendirinya membocorkan informasi Wajib Pajak kepada publik sepanjang BPK tidak membocorkan kepada publik.

3. Keterangan ahli Prof. Dr. Philipus M. Hadjon,S.H.

Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 ayat (2a)

Keterangan yang dapat diberitahukan adalah identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan. Identitas Wajib Pajak meliputi:

1. nama Wajib Pajak;
2. Nomor Pokok Wajib Pajak;
3. alamat Wajib Pajak;
4. alamat kegiatan usaha;
5. merek usaha; dan/atau
6. kegiatan usaha Wajib Pajak.

Informasi yang bersifat umum tentang perpajakan meliputi:

1. penerimaan pajak secara nasional;
2. penerimaan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak;
3. penerimaan pajak per jenis pajak;
4. penerimaan pajak per klasifikasi lapangan usaha;
5. jumlah Wajib Pajak dan/atau Pengusaha Kena Pajak terdaftar;
6. register permohonan Wajib Pajak;
7. tunggakan pajak secara nasional; dan/atau
8. tunggakan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak.

Isu Hukum

Isu sentral adalah konstitusionalitas Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU *a quo*.

Pertanyaan Hukum

1. Apakah Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU *a quo* mengikat BPK dalam melakukan fungsi memeriksa keuangan negara?
2. Apakah dalam melaksanakan wewenang memeriksa keuangan negara BPK dapat mengabaikan ketentuan Pasal 6 ayat (2) UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK?
3. Apakah ketentuan Pasal 9 UU Nomor 15 Tahun 2006 dapat dibatasi oleh Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007?
4. Apakah Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU

Nomor 28 Tahun 2007 tidak bertentangan dengan ketentuan Pasal 23 E ayat (1) UUD 1945?

Analisa

1. Apakah Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU *a quo* mengikat BPK dalam melakukan fungsi memeriksa keuangan negara?. Wewenang BPK adalah atribusi Pasal 23E UUD 1945. Pelaksanaan wewenang tersebut diatur dalam UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (*vide* Pasal 9). Dalam pelaksanaan pemeriksaan keuangan negara, dilakukan berdasarkan ketentuan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara [*vide* Pasal 6 ayat (2) UU BPK]. Dengan demikian Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 tidak mengikat BPK dalam melaksanakan wewenang untuk memeriksa keuangan negara. Ketentuan UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 *a quo* tidak dapat diberlakukan sebagai *lex specialis* terhadap UU BPK dan UU tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara karena kedua undang-undang tersebut adalah wujud karakter bebas dan mandiri dari BPK berdasarkan ketentuan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.
2. Apakah dalam melaksanakan wewenang memeriksa keuangan negara BPK dapat mengabaikan ketentuan Pasal 6 ayat (2) UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK? Ketentuan Pasal 6 ayat (2) UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK sifatnya imperatif. Oleh karena itu dalam memeriksa keuangan negara BPK harus tunduk kepada ketentuan Pasal 6 ayat (2) UU Nomor 15 Tahun 2006.
3. Apakah ketentuan Pasal 9 UU Nomor 15 Tahun 2006 dapat dibatasi oleh Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007? Ketentuan Pasal 9 UU Nomor 15 Tahun 2006 tidak dapat dibatasi oleh Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007, baik dari segi teori dan hakikat norma maupun dari *ratio legis* Pasal 34 khususnya Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 maupun dari hakikat wewenang memeriksa keuangan negara oleh BPK.

Teori dan Hakikat Norma

Menurut teori aturan berisi norma, norma dirumuskan dalam pasal-pasal. Penjelasan bukan norma tetapi sekedar interpretasi. Penjelasan tidak boleh memuat norma baru.

1. *Ratio Legis* Pasal 34 ayat (2) dan ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 adalah menghormati rahasia Wajib Pajak.
2. Hakikat pemeriksaan keuangan negara oleh BPK

Fungsi pemeriksaan keuangan negara oleh BPK adalah dengan tujuan untuk mencegah kerugian negara. Ruang lingkup pemeriksaan adalah pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu (*vide* Pasal 4 UU Nomor 15 Tahun 2004).

Dengan demikian pembatasan sebagaimana yang dilakukan melalui Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 khusus berkaitan tugas pemeriksaan BPK adalah tidak tepat dan mengakibatkan tujuan pemeriksaan tidak tercapai. Berkaitan dengan rahasia Wajib Pajak, ketentuan Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 15 Tahun 2006 menegaskan: Dokumen ... yang diminta oleh BPK sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d hanya dipergunakan untuk pemeriksaan. Oleh karena itu *ratio legis* Pasal 34 ayat (1), ayat (2) dan ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 tidaklah dapat dijadikan alasan untuk menghambat tugas dan wewenang pemeriksaan keuangan negara oleh BPK.

Apakah Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 tidak bertentangan dengan ketentuan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945?. Cermin dari BPK yang bebas dan mandiri adalah tugas dan wewenang yang diatur dalam UU Nomor 15 Tahun 2006 dan UU Nomor 15 Tahun 2004. Dengan demikian, jelaslah bahwa Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 bertentangan dengan hakikat BPK yang bebas dan mandiri berdasarkan ketentuan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

Pasal 51 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 Mahkamah Konstitusi yang mengatakan salah satu Pemohon adalah lembaga negara sudah jelas dipenuhi oleh BPK. Berkaitan dengan kerugian konstitusional harus dilihat sebagai potensi karena undang-undang yang sedang diuji baru berlaku sejak tanggal 1 Januari 2008. Putusan Mahkamah Konstitusi mengatakan potensi kerugian itu menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi.

Meskipun ada perubahan undang-undang tetapi pada prinsipnya kalau dibandingkan dengan dua undang-undang normanya tidak terlalu berbeda, hampir sama. Dan perjalanan sidang menunjukkan memang ada kesamaan posisi, *standing position*-nya dan ini menunjukkan ada potensi tetap sulitnya upaya untuk melakukan audit pajak oleh BPK.

Bahasa Pasal 23E sangat jelas bahwa untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Putusan Mahkamah Konstitusi tentang pemilihan Pimpinan BPK memberikan *standing* kepada DPD walaupun yang sedang diperiksa adalah Pasal 23F dengan memperhatikan pertimbangan DPD, tidak ada kata-kata berwenang di situ. Putusan Mahkamah Konstitusi tentang kewenangan ini ditafsirkan tidak secara literal atau restriktif tetapi memang ditafsirkan metodenya dengan ekstensif dan Putusan Mahkamah Konstitusi sendiri dengan sangat jelas mengatakan dalam sengketa kewenangan lembaga negara, Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 08/PMK/2006 bahwa BPK itu adalah lembaga negara yang kewenangan konstitusionalnya dapat dipersengketakan.

Isu *pertama*, apakah BPK mempunyai kewenangan konstitusional yang diperdebatkan sangat jelas salah satunya oleh Peraturan Mahkamah Konstitusi sendiri.

Isu *kedua*, apakah pemeriksaan keuangan negara di luar BPK bertentangan dengan Konstitusi atau tidak? Ahli ingin menjawab tentang frasa “atau instansi pemerintah”. Bahasa Pasal 23E ayat (1) dengan jelas mengatakan “satu badan pemeriksaan keuangan.” Instansi pemerintah di situ kalau dimaknai disambungkan dengan pemeriksaan keuangan negara menjadi berpotensi melanggar kata satu ini. Yang sudah sangat jelas Badan Pengawasan Keuangan Pembangunan tidak dikatakan sebagai badan pemeriksaan salah satunya karena maksud supaya makna satu BPK ini tidak dilanggar. Jadi instansi pemerintah atau satu instansi pemerintah itu memang bertentangan dengan penafsiran literal, gramatikal, dan

restriktif dan juga dapat bertentangan dengan penafsiran sejarah undang-undang atau *original intent*.

Pada saat Panitia *Ad Hoc* I mengajukan usul perubahan tanggal 21 Oktober 2001, kalimatnya adalah “suatu” dan pasal ini hanya berubah setelah disahkan menjadi perubahan ketiga hanya satu kata yang diganti dalam ayat tersebut. Dari kata “suatu” menjadi kata “satu”, hanya itu yang diubah dan disahkan menjadi perubahan ketiga. Mengapa demikian? risalah rapat sebagai *original intent* mengatakan, Fahmi Idris misalnya dalam Rapat Komisi A, “saya mengusulkan agar dia, dia di sini adalah BPK, menjadi lembaga satu-satunya bagi pemeriksa keuangan negara”. Selanjutnya dia mengatakan, “intinya adalah mari kita jadikan BPK menjadi satu-satunya lembaga, menjadi koridor pertama bagi pencegahan penyalahgunaan keuangan negara”. Darus Siska dalam rapat yang sama mengatakan, “BPK itu harus menjadi satu-satunya lembaga keuangan”, selanjutnya Darus Siska mengatakan, “BPKP, Itwilprov, Irjen, dan seterusnya merupakan pemeriksaan dalam objek yang sama mengganggu efektivitas kerja”. Arif Mudatsir mempunyai pendapat yang sama, “BPK menjadi satu-satunya badan”. Jadi *original intent*-nya memang mengatakan BPK itu satu. Pada saat instansi pemerintah itu masuk ke situ ini dapat diinterpretasikan sebagai melanggar prinsip satu BPK.

Isu *ketiga* tentang apakah BPK berwenang memeriksa pajak? Menurut ahli pertanyaan ini sudah terjawab. Sangat jelas bahwa pajak adalah keuangan negara dan keuangan negara itu merupakan domain BPK untuk memeriksanya.

Isu *keempat*, di beberapa negara sebagai ilustrasi, Swedia kalau bicara informasi, dikatakan *all form of anykind information* dapat diakses atau di paling bawah *all record, document, and report of the tax officer are available*, semua dapat diakses tanpa pembatasan termasuk Belanda dan Jerman.

Isu *kelima*, ahli mengargumentasikan pembatasan pemeriksaan pajak oleh Menteri Keuangan itu bertentangan dengan Konstitusi. Khususnya yang berkaitan dengan frasa ditetapkan Menteri Keuangan terdapat disharmoni antara Undang-Undang Pajak sebagai pelaksanaan Pasal 23A ayat (1) dengan Undang-Undang BPK sebagai pelaksanaan Pasal 23. Disharmoni tersebut menjadi persoalan dan akhirnya ahli menyimpulkan penetapan oleh Menteri Keuangan itu bertentangan

dengan Konstitusi karena paling tidak enam hal, ada enam argumen yang dapat dipaparkan:

1. Bertentangan dengan prinsip bebas dan mandiri.

Bebas dan mandiri itu hanya disematkan pada BPK. Komisi Pemilihan Umum itu kata-katanya hanya mandiri. Komisi Yudisial itu kata-katanya mandiri. Kekuasaan kehakiman itu kata-katanya merdeka, bank sentral itu independensi. Jadi kata-kata bebas dan mandiri itu punya BPK semestinya lebih bebas dan lebih mandiri daripada KPU dan daripada Komisi Yudisial. Apa makna bebas dan mandiri? Bebas dan mandiri dimaknai bebas dari pengaruh Pemerintah dan lembaga negara lainnya. Ini *original intent* yang disampaikan oleh Harun Kamil. Penetapan Menteri Keuangan tentang pemeriksaan keuangan negara oleh BPK, itu dapat diinterpretasikan menyebabkan BPK kedudukannya tidak bebas dari pengaruh Pemerintah.

2. Bertentangan dengan konstitusi karena adanya benturan kepentingan.

Menteri Keuangan baik sebagai wakil pemerintah maupun sebagai menteri yang berwenang di bidang perpajakan adalah pelaku “pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara” yang seharusnya menjadi objek pemeriksaan oleh BPK yang bebas dan mandiri. Objek audit seharusnya tidak dapat membatasi kerja auditor (BPK) yang bebas dan mandiri.

3. Bertentangan dengan konstitusi karena tidak sejalan dengan interpretasi sosio-historis.

Perubahan ketiga 23E UUD 1945 jelas-jelas dilatarbelakangi semangat sosio-historis penguatan konstitusionalitas BPK dengan cara dibuat bab tersendiri dengan Bab VIIIA, tegas disebut “bebas dan mandiri”. dan dimungkinkan BPK perwakilan di setiap provinsi. Dengan adanya ketentuan mengenai hal ini... pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dilakukan secara optimal. Dengan demikian diharapkan meningkatkan transparansi dan tanggung jawab (akuntabilitas) keuangan negara.

4. Bertentangan dengan konstitusi karena merupakan perbuatan penguasa yang sewenang-wenang.

Ada tiga kriteria untuk menilai apakah merupakan perbuatan sewenang-wenang atau tidak, kriteria tersebut adalah:

- a. Penguasa yang berbuat, secara yuridis memiliki kewenangan untuk berbuat (ada peraturan dasarnya).
- b. Dalam mempertimbangkan kepentingan yang terkait dalam keputusan yang dibuat oleh Pemerintah, unsur kepentingan umum kurang diperhatikan.
- c. Perbuatan tersebut menimbulkan kerugian konkrit bagi pihak tertentu.

Kalau ada tiga kriteria sebagaimana disebut di atas, maka itu dapat diartikan sebagai perbuatan penguasa yang sewenang-wenang. Ada surat tidak memberikan izin, tetapi baru 237 hari dikeluarkan dan surat tidak memberikan izin 204 hari kemudian baru dikeluarkan, ini dapat dimaknai sebagai salah satu yang sesuai dengan perbuatan sewenang-wenang itu.

- 5. Bertentangan dengan konstitusi karena seharusnya ketetapan Menteri Keuangan tidak bebas tetapi terikat. Ada dua jenis kewenangan dari sifatnya, kewenangan yang terikat dan kewenangan yang bebas. Menteri Keuangan dalam sekarang terlihat dalam 2006-2007 menjadikan kewenangan penetapan itu sebagai kewenangan yang bebas dan ini bertentangan karena kalau pun ada penetapan seharusnya hanya kewenangan yang terbatas/terikat.
- 6. Bertentangan dengan konstitusi karena ketidakjelasan prosedur.
 - a. Jikalaupun ketetapan Menteri Keuangan perlu ada, *quod non*, maka prosedur rinci yang membatasi kewenangan Menteri Keuangan tersebut harus jelas.
 - b. Ketiadaan prosedur yang rinci untuk audit pajak menyebabkan telah terjadinya kerugian kewenangan konstitusional BPK untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, utamanya pajak.

Kesimpulan ahli, BPK mempunyai kedudukan hukum untuk menjadi pemohon perkara *a quo*. Audit pajak oleh BPK adalah kewenangan konstitusional untuk memeriksa “pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara”. Meskipun kewenangan konstitusional BPK itu dapat dibatasi oleh UU, tetapi pembatasan dengan UU itu sendiri tidak boleh bertentangan dengan UUD. Pembatasan oleh UU yang bertentangan dengan UUD harus dinyatakan tidak mengikat.

Pembatasan oleh Pasal 34 ayat (2a) dan Penjelasannya dalam UU Pajak bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 karena:

1. Frasa “atau instansi Pemerintah” dapat bertabrakan dengan norma satu BPK, sebagai pemeriksa keuangan negara yang dijamin konstitusi.
2. Syarat penetapan Menteri Keuangan untuk audit pajak bertentangan dengan norma konstitusi “bebas dan mandiri” karena menyebabkan kedudukan BPK tidak bebas dari pengaruh pemerintah.

Pembatasan oleh Pasal 34 ayat (2a) dan Penjelasannya dalam UU Pajak bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 karena:

1. Menteri Keuangan sebagai objek audit seharusnya tidak dapat membatasi atau bahkan melarang kerja auditor (BPK) yang bebas dan mandiri.
2. Bertentangan dengan semangat sosio-historis penguatan BPK dalam perubahan UUD 1945.

Pembatasan oleh Pasal 34 ayat (2a) dan Penjelasannya dalam UU Pajak bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 karena:

1. Larangan audit pajak oleh Menteri Keuangan dapat diklasifikasikan sebagai perbuatan penguasa yang sewenang-wenang (*willekeur*).
2. Ketetapan Menteri Keuangan telah menjelma berdasarkan kewenangan bebas, lepas, tidak terikat dan merdeka (*vrije bevoegdheid*). Dari seharusnya ketetapan berdasarkan kewenangan yang terikat (*gebonden bevoegdheid*);

Pembatasan oleh Pasal 34 ayat (2a) dan Penjelasannya dalam UU Pajak bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 karena:

1. Ketidadaan prosedur yang rinci dalam hal audit pajak menyebabkan telah terjadinya kerugian kewenangan konstitusional BPK untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.
2. Pembatasan akses informasi pajak berdasarkan penjelasan Pasal 34 ayat (2a) telah membatasi pemerintah dalam menyediakan dokumen yang tersedia untuk audit pajak, serta telah merugikan kewenangan konstitusional BPK untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara

Fakta bahwa dalam tahun 2006 dan 2007, pajak tidak dapat diaudit oleh BPK karena ketentuan UU Pajak yang bertentangan dengan konstitusi, adalah sangat bertentangan dengan *constitutional importance* untuk terselenggaranya “pengelolaan keuangan negara ... dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat” yang diperintahkan Pasal 23 ayat (1) UUD 1945.

Norma konstitusi yang dilanggar, Pasal 23E ayat (1) *juncto* Pasal 23 ayat (1) UUD 1945.

- a. Satu BPK.
- b. BPK yang bebas dan mandiri.
- c. Kewenangan konstitusional BPK untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara.
- d. Pengelolaan keuangan negara ... dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat

5. Keterangan ahli Drs. Ahmadi Hadibroto, M.Ms.

Menurut ahli ada yang hilang dari berbagai komentar dan argumentasi yang dikemukakan dalam sidang. Yang paling mendasar tidak tersinggung dan kemudian lari kepada masalah-masalah formal.

Di sana-sini timbul nuansa-nuansa kecurigaan yang seharusnya tidak dilakukan, sebab kalau memang ada kekhawatiran akan ada yang menyimpang di sinilah tempatnya untuk membuat pagar-pagar bukan kemudian menghindar. Ahli setuju dengan pendapat ahli dari Pemerintah Billy Joedono, begitu juga dengan ahli Soedarjono dan ahli Kanaka. Tetapi kebetulan ahli sependapat bahwa tidak ada masalah dalam audit laporan keuangan. Ahli setuju dengan pendapat ahli Billy untuk menggunakan SSP karena SSP adalah dokumen negara yang dapat diperiksa dan bukan dokumen wajib pajak yang selesai untuk laporan keuangan.

Ahli meneliti auditor BPK tidak meminta SPT untuk mengaudit laporan keuangan. Kalau kemudian auditor BPK meminta itu berarti di lapangan ada yang masih harus diluruskan karena dalam pedomannya tidak diminta. Jadi SSP audit laporan keuangan tetapi ahli Billy tidak menyinggung tentang audit kinerja, Ahli Soedarjono juga tidak menyinggung soal audit kinerja, tetapi ada nuansa seperti khawatir bahwa BPK masuk memeriksa wajib pajak. Ahli ingin mengingatkan,

pertama tidak ada kewenangan BPK untuk memanggil, meminta data, meminta keterangan dari wajib pajak. Tidak ada kewenangan BPK untuk menerbitkan surat ketetapan pajak, tidak ada satu undang-undangpun yang memberi kewenangan kepada BPK.

Apabila terhadap SPT yang diberikan wajib pajak telah diterbitkan surat ketetapan pajak, tidak ada yang dapat mengubahnya lagi kecuali hanya dua hal, *pertama*, ada salah ketik, salah hitung, dilakukan pembetulan SPT oleh fiskus. *Kedua*, kalau ada data baru oleh fiskus juga, dengan demikian BPK mempunyai kewenangan, tidak dapat memaksakan untuk mengubah SPT.

Dengan demikian, tidak perlu ada kekwatiran mengenai rahasia wajib pajak bahwa seolah-olah Wajib Pajak akan menjadi sangat ketakutan, seolah-olah kemudian investasi akan terganggu karena semua dilindungi.

BPK hanya dapat melakukan audit kinerja dan kaitannya dengan pejabat pajak, sama sekali tidak masuk kepada wajib pajak, di sisi lain ahli melihat ada kecenderungan juga seolah-olah SPT wajib pajak sebagai *property right* dan sebagainya dibuat seolah-olah menjadi suatu benda yang sedemikian sakralnya sehingga harus ditempatkan di ruangan yang gelap karena dipandang saja tidak boleh.

Property right itu sendiri kalau dipakai orang hanya untuk tujuan pribadi yang punya *right*-nya itu tidak masalah. Oleh karena itu ahli hanya meminta agar masalah ini ditempatkan dalam proporsinya yang diinginkan oleh BPK dan memberikan kebebasan kepada BPK yang terbatas tentunya dalam batas kewenangan yang dimiliki, janganlah BPK kalau akan mengaudit harus menunggu dulu surat izin keluar atau tidak. Ahli setuju harus ada prosedur dan benar bahwa memang Menteri Keuangan harus menentukan siapa yang berwenang tetapi kewenangan itu dapat ditetapkan di depan, karena sebetulnya kewenangan itu harus diberikan kepada *ex officio* pejabat bukan kepada orang perorang, sehingga dari depan sudah dapat diberikan. Kalau demikian rasanya tidak ada masalah. Jadi kalau melihat situasinya persoalannya adalah asal muasalnya perlu ahli lihat ada keyakinan bagi Direktorat Jenderal Pajak dan di Pemerintah.

Ahli setuju dengan perlindungan maksimal terhadap wajib pajak tetapi kemudian sampai batas mana harus melindungi? dan BPK mencoba masuk hanya dapat melalui Pasal 34. Kemudian muncul kekhawatiran yang barangkali memang

terjadi akibat adanya akses-akses terjadi, mungkin ada petugas pajak yang *over acting* kemudian meminta sesuatu, memaksa dan sebagainya. Hal-hal ini inilah yang harusnya dibereskan tetapi hak yang krusial itu jangan dibatasi dan jangan dibawa isunya sedemikian sakralnya bahwa kalau SPT itu adalah *property right* kalau cuma sekedar dilihat atau diambil angkanya di dalam rangka pengecekan apakah wajib pajak dirugikan?

6. Keterangan ahli Prof. Frans Limahelu, S.H., LL.M.

Pertanyaan yang pertama mengapa BPK dibentuk? Pembentukan BPK dibentuk melalui perubahan kedua UUD 1945 pada tahun 2000 dan ketika negara dalam krisis moneter dan dalam keadaan itu juga banyak yang menikmati keuangan negara oleh orang-orang yang dapat menggunakannya dengan baik tetapi tidak ترجمahkan sehingga negara terpuruk dengan hutang-hutang yang begitu besar, sehingga oleh karena itu maka BPK dibentuk.

Dari sisi demikian maka BPK memang dibentuk untuk menyelamatkan keuangan negara sebagaimana diatur dalam Pasal 23E UUD 1945. Akibat dari jatuhnya keuangan negara maka BPK dibentuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara. Itu yang menjadi hal utama, memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara, itulah mengapa UUD 1945 hanya memberikan hal-hal yang fundamental, yaitu memeriksa, di dalam memeriksa BPK mempunyai kewenangan membentuk suatu *procedure*, membentuk suatu tata cara untuk pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, itu yang diharapkan maka itulah yang dikeluarkan oleh undang-undang yang lebih lanjut.

Pasal 23E, Pasal 23F dan Pasal 23G UUD 1945 merupakan satu rangkaian di dalam *legislative drafting* atau ada satu holistik sehingga kalau sudah selesai dengan memeriksa hasil pemeriksaannya harus diserahkan kepada lembaga perwakilan dan atau badan sesuai dengan undang-undang sehingga Pasal 23E sudah sangat membatasi wewenang dari BPK dan inilah *governance* yang fundamental.

Bahwa BPK itu adalah satu-satunya lembaga negara yang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dan sesuai Pasal 23G ayat (2) UUD 1945 maka dibentuklah undang-undang untuk mengatur lebih lanjut. Di sini mulai timbul masalahnya dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata

Cara Perpajakan. Seperti yang ahli sampaikan, kalau sudah bicara soal undang-undang maka itu perlu cara yang lebih rinci. Ahli mengambil contoh, di dalam keterangan Pemerintah tentang hak asasi di dalam Undang-Undang tentang KUP, di dalam dasar mengingat tidak ada pasal Undang-Undang Dasar tentang hak asasi tetapi hal itu timbul karena pekerjaan *lawyer*, itulah kelebihan *lawyer*, *litigation lawyer* memasukkannya. Seharusnya ini sudah masuk ke dalam undang-undang *a quo*.

Demikian halnya dengan BPK, di dalam undang-undang yang sedang diuji, di dalam dasar mengingat tidak men-*sight* Pasal 23E dari Konstitusi. Dengan kata lain baik HAM maupun BPK adalah *excluded* dan kalau dapat dikatakan *according to the words, according to what is written* di sini sudah harus dimulai. dan itu pekerjaan *legislative drafter* yang tidak membandingkan, memeriksa dengan undang-undang lainnya. Dengan demikian sebagai akibatnya BPK tidak dapat masuk, BPK tidak punya landasan hukum untuk undang-undang *a quo* sehingga kalau dibantahkan Pasal 34 itu akibat dari tidak adanya landasan hukum BPK masuk apalagi kalau menyangkut soal minta izin. *Out of question*, sehingga kalau akan dirubah maka perubahannyapun harus sejauh di sini, dasar mengingatnya, dasar hukumnya itu yang untuk *legislative drafter* itu yang penting *don't go to the strings, to the straw*, jangan pergi pada hal-hal yang detil tetapi *let's start from the beginning*.

Menurut ahli, penjelasan di Amerika Serikat dikatakan *legislative history*. *Legislative history* bicara pada saat itu mau dibuat, tidak menambahkan apa yang ada tertulis di dalam batang tubuh. Kalau sudah jelas, ya cukup jelas. Karena itu susunan kalimat di dalam bahasa hukum sudah jelas tidak ada istilah yang dipermasalahkan. Justru di sini timbul dalam perjalanan ada wajib pajak ada informasi umum yang sama sekali tidak ada di dalam undang-undang yang sedang diuji. Dengan demikian persoalannya pada *legislative drafter* tidak mengusulkan. Kemungkinan besar pada waktu pembicaraan di DPR timbul masalah, ada *force* yang kuat untuk memasukkan ini, tetapi *initially* awal mula dari seorang *legislative drafter* ia harus mempertahankan apa yang dia perjuangkan tetapi DPR dapat menentukan lain dari seorang *legislative drafter*. Secara *legislative drafting* dalam bahasa Belanda namanya *memorie van toetlichting* bukan *memory* dalam bahasa Inggris. *Toetlichting* adalah penjelasan, *memorie* itu keterangan.

Di dalam *memorie van toetlichting* hanya penjelasan untuk menjelaskan batang tubuh dari undang-undang saja dan ini yang ketinggalan pada waktu seorang *legislative drafting* menghadapi 500 anggota atau 50 anggota DPR mempertahankan ini, sehingga hasilnya adalah hasil DPR dan bukan lagi hasil dari seorang *legislative drafter* sehingga tidak heran BPK meminta pasal tersebut diubah. Menurut ahli salah satu pekerjaan dari *legislative drafter* itu *why can't we negotiate?* Kita sama-sama ingin menyelamatkan negara cuma caranya tidak sama, jadi soal cara bagaimana supaya tidak ada *losing face*. Problemnnya adalah *losing face* dari kedua belah pihak. Itu yang ahli harapkan bahwa di dalam tangan Majelis Mahkamah Konstitusi bagaimana dapat mempertahankan dua lembaga negara yang sangat dihormati dan dicintai untuk menyelamatkan keuangan negara kita, sehingga baik BPK dapat melanjutkan tugasnya dengan sempurna tidak kehilangan muka demikian juga dari Menteri Keuangan dapat meneruskan pekerjaannya tanpa kehilangan muka.

Pokok-pokok pikiran, pendapat dan keterangan ahli difokuskan pada argumentasi materi pengujian materiil Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34, terutama terhadap hal-hal yang berkaitan dengan Fungsi Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

[2.4] Menimbang bahwa untuk menguatkan dalil-dalilnya, Pemohon mengajukan keterangan tertulis ahli **Prof. Dr. Tatiek Sri Djatmiati** yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 12 Maret 2008, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

- A. 1. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang diubah oleh Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 34 menyatakan bahwa BPK dapat memperoleh informasi perpajakan dengan izin Menteri Keuangan;
2. Berdasarkan rekapitulasi surat permintaan izin tertulis kepada Menteri Keuangan dalam rangka pemeriksaan selama periode tahun 2006-2007, ada sepuluh kali permohonan izin yang diajukan kepada Menteri Keuangan. Hasilnya: **tidak dijawab, harus direvisi, ditolak**. Waktu yang diperlukan untuk menerima jawaban ada yang tidak jelas, ada yang dengan batas waktu sampai 204 hari, sehingga BPK tidak dapat melaksanakan

pemeriksaan seperti diatur dalam Pasal 30 UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dan Pasal 17 UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

II. Isu Hukum

Isu utama dari kasus di atas adalah:

Bukankah inkonstitusional, bila BPK harus meminta izin Menteri Keuangan dalam melaksanakan tugas pemeriksaan keuangan sesuai amanat Pasal 23E UUD 1945.

III. Analisa

1. Konsep izin

Izin merupakan suatu persetujuan dari pejabat yang berwenang untuk dalam hal-hal tertentu menyimpang dari ketentuan larangan. Dari konsep ini, izin berawal dari norma larangan.

2. Izin Sebagai Norma Pengendali (*Preventive Instrument*)

Izin adalah salah satu instrument yang digunakan dalam Hukum Administrasi. Pemerintah menggunakan izin sebagai sarana yuridis untuk mengatur tingkah laku warga masyarakat (N.M Spelt dan J.B.J.M Tenberge. *Inleiding Vergunningen Recht*, 1995, hal.2)

3. Karakter Yuridis Izin

Karakter izin adalah konstitutif, artinya dari izin melahirkan hak dan kewajiban, padahal dalam hal ini BPK tidak meminta hak. Wewenang BPK berdasarkan Pasal 23E UUD 1945 adalah atribusi UUD. Dengan demikian BPK dalam melakukan pemeriksaan keuangan tidak perlu izin, oleh karena BPK telah mempunyai wewenang tersebut.

IV. Kesimpulan

Dalam kasus *a quo*, izin BPK dari Menteri Keuangan, tidak hanya menghambat pemeriksaan keuangan, tetapi keharusan izin yang diatur dalam Pasal 34 UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 tersebut adalah inskonstitusional, karena itu harus dihapuskan.

[2.5] Menimbang bahwa untuk menguatkan dalil-dalilnya, Pemohon mengajukan keterangan tertulis ahli dari *Income Tax Audit Branch* Malaysia **Abdul Rahim Kadir** yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 17 Maret 2008 yang selengkapnya ditunjuk dalam berkas perkara.

[2.6] Menimbang bahwa Pemerintah telah memberikan keterangan tertulis yang dibacakan pada persidangan tanggal 19 Februari 2008, yang menguraikan hal-hal sebagai berikut:

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 yang dimohon oleh BPK tidak patut untuk diterima, karena bila ditilik dengan saksama, tidak terdapat kerugian yang nyata dan langsung, baik secara aktual maupun potensial pada kewenangan atau hak konstitusional BPK seperti tercantum dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945. Setidak-tidaknya, permohonan harus ditolak, karena isi Pasal 34 UU *a quo* ternyata tidak bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 mengenai pembentukan BPK. Lebih dari itu, Pasal 34 tersebut justru berisikan ketentuan untuk melaksanakan amanat UUD 1945 mengenai Hak Asasi Manusia dan hak konstitusional warganya.

Dalam pengujian undang-undang terhadap konstitusi, yang diperiksa dan diadili oleh Mahkamah ini – atau lebih tepat diuji – bukanlah sengketa kepentingan para pihak manapun, melainkan undang-undang itu sendiri, apakah suatu undang-undang, sebagian atau seluruhnya bertentangan dengan Undang-Undang Dasar atau tidak. Khususnya apabila pengujian yang dimohonkan adalah pengujian isi atau muatan undang-undang, atau yang disebut sebagai pengujian materiil, seperti permohonan pengujian yang sedang diajukan oleh BPK pada sidang Mahkamah Konstitusi ini. Jadi, bukan hal-hal lainnya, seperti apakah isi suatu undang-undang menyebabkan pihak Pemohon merasa kurang efektif menjalankan fungsinya, atau aturan dalam undang-undang dinilai kurang mampu mencegah penyelewengan. Atau, menganggap bahwa dengan undang-undang tersebut peningkatan penerimaan negara menjadi tersendat-sendat, *tax ratio* (yaitu perbandingan penerimaan pajak dengan Pendapatan Domestik Bruto) tidak kunjung naik atau tidak mencapai sasaran. Banyak lagi keluhan-keluhan lain yang

disodorkan, yang masih dapat ditambahkan *ad absurdum* oleh siapa pun, sampai ke tingkat absurditas.

Walaupun berbagai keluhan dan keprihatinan itu dikatakan didasarkan atas fakta, atau sebetulnya sekadar asumsi dan presumasi, yang dapat memikat perhatian dan merangsang sensasi, yang andaikata pun tidak perlu diperdebatkan kebenarannya, namun semua itu sebenarnya bukanlah persoalan yang penyelesaiannya – *redress* atau *legal remedy*-nya – berada atau diperoleh dalam forum pengujian terhadap konstitusi. Problem yang dikemukakan bukan ingin disangkal, namun bila dipilah-pilah dengan sedikit tajam, dan bagian yang sensasional disingkirkan, jelas tampak tidak ada relevansinya dengan masalah bertentangan atau tidaknya undang-undang yang diuji terhadap konstitusi.

Pengujian konstitusi berurusan dengan masalah prinsip (*a question of principle*), yang seharusnya tidak dicampuradukkan dengan masalah pelaksanaan peraturan perundang-undangan (*a question of implementation*), apalagi kalau itu hanyalah akibat bias dari persepsi semata-mata. Dari segi ini saja sebenarnya Mahkamah Konstitusi dapat menolak atau tidak menerima untuk memeriksa perkara yang nyata-nyata dari motif dan sifat keluhannya bukanlah tergolong objek sengketa masalah konstitusional, bukan merupakan *subject matter of constitutionality*.

Ketua BPK dalam menyampaikan penjelasan pada Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi tanggal 5 Februari 2008 mengeluh mengenai diperlukannya dalam praktik “ijin Menteri Keuangan untuk memeriksa penerimaan negara dari pajak baru dapat diberikan setelah BPK mengajukan permohonan tertulis ... Padahal, kedudukan Ketua BPK sebagai lembaga negara adalah lebih tinggi daripada Menteri Keuangan”. Ini adalah kesesatan argumentasi yang berbau subjektif, sejenis *argumentum ad hominem*, yaitu mempersoalkan tentang “siapa”, bukan tentang “apa” masalahnya. Apakah Ketua BPK tidak akan berkeberatan seandainya izin yang sama harus diminta kepada Presiden, atau Ketua Mahkamah Konstitusi, atau Ketua Majelis Permusyawaratan Rakyat?

Dengan cara berpikir yang serupa, Ketua BPK juga akan menganggap hak konstitusionalnya dihalangi, dan merasa tidak dihargai oleh polisi yang kedudukannya jauh lebih rendah lagi dari seorang menteri, ketika kendaraan

dinas yang ditumpangi Ketua BPK harus berhenti di perempatan jalan pada saat lampu pengatur menyala merah.

Secara hipotetis, misalnya Ketua BPK mewakili BPK menyatakan tidak keberatan seandainya izin harus dimintakan kepada Presiden atau kepada Ketua MPR, maka gugurlah alasan yang didalilkan BPK sendiri bahwa “kebebasan BPK dihalangi karena harus minta izin untuk memeriksa penerimaan negara dari pajak”. Ternyata yang dijadikan masalah bukanlah “harus minta izin”, tetapi soalnya buat BPK lalu menjadi “harus minta izin kepada siapa”. Soalnya bukanlah halangan terhadap “BPK yang bebas dan mandiri”, melainkan prihatin tentang perbandingan kedudukan kekuasaan dalam persepsi BPK.

Bahwa dalam pasal-pasal konstitusi mengenai Badan Pemeriksa Keuangan, yaitu Pasal 23E, Pasal 23F dan Pasal 23G, kecuali tentang sifatnya yang “bebas dan mandiri”, tidak ada satu kata pun disebut mengenai “kekuasaan” BPK. Ini berbeda dibanding dengan Presiden yang “memegang kekuasaan pemerintahan” dalam Pasal 4, Dewan Perwakilan Rakyat “memegang kekuasaan membentuk undang-undang” dalam Pasal 20, serta “kekuasaan kehakiman merupakan kekuasaan yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan ... dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung ... dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi” dalam Pasal 24 UUD 1945. Bahkan kata “berwenang” pun tidak disebut secara eksplisit mengenai BPK dalam konstitusi.

Namun, andaikata BPK menyanggah, dan mengatakan bahwa kerugian konstitusional yang dirasakannya adalah semata-mata akibat “harus minta izin”, tanpa memperdulikan kepada siapa izin harus diminta, maka jika demikian, pertanyaannya ialah: mengapa permohonan pengujian oleh BPK dan Penjelasan Ketua BPK menitikberatkan pada masalah “ditetapkan Menteri Keuangan” yang menyebabkan “BPK tidak dapat melaksanakan kewenangannya secara bebas dan mandiri”, seraya menambahkan bahwa itu “menempatkan BPK selaku lembaga negara tidak memiliki wibawa konstitusi karena harus tunduk pada ketetapan Menteri Keuangan, yang posisinya merupakan Pembantu Presiden?”

Dari metafora kecil tentang polisi yang dikemukakan, dapat dipahami dengan mudah logika sederhana mengenai perlunya soal mematuhi peraturan dan mengikuti prosedur, perihal menegakkan ketertiban berdasarkan undang-undang, tentang pejabat yang berfungsi menjalankan peraturan dan menjadi wakil

dari hukum, menjadi alat kepanjangan negara, bahwa hukum menetapkan batas-batas dan mengatur prosedur yang sifatnya memaksa, dan bahwa keharusan yang wajib diikuti itu dibuat demi kepentingan umum, termasuk demi melindungi hak setiap warga dengan seadil-adilnya. Semua harus menghormati dan tunduk dengan cara yang ditentukan, karena semua berkedudukan sama di dalam hukum.

Peran Menteri Keuangan, mirip seperti polisi dalam metafora tadi, hanyalah merupakan ekstensi “negara”, sebagai pejabat yang ditetapkan undang-undang untuk menjalankan fungsi tertentu. Fungsi tertentu itu adalah dalam rangka kewajiban menjaga kerahasiaan yang merupakan milik atau hak Wajib Pajak. Mengenai hak Wajib Pajak atas kerahasiaan pribadi itu akan diuraikan lebih lanjut dalam bagian tersendiri nanti. Singkatnya, Menteri Keuangan berkewajiban menetapkan kapan para pejabat atau petugas perpajakan yang pada prinsipnya dilarang – dengan ancaman hukuman – mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak, dapat dibenarkan untuk memberi keterangan pada pihak tertentu yang mempunyai alasan yang sah, yaitu demi kepentingan negara. Inilah perintah dan pengaturan undang-undang yang sedang dipermasalahkan, yaitu Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagai perubahan terakhir dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Dalam Pasal 34 undang-undang itu Menteri Keuangan tidak mengatur atau memberi izin pada lembaga negara melainkan mengatur dan memberi izin tertulis pada para pejabat atau petugas pajak, atau tenaga ahli yang ditunjuk Direktur Jenderal Pajak supaya para pejabat pajak tersebut – untuk kepentingan negara – memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti tertulis dari atau tentang Wajib Pajak kepada pihak yang ditunjuk.

Keterangan dari atau tentang Wajib Pajak adalah rahasia milik Wajib Pajak yang bersangkutan, yang diserahkan atau diberikan ke pihak lain hanya atas persetujuan pemiliknya, yaitu Wajib Pajak itu sendiri. Wajib Pajak memberikan keterangan itu kepada petugas/pejabat pajak, dengan mempercayakan bahwa itu hanya digunakan untuk keperluan perhitungan pembayaran pajak masing-masing. Undang-undang melarang para pejabat dan tenaga ahli untuk membuka atau memberitahukan kepada pihak lain tentang apa

yang diketahuinya dalam rangka jabatan tersebut. Larangan ini dinyatakan tegas, disertai ancaman hukuman kurungan atau hukuman penjara bagi pejabat yang lalai atau sengaja melanggar. Jadi, pada dasarnya, membuka rahasia Wajib Pajak adalah tindakan melanggar hukum, suatu kesalahan, dengan ancaman hukuman bagi yang melakukan (*strafbaarfeit*). Namun untuk kepentingan negara, untuk kepentingan umum yang lebih besar, perlu dibuat pengecualian. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 juga mengenal, mengakui dan mengatur tentang keperluan akan pengecualian itu, misalnya bagi pemeriksaan keuangan negara, atau pengusutan atau penyidikan tindak pidana. Untuk pengecualian, diperlukan izin.

Izin berguna untuk dapat melakukan tindakan yang terlarang itu, tetapi perbuatan itu dilepaskan atau dikecualikan dari ancaman hukumannya. Memberitahukan data Wajib Pajak kepada pihak lain tetap merupakan pelanggaran, dan tetap merupakan kesalahan, walaupun dilakukan dengan izin Menteri Keuangan. Pengecualian diberi atau diletakkan pada ancaman hukumannya: salah, tetapi lepas dari hukuman. Inilah yang dalam hukum pidana disebut sebagai “alasan untuk melepaskan atau mengecualikan dari hukuman” – antara lain diatur dalam Pasal 51 KUHP (Kitab Undang-Undang Hukum Pidana) – atau *Strafuitluitingsgrond* sebagaimana dikenal dalam hukum pidana.

Pasal 34 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dengan ketentuan mengenai “alasan melepaskan dari hukuman atau tuntutan pidana” atau *strafuitluitingsgrond*, khususnya yang tercantum dalam 51 KUHP. Kejelasan ini terutama diperlukan agar Pemohon yang diwakili Ketua BPK tidak terus-menerus terpeleset atau salah paham tentang hal “Menteri Keuangan berwenang memberi izin tertulis kepada pejabat dan tenaga ahli ... supaya memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti tertulis dari atau tentang Wajib Pajak kepada pihak yang ditunjuk”.

Keterangan Wajib Pajak adalah rahasia yang wajib disimpan oleh pejabat dan tenaga ahli perpajakan; *kedua*, pejabat yang tidak melakukan kewajiban merahasiakan akan dihukum kurungan atau penjara, dan pidana denda; artinya, memberitahukan rahasia Wajib Pajak kepada pihak lain pada hakikatnya adalah salah, adalah tindak pidana.

Apabila kepentingan negara atau kepentingan proses pengadilan memerlukan keterangan yang merupakan rahasia Wajib Pajak yang dipercayakan

pada pejabat pajak? Untuk keperluan itu, diberikan pengecualian atas izin Menteri Keuangan, sehingga pejabat tertentu yang memperoleh izin itu dapat memberitahukan keterangan Wajib Pajak tanpa terkena sanksi pidana yang berlaku.

Prinsip mengecualikan dari tuntutan pidana bagi perbuatan – yang sebenarnya dilarang – yang dilakukan oleh seseorang untuk melaksanakan undang-undang atau menjalankan perintah jabatan yang diberikan oleh pejabat yang berwenang, sudah diatur sebelumnya sebagai Ketentuan Umum dalam hukum pidana. Khususnya, Pasal 51 KUHP ayat (1) *“Barang siapa melakukan perbuatan untuk melaksanakan perintah jabatan yang diberikan oleh penguasa yang berwenang, tidak dipidana”*.

Izin tertulis itu bukan diminta untuk dan diberikan kepada BPK, melainkan kepada pejabat pajak dan tenaga ahli di Direktorat Jenderal Pajak. Jadi, undang-undang tidak menempatkan Menteri Keuangan pada posisi memberi izin – atau tidak memberi izin – kepada BPK.

Pasal 51 KUHP yang menyatakan, *“melaksanakan perintah jabatan yang diberikan oleh penguasa yang berwenang, tidak dipidana”*. Ada dua unsur yang menjadi syarat berlakunya Pasal 51 KUHP tersebut: *Pertama*, harus ada perintah jabatan; *Kedua*, harus tertentu siapa penguasa atau pejabat yang berwenang. Keduanya harus ada sekaligus. Jika hanya satu unsur yang ada, maka syarat belum dipenuhi. Misalnya, walau perbuatan dilakukan karena melaksanakan perintah, tetapi perintah bukan dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang, maka pengecualian dari ancaman hukuman tidak berlaku. Sebaliknya, walaupun yang melakukan perbuatan adalah bawahan dari pejabat yang berwenang, tetapi bukan melaksanakan perintah jabatan yang jelas dan kongkret yang spesifik diberikan padanya, maka pengecualian dari hukuman pidana juga tak dapat diberikan.

Untuk memenuhi kedua syarat pengecualian dari sanksi pidana itu, Pasal 34 UU *a quo* merumuskan dengan: perlunya izin tertulis sebagai wujud “perintah jabatan”, dan menetapkan Menteri Keuangan sebagai “pejabat yang berwenang”. Pasal 34 ayat (3) berbunyi, “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”. Demikian pula Pasal 34 ayat (2a) huruf b merumuskan mengenai pengecualian yang diberikan kepada: “pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk memberi keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara”.

Pasal 34 UU *a quo* hanyalah mengulangi dan meneguhkan ketentuan umum hukum pidana, khususnya Pasal 51 KUHP. Tak ada hubungannya dengan perbandingan tinggi rendahnya antara kedudukan BPK dan Menteri Keuangan. Tak ada hubungannya dengan menghalangi fungsi “memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara oleh Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri”. Isinya mengatur tentang pejabat yang berwenang untuk memberi perintah jabatan, agar pejabat tertentu bisa mendapat pengecualian untuk melakukan perbuatan, yang sesungguhnya terlarang, tetapi perlu dilakukan untuk kepentingan negara. Jadi sifatnya tidak menghalangi atau restriktif, tetapi justru membolehkan (*to enable*), menyediakan peluang, membuka kemungkinan, walaupun dalam batas keperluan yang tertentu.

Pengecualian diberikan dalam bentuk izin. Sebaliknya, dalam administrasi negara, izin adalah memberi pengecualian untuk melakukan sesuatu yang hakikatnya terlarang. Izin adalah sebuah ketetapan, atau dengan kata lain, dikeluarkan sebagai penetapan. Suatu penetapan bersifat tegas, untuk hal tertentu, kongkret, individual. Harus ditentukan dengan tegas siapa yang diberi izin, cakupan dan batas tentang apa yang boleh dilakukan. Pengecualian atau izin tidak dapat diberikan terbuka dan berlaku umum. Untuk setiap pengecualian, dikeluarkan izin yang khusus. Karena itu tak dapat dihindari bahwa harus selalu “ditetapkan” siapa yang diberi izin, dan untuk apa. Penetapan seperti inilah yang dijadikan keberatan oleh BPK, sehingga memohon agar frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU *a quo* dinyatakan tidak berlaku, karena menurut BPK bertentangan dengan pasal konstitusi mengenai kewenangan BPK.

Sesuai Pasal 51 KUHP, “*Barangsiapa melakukan perbuatan untuk melaksanakan perintah jabatan yang diberikan oleh penguasa yang berwenang, tidak dipidana*”. Yang diberi izin adalah pejabat pajak; yang berwenang memberi

perintah jabatan adalah atasan pejabat pajak yang diberi perintah. Atasan paling tinggi kewenangan dan tanggung jawabnya bagi pejabat pajak tersebut, atau dalam lingkungan organisasi pemerintahan tempat pejabat pajak tersebut bertugas, adalah Menteri Keuangan. Itulah alasannya mengapa undang-undang *a quo* melimpahkan tugas untuk menetapkan izin pengecualian itu kepada Menteri Keuangan. Apabila pejabat pajak melakukan perbuatan atas perintah jabatan dari penguasa yang tidak berwenang, maka kepadanya tak dapat diberikan pengecualian; hukuman pidana bagi perbuatannya tidak dapat dihapuskan. Pejabat pajak yang mendapat pengecualian harus ditentukan, dan penentuan itu melalui penetapan yang dilakukan oleh pejabat yang berwenang (*het bevoegde gezag*), dan pejabat yang berwenang yang ditunjuk adalah Menteri Keuangan.

Permohonan Pemohon agar frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” dinyatakan tidak berlaku, tidaklah beralasan untuk dikabulkan, atau harus ditolak. Karena penetapan Menteri Keuangan yang dimaksud adalah *sine qua non*, prasyarat yang mau tak mau harus ada untuk memungkinkan pejabat pajak tertentu memberitahukan keterangan Wajib Pajak pada pihak lain demi kepentingan negara, termasuk bagi keperluan pemeriksaan BPK apabila dibutuhkan.

Ketua BPK hanya mempersoalkan kewenangan, yang diukur dari kekuasaan, yang pada gilirannya diukur dari persepsi tingginya kedudukan masing-masing. Ketua BPK memandangnya sebagai konfrontasi kewenangan atau konflik kekuasaan dengan jabatan Menteri Keuangan. Bukan sebagai konflik antara dirinya dengan “negara”. Padahal Menteri Keuangan menjalankan kewajiban negara, sama seperti polisi lalu lintas, yang berdasarkan undang-undang “mewakili negara” melakukan fungsi regulasi.

Bahwa kesesuaian atau pertentangan dengan konstitusi tidak dicarikan patokan atau sandaran pembenaran dan pengujiannya pada undang-undang yang setingkat, apalagi peraturan-peraturan di bawahnya, atau data dan hal-hal lainnya, yang lebih rendah dari kaidah konstitusi sendiri. Menjelaskan hubungan dengan sesama undang-undang bukanlah dimaksud sebagai pembuktian, melainkan untuk memberi konteks “mengapa” undang-undang dimaksud tidak bertentangan dengan Konstitusi, atau mengapa tidak relevan dipertentangkan dengan Konstitusi.

Hak Wajib Pajak merahasiakan keterangan tentang diri pribadi adalah hak konstitusional, maka sebagai derivasi daripadanya, sebagai turunannya, melarang pejabat pajak untuk membuka rahasia pribadi Wajib Pajak tersebut juga punya dasar konstitusi. Demikian pula hal-hal selanjutnya, segala aturan dalam Pasal 34 UU *a quo* yang merupakan konsekuensi dari penegakan hak konstitusional Wajib Pajak, termasuk prosedur pengecualian melalui penetapan Menteri Keuangan, juga menjadi konstitusional sifatnya.

Kewajiban imperatif menjaga kerahasiaan Wajib Pajak, didasari kewajiban menghormati wilayah pribadi, wilayah personal Wajib Pajak. Pejabat pajak menguasai dan memegang keterangan mengenai diri Wajib Pajak, karena disertai, atau dapat dikatakan mendapat “titipan” dari Wajib Pajak, dengan dasar kepercayaan (*fiduciar*), bahwa tujuannya khusus dan semata-mata untuk keperluan penghitungan pajak yang harus dibayar masing-masing. Keterangan tentang Wajib Pajak itu tetap merupakan rahasia milik Wajib Pajak.

Rahasia itu bukan milik pejabat pajak, sekalipun kewajiban untuk menyimpan dan melindunginya sering disebut sebagai “rahasia jabatan” para pejabat pajak yang bersangkutan. Jadi apabila seorang pejabat memegang teguh rahasia, hal itu bukan karena pejabat memakai kewenangan untuk tidak membagi haknya kepada pihak lain, melainkan karena melaksanakan kewajiban yang diperintahkan undang-undang (dan etika) untuk melindungi milik orang, yaitu Wajib Pajak, yang dipercayakan kepadanya. Inilah konstruksi hukum dan makna yang lebih benar dari rahasia jabatan.

Hak milik setiap orang diakui dan dilindungi sebagai hak asasi manusia, yang tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun. Perlindungan atas kehormatan dan martabat juga merupakan hak asasi setiap orang. Sedangkan negara, terutama pemerintah, diperintahkan konstitusi untuk bertanggung jawab melindungi, menegakkan dan memenuhi hak asasi manusia. Seluruh hak asasi manusia ini dicantumkan dalam UUD 1945, sehingga sekaligus menjadi hak konstitusional bagi setiap warga Indonesia.

Kehidupan pribadi, keterangan mengenai pribadi, adalah hak milik pribadi setiap orang. Milik, atau harta benda, terdiri dari yang berwujud maupun yang tak berwujud, yang sama mempunyai nilai bagi pemiliknya. Keterangan mengenai pribadi adalah hak eksklusif setiap orang sendiri, yang hanya diungkap

ke pihak lain dengan persetujuan yang berhak, sehingga dapat disebut sebagai rahasia pribadi setiap orang masing-masing. Rahasia pribadi itu adalah milik atau benda “tak berwujud”, milik yang *intangible*, atau dalam hukum sering disebut sebagai benda “tak berbadan”, *res incorporale*. Keterangan pribadi Wajib Pajak dengan demikian adalah milik pribadi “tak berwujud” Wajib Pajak, yang sebagai hak milik merupakan hak asasi, hak konstitusional yang tak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun. Rahasia pribadi erat hubungannya dengan kehormatan, yang juga merupakan hak asasi setiap orang yang dilindungi konstitusi. Dan, negara bertanggung jawab melindungi, menegakkan, dan memenuhi hak asasi tersebut.

Badan Pemeriksa Keuangan, sebagai bagian dari negara, dengan demikian juga berkewajiban ikut melindungi, menegakkan, dan memenuhi hak asasi dan hak konstitusional Wajib Pajak. Melindungi hak asasi dan hak warga negara adalah tujuan utama dari suatu konstitusi modern. Negara, dengan kekuasaan yang berdasarkan konstitusi, justru harus menggunakannya untuk melindungi hak warga negaranya, bukan merambah dan merasuki kehidupan pribadi warganya tanpa alasan yang sah.

Apabila *Supreme Audit Institution* di negara lain, seperti beberapa contoh perbandingan yang diajukan BPK, dapat mengakses data Wajib Pajak, maka itu dilakukan dengan syarat-syarat, *conditionalities* tertentu. Hal itu kurang lebih sama dengan sistem yang berlaku di Indonesia. BPK juga dapat mengakses, dengan syarat dan prosedur tertentu.

Praktik perlindungan atas kerahasiaan data perpajakan adalah praktik universal. Berdasarkan hasil studi di negara-negara demokratis yang melindungi hak-hak publik. Pemerintah memperoleh bukti bahwa data perpajakan yang diserahkan oleh Wajib Pajak kepada negara, dalam hal ini otoritas perpajakan, harus dilindungi kerahasiaannya berdasarkan prinsip perlindungan atas hak asasi manusia dan memberikan kepastian hukum.

Supreme Audit Institution tidak dapat dengan serta-merta mendapatkan segala informasi perpajakan yang diminta dengan mengabaikan prinsip kerahasiaan informasi Wajib Pajak. Penelitian atas praktik di beberapa negara membuktikan bahwa perlakuan atas perlindungan kerahasiaan Wajib Pajak di suatu negara selalu didasari oleh prinsip kerahasiaan informasi Wajib Pajak.

Penelitian atas praktik di beberapa negara membuktikan bahwa perlakuan atas perlindungan kerahasiaan Wajib Pajak di suatu negara selalu didasari oleh konstitusi dan undang-undang lain yang berlaku di negara tersebut. Dalam hal ini, Pemohon tidak mendasarkan argumentasinya pada suatu pemahaman atas konstitusi dan undang-undang yang berlaku di negara yang dijadikan contoh secara komprehensif, yang meliputi keterkaitan antara Konstitusi dengan undang-undang, serta undang-undang yang satu dengan undang-undang lainnya yang terkait. Pemohon menyatakan salah satu alasan pentingnya mendapat kebebasan penuh dari BPK terhadap data Wajib Pajak adalah karena *tax ratio* di Indonesia masih rendah.

Beberapa praktik mengenai perlakuan atas perlindungan kerahasiaan informasi Wajib Pajak yang berlaku di beberapa negara yang telah memiliki *tax ratio* yang tinggi, dan berkaitan dengan pengaturan akses data Wajib Pajak kepada *supreme audit institution* (BPK)-nya.

1. Inggris

Petugas pajak secara tegas dilarang untuk membuka segala data perpajakan yang dikuasai oleh otoritas pajak. prosedur yang harus ditempuh oleh petugas pajak sebelum mengungkapkan informasi Wajib Pajak kepada *National Audit Office*. Prosedur tersebut diwajibkan untuk memastikan bahwa informasi Wajib Pajak yang diminta oleh *National Audit Office* tersebut adalah relevan dan penting dalam melaksanakan auditnya dan mencerminkan mekanisme yang harus ditempuh oleh petugas yang menguasai informasi tersebut sebelum menyerahkan data perpajakan Wajib Pajak kepada *National Audit Office*;

2. Amerika Serikat

Ketentuan mengenai kerahasiaan data perpajakan Wajib Pajak di Amerika Serikat juga diatur mengenai jenis informasi dan definisinya. Misalnya ketentuan mengenai "*return*" yang di Indonesia dikenal dengan istilah Surat Pemberitahuan (SPT) dan "*return information*" atau informasi yang terdapat di dalam SPT Wajib Pajak data perpajakan yang diberikan oleh Wajib Pajak diklasifikasikan sebagai data yang bersifat rahasia, sehingga tidak boleh diungkapkan oleh pegawai yang mempunyai atau memiliki akses atas informasi tersebut kepada pihak lain. Di samping itu, *Internal Revenue Code (IRC)* mengatur informasi apa saja yang wajib dirahasiakan, sehingga

memberikan kejelasan dan kepastian bagi petugas pajak dalam melaksanakan tugasnya.

3. Kanada

Jaminan perlindungan atas kerahasiaan data perpajakan Wajib Pajak di Kanada diatur dalam beberapa undang-undang, yaitu *Income Tax Act 1985* (Bukti Pempt.29), *Access to Information Act 1985* dan *Privacy Act 1985*. Selain itu, perlindungan atas kerahasiaan data perpajakan Wajib Pajak juga dituangkan dalam *Taxpayer Bill of Rights*. Konsisten dengan ketentuan dalam *Privacy Act*, *Income Tax Act* menjamin kerahasiaan informasi Wajib Pajak dengan melarang petugas pajak untuk membuka atau memberitahukan informasi Wajib Pajak kepada pihak lain. Dengan demikian *Income Tax Act* memberikan perlindungan atas kerahasiaan data Wajib Pajak dengan menerapkan sistem dan/atau prosedur serta batasan-batasan tertentu sesuai dengan prinsip yang dianut dalam *Privacy Act*. Data pribadi Wajib Pajak hanya dapat diberikan kepada pihak lain dengan pembatasan yang diatur undang-undang. Dengan demikian, Kanada adalah salah satu contoh bahwa Pemerintah wajib melindungi kerahasiaan atas informasi pribadi, termasuk data perpajakan Wajib Pajak. Pengecualian untuk kondisi tertentu yang salah satunya adalah akses informasi oleh pihak lain berdasarkan undang-undang, dilakukan dengan terlebih dahulu melakukan permintaan tertulis kepada instansi pemerintah yang menguasai informasi tersebut.

4. Australia

Kerahasiaan data perpajakan Wajib Pajak di Australia diatur dalam *Section 16 (2) Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA 1936)* yang mengatur mengenai larangan bagi petugas pajak untuk membuka atau memberikan data perpajakan Wajib Pajak kepada pihak lain dan diatur dalam *Privacy Act 1988*. Dalam undang-undang ini terlihat secara jelas bahwa Australia memiliki *Information Privacy Principles* untuk memastikan perlindungan atas kerahasiaan informasi pribadi.

5. Perancis

Data perpajakan Wajib Pajak di Perancis dilindungi kerahasiaannya oleh undang-undang. Dalam sistem perpajakan Perancis, aturan mengenai

kerahasiaan jabatan diatur pertama-tama dalam Hukum Pidana Pasal 226-13. Informasi-informasi yang disampaikan atas penerapan pengecualian-pengecualian harus berdasarkan permintaan terlebih dahulu, kecuali pertukaran informasi. Informasi-informasi tersebut dibatasi pada hal-hal yang diperlukan untuk penyelesaian tugas yang disepakati.

6. Selandia Baru

Kerahasiaan data perpajakan Wajib Pajak di Selandia Baru diatur dalam *Section 81 (1) Income Tax Act 2004*. Dalam ketentuan tersebut, petugas pajak wajib merahasiakan data perpajakan Wajib Pajak secara ketat. Hal ini dapat dilihat dari *subsection (1) (b)* yang mengharuskan petugas pajak membuat pernyataan untuk menjaga kerahasiaan data perpajakan dalam menjalankan tugasnya. Meskipun dalam kondisi tertentu terdapat pengecualian atas kerahasiaan data perpajakan Wajib Pajak, namun demikian pengecualian ini diatur secara ketat dalam *Section 81 (4) Income Tax Act 2004 (Disclosure by Commissioner in certain cases)*.

Ketentuan tentang pengecualian tersebut hanya memperkenankan pengungkapan data perpajakan Wajib Pajak secara terbatas. Dalam kaitannya dengan undang-undang lain, pengungkapan data perpajakan dimaksud hanya dapat diberikan untuk keperluan tindak penuntutan. Selanjutnya, diatur secara tegas bahwa Komisioner hanya dapat memberikan data perpajakan Wajib Pajak yang bersifat umum (tidak termasuk informasi tentang identitas Wajib Pajak) kepada pihak-pihak lain yang telah diberikan kewenangan oleh Menteri setelah memenuhi persyaratan tertentu. Demi melindungi kerahasiaan data perpajakan Wajib Pajak, pihak-pihak lain termasuk *Auditor General*, yang dapat mengakses data perpajakan Wajib Pajak diwajibkan untuk menjaga kerahasiaan dimaksud. Untuk dapat menjalankan ketentuan di atas, yaitu perlindungan kerahasiaan data perpajakan Wajib Pajak, otoritas pajak Selandia Baru mengadakan suatu prosedur. Prosedur dimaksud adalah bahwa setiap auditor yang akan mengakses data perpajakan Wajib Pajak harus menandatangani suatu sertifikat tentang kerahasiaan data perpajakan Wajib Pajak.

Berdasarkan pembahasan pada praktik kerahasiaan data perpajakan di beberapa negara yang memiliki reputasi dan prestasi perpajakan yang sudah sangat baik dan maju sekalipun, dapat disimpulkan bahwa data perpajakan yang diserahkan oleh Wajib Pajak kepada Pemerintah mendapat perlindungan yang kuat atas kerahasiaannya. Praktik tersebut menunjukkan bahwa secara yuridis negara-negara yang menjunjung nilai-nilai demokrasi dan hak asasi warga negaranya mengatur tentang kerahasiaan data perpajakan. Hal ini juga sejalan dengan prinsip-prinsip perpajakan yang baik yang termuat dalam teori-teori yang telah dibahas sebelumnya. Dalam hal perlunya membuka kerahasiaan data Wajib Pajak kepada pihak lain, untuk keperluan pemeriksaan keuangan maupun proses pengadilan, maka prosedur dan cara mendapat akses data tersebut diatur dengan undang-undang dengan tetap menganut asas perlindungan maksimal atas kerahasiaan data perpajakan Wajib Pajak tersebut. Prosedur dan cara untuk mendapat akses data Wajib Pajak, termasuk yang harus dilakukan secara tertulis, tidak berarti kebebasan dari instansi Pengadilan maupun BPK diintervensi atau dikurangi.

Permohonan Pemohon tidak mempunyai hubungan signifikan apapun, yang hanya pantas untuk diabaikan atau disingkirkan dari pertimbangan dalam perkara pengujian konstiusional karena yang diajukan Pemohon itu selain amat berlebihan juga tidak berkualitas sebagai bukti, bukan *admissible proof* maupun *evidence*.

Pemerintah mohon agar Mahkamah Konstitusi memutuskan untuk setidaknya menyatakan permohonan Pemohon dalam Permohonan Pengujian Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 terhadap Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, ditolak.

[2.7] Menimbang bahwa untuk menguatkan dalil-dalilnya, Pemerintah telah mengajukan bukti tertulis yang diberi tanda Pemt-1 sampai dengan Pemt-49, sebagai berikut:

Bukti Pemt-1 : Fotokopi Ordonansi Pajak Perseroan 1925;

Bukti Pemt-2 : Fotokopi Ordonansi Pajak Pendapatan 1944;

- Bukti Pemt-3 : Fotokopi Panduan Pemasyarakatan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, sesuai dengan urutan bab, pasal dan ayat, Sekretariat Jenderal MPR-RI tahun 2007.
- Bukti Pemt-4 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara;
- Bukti Pemt-5 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- Bukti Pemt-6 : Fotokopi Drs. C.S.T. Kansil, S.H. Pengantar Hukum dan Tata Hukum Indonesia, Jakarta: Balai Pustaka, 1986.
- Bukti Pemt-7 : Fotokopi Kamus Besar Bahasa Indonesia Edisi Ketiga, Pusat Bahasa Departemen Pendidikan Nasional, Jakarta: Balai Pustaka, 2005.
- Bukti Pemt -8 : Fotokopi Kamus Besar Bahasa Indonesia Edisi Ketiga, Pusat Bahasa Departemen Pendidikan Nasional, Jakarta: Balai Pustaka, 2005.
- Bukti Pemt -9 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
- Bukti Pemt -10: Fotokopi Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
- Bukti Pemt -11: R.Santoso Brotodihardjo,S.H., *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT. Refika Aditama, 2003
- Bukti Pemt -12: Syofrin Syofyan,S.H., M.H., dan Ashyar Hidayat, S.H., M.H., *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, Bandung: PT. Refika Aditama, 2004;
- Bukti Pemt -13: Y.Sri Pudyatmoko, S.H., M.Hum, *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi, 2004
- Bukti Pemt -14: Fotokopi Undang-Undang Nomor 29 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia.
- Bukti Pemt -15: Fotokopi Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1998.

- Bukti Pemt -16 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006;
- Bukti Pemt -17 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 16 Tahun 1997 tentang Statistik.
- Bukti Pemt -18 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris.
- Bukti Pemt -19 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 29 Tahun 2004 tentang Praktik Kedokteran.
- Bukti Pemt -20 : Richard K Gordon, *Law of Tax Administration and Procedure in Tax Law Design and Drafting Volume I*, ed Victor Thuronyi, Washlton: International Monetary Fund, 1998 .
- Bukti Pemt-21 : Duncan Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Originand Implementation*, The Netherlands: Kluwer Law International, 2007
- Bukti Pemt -22 : Elaine Abery, *International Taxation and Human Right*, Tax Notes International, 2007.
- Bukti Pemt -23 : United Nations Organization, *Universal Declaration of Human Rights--(UDHR)*, <<http://www.un.org/Overview/rightsThtIn-l>> dilihat pada tanggal 15 Februari 2008.
- Bukti Pemt -24 : *Taxpayers Rights and Obligation - Practice Note Taxpayers' Rights and Obligation*, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series, General Administrative Principles-GAP002 *axpayers' Rights and Obligation*, OECD, <Http://www.oecd.org/dataoecd/4/16/14990856.pdf>> dilihat pada tanggal 22 Januari 2008.
- Bukti Pemt -25 : *Commissioner for Revenue and Customs Act 2005 Chapter 11 Office of Publik Information*. <http://lopsigov.tik/acts/acts2005/pdf/ukpga_20050011_en.pdf>, dilihat pada tanggal 14 Februari 2008.
- Bukti Pemt -26 : *IDG 65800-Procedure for disclosing to others (government): National Audit Office IDG 65800 - Procedure for disclosing to others (government): National Audit Office, Her Majesty Revenue*

and customs, <<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/idgmanuaVI DG65800.htm>> , dilihat pada tanggal 14 Februari 2008.

Bukti Pemt -27 : *Internal Revenue Code Title 26 US Code - Title 26, Internal Revenue Code, US Government Printing Office*, <http://www.access.gpo.gov/uscode/title26/subtitlef_chapter61_subchapterb.html>, dilihat pada tanggal 14 Februari 2008.

Bukti Pemt- 28 : *Disclosure & Privacy Law Reference Guide Disclosure & Privacy Law Reference Guide, Publication 4639(10-2007), Catalog Number 50891P, Department of Treasury Internal Revenue Service*, <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4639.pdf>>, dilihat pada tanggal 14 Februari 2008.

Bukti Pemt -29 : *Income Tax Act 1985, c.1 (5th Supp.) Canada Income Tax Act 1985, c.1 (5th Supp), Department of Justice Canada*, <<http://laws.justice.gc.ca/en/I-3.3/index.html>>, dilihat pada tanggal 14 Februari 2008.

Bukti Pemt -30 : *Access to Information Act (R.S., 1985, c.A-1) Canada Access to Information Act (R.S., 1985, c.A-1), Department of Justice Canada*, <<http://laws.justice.gc.ca/en/A-1/>>, dilihat pada tanggal 14 Februari 2008.

Bukti Pemt -31 : *Privacy Act (R.S., 1985, c.P-21) Canada Privacy Act (R.S., 1985, c.P-21), Department of Justice Canada*, <<http://laws.justice.gc.ca/en/P-21/index.html>>, dilihat pada tanggal 14 Februari 2008.

Bukti Pemt -32 : *Taxpayer Bill of Rights Canada Taxpayer Bill of Rights Canada, Canada Revenue Agency*, <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/ts/rc4417/rc4417-e.pdf>>.

Bukti Pemt -33 : *Income Tax Assessment Act 1936, Commonwealth Consolidated Acts, Australasian Legal Information Institute*, <http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa_1936_240/>, dilihat pada tanggal 14 Februari 2008

Bukti Pemt -34 : *Privacy Act 1988 Australis Privacy Act 1988, Act No. 119 of 1988 as amended, Commonwealth of Australia Law, Attorney-General's Department*, <<http://www.comlaw.gov.au/ComLaw/Legislation/Act>>

Compilation1.nsf/0/9EBFDA2BE1132D11CA256F71004C809E?
OpenDocument>dilihat pada tanggal 14 Februari 2008

- Bukti Pemt -35 : Korespondensi dengan *Australian Taxation Office* Email dari *Australian Competent Authority* <ato-iso@bogpond.net.au>, kepada Direktorat Jenderal Pajak <dgt@pajak.go.id>, Indonesia, 24 Januari 2008
- Bukti Pemt -36 : *Livre des Procedures Fiscale Livre des Procedures Fiscale, Version consolidee au 11 Janvier 2008, Le Service De la Diffusion Du Droit,-* <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20080214>>, dilihat pada tanggal 14 Februari 2008.
- Bukti Pemt -37 : *Income Tax Act 2004 New Zealand New Zealand Income Tax Legislation, Income Tax Act 2004, Volume C, 2005, CCH New Zealand Limited, Auckland.*
- Bukti Pemt -38 : *Tax Administration Act 1994 New Zealand Tax Administration Act 1994, Public Access to Legislation Project in association with Thomson-Brookers, Interim Website of New Zealand Legislation,* <http://interim.legislation.govt.nz/libraries/contents/om_isapi.dii?clientID=820782&infobase=pa_statutesinfo&jump=a1994-166&softpage=DOC>, dilihat pada tanggal 15 Februari 2008.
- Bukti Pemt -39 : Korespondensi dengan *Inland Revenue Department, New Zealand* Email dari Maria Pobornikova <Mariana.Pobornikova@ird.govt.nz>, *Senior Advisor Stakeholder Relations, Inland Revenue Department, New Zealand*, kepada Direktorat Jenderal Pajak <dgt@pajak.go.id>, Indonesia, 14 Februari 2008
- Bukti Pemt -40 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan;
- Bukti Pemt -41 : Fotokopi Risalah Rapat Pansus dan Panja Rancangan Undang-Undang KUP Buku V.
- Bukti Pemt -42 : Fotokopi Surat Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 113/S/I-III.3/11/2006 tanggal 7 November 2006.
- Bukti Pemt -43 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Bukti Pemt -44 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Bukti Pemt -45 : Fotokopi Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.

Bukti Pemt -46 : Fotokopi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 59/PMK.06/2005 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat.

Bukti Pemt -47 : Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan RI Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Bukti Pemt -48 : Seksi 326 Standar Profesional Akuntan Publik, Ikatan Akuntan Indonesia.

Bukti Pemt -49 : Fotokopi Laporan Hasil Pemeriksaan.

[2.8] Menimbang bahwa untuk mendukung dalil-dalilnya, Pemerintah mengajukan lima orang ahli yang bernama **Prof. Dr. Satrio Budhihardjo Joedono, Drs. Soedarjono, Drs. Kanaka Puradiredja., Prof. Dr. Gunadi, M.Sc.,Ak., dan Abdul Hakim Garuda Nusantara, S.H., LL.M.,** yang telah memberikan keterangan di bawah sumpah pada persidangan tanggal 27 Februari 2008 dan telah menyerahkan keterangan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 27 Februari 2008, menguraikan sebagai hal-hal berikut:

1. Keterangan ahli Prof. Dr. Satrio Budhihardjo Joedono.

Kebebasan dan Kemandirian Badan Pemeriksa Keuangan

1. Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 menyatakan, *“Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri”*.
2. Arti menurut hukum rangkaian kata “bebas dan mandiri” diberikan oleh Pasal 6 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang menyatakan, *“Penentuan objek pemeriksaan, perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan, penentuan waktu dan metode pemeriksaan, serta penyusunan dan penyajian laporan pemeriksaan dilakukan secara bebas dan mandiri”*.

3. Sedangkan cakupan pemeriksaan yang bebas dan mandiri tersebut dijelaskan oleh Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang menyatakan bahwa, *“pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara”*.

Dalil-dalil Badan Pemeriksa Keuangan

4. BPK tidak berdalil bahwa kewenangan konstitusionalnya dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dirugikan, atau bahwa BPK dibuat tidak memiliki atau setidaknya tidak diberi kebebasan dan kemandirian dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara oleh Pasal 34 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

Pasal tersebut yang menetapkan bahwa, *“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”*.

Sedangkan penjelasannya menyatakan bahwa, *“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 rahasia Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berkenaan”*.
5. BPK juga tidak berdalil bahwa kewenangan konstitusionalnya dirugikan atau bahwa BPK dibuat tidak memiliki atau setidaknya tidak diberi kebebasan dan kemandirian dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara oleh Pasal 34 ayat (2)

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yang menetapkan bahwa, *“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”*.

6. BPK juga tidak berdalil bahwa kewenangan konstitusionalnya dirugikan atau bahwa BPK dibuat tidak memiliki atau setidaknya tidak diberi kebebasan dan kemandirian dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara oleh Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang menetapkan bahwa, *“dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud ayat (1) dan ayat (2) adalah (a) pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan”*.
7. Yang didalilkan oleh BPK adalah yang merugikan kewenangan konstitusionalnya dan menyebabkan BPK tidak memiliki atau setidaknya tidak diberi kebebasan dan kemandirian dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara adalah frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” dan frasa “atau instansi pemerintah” dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b, serta Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007;
8. BPK memohon frasa itu ditetapkan bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 dan dinyatakan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;
9. Jika frasa-frasa tersebut dihilangkan, Pasal 34 ayat (2a) huruf b Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 akan berbunyi, *“dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud ayat (1) dan ayat (2) adalah pejabat/atau tenaga ahli yang memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara”*.

Rumusan demikian berarti bahwa agar kewenangan konstitusionalnya dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara tidak dirugikan dan kebebasan dan kemandiriannya tidak dikurangi atau dihilangkan, BPK memohon bahwa semua pejabat dan/atau tenaga ahli yang memberikan keterangan kepada pejabat BPK

dikecualikan dari larangan sebagaimana dimaksud oleh ayat (1) dan ayat (2) Pasal 34 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007;

10. Konsisten dengan itu, BPK memohon agar kewenangan konstitusionalnya dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara tidak dirugikan dan kebebasan dan kemandiriannya tidak dikurangi atau dihilangkan, BPK memohon bahwa semua pejabat dan/atau tenaga ahli yang memberikan keterangan kepada pejabat BPK dikecualikan dari larangan sebagaimana dimaksud oleh ayat (1) dan ayat (2) Pasal 34 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007;

Penjelasan tersebut menyatakan bahwa:

“Keterangan yang dapat diberitahukan adalah identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan:

Identitas Wajib Pajak meliputi:

1. *nama Wajib Pajak;*
2. *Nomor Pokok Wajib Pajak;*
3. *alamat Wajib Pajak;*
4. *alamat kegiatan usaha;*
5. *merek usaha;*
6. *kegiatan usaha Wajib Pajak;*

Informasi yang bersifat umum tentang perpajakan meliputi:

- a. *penerimaan pajak secara nasional*
- b. *penerimaan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak;*
- c. *penerimaan pajak per jenis pajak;*
- d. *penerimaan pajak per jenis klasifikasi lapangan usaha;*
- e. *jumlah Wajib Pajak dan/atau pengusaha Kena Pajak terdaftar;*
- f. *register permohonan Wajib Pajak;*
- g. *tunggakan pajak secara nasional, dan/atau;*
- h. *tunggakan pajak per Kantor Pelayanan Pajak;*

Kewenangan Konstitusional serta Kebebasan dan Kemandirian Badan Pemeriksa Keuangan dalam Melakukan Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab tentang Keuangan Negara tidak Mencakup Hak Milik dan Keuangan Pribadi.

11. Keuangan milik pribadi Wajib Pajak baru menjadi keuangan negara setelah disetor ke Kas Negara. Keuangan pribadi Wajib Pajak yang belum atau tidak disetor kepada Kas Negara bukan merupakan keuangan negara yang pengelolaan dan tanggung jawabnya diperiksa BPK;

Akses Badan Pemeriksa Keuangan pada Kerahasiaan Wajib Pajak yang Menyangkut Masalah Perpajakan dibatasi oleh UUD 1945.

12. Keuangan pribadi dan rahasia Wajib Pajak yang menyangkut masalah perpajakan merupakan hak milik pribadi yang dilindungi Pasal 28H ayat (1) UUD 1945.

Pengungkapan Kerahasiaan Wajib Pajak yang Menyangkut Masalah Perpajakan Kepada Pihak Lain di Samping Pejabat-pejabat sebagaimana dimaksud oleh Pasal 34 ayat (1) dan ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 akan Mengakibatkan Wajib Pajak Kehilangan Kepastian Hukum yang dilindungi Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

13. Dalam sistem perjakan yang berlaku sekarang, Wajib Pajak harus mempertanggungjawabkan kebenaran hal-hal yang merupakan rahasia pribadi yang menyangkut perpajakan antara lain (a) surat pemberitahuan, laporan keuangan, dan lain-lain hal yang dilaporkannya, (b) data yang diperoleh petugas pajak dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan, dan (c) dokumen dan/atau rahasia Wajib Pajak lainnya kepada pejabat perpajakan dan tenaga ahli yang diperbantukan kepada pejabat perpajakan.
14. Apabila pihak lain diberi akses kepada rahasia Wajib Pajak yang menyangkut perpajakan dan apabila terdapat perbedaan pendapat antara pejabat perpajakan (dan tenaga ahli yang diperbantukan) dan pihak lain tersebut, maka Wajib Pajak kehilangan perlindungan yang diberikan oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang menyatakan bahwa, *"Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum."*

BPK Dapat Melakukan Pemeriksaan yang Bebas dan Mandiri atas Permintaan Negara Berupa Pajak Berdasarkan Dokumen-dokumen Bukan Rahasia Wajib Pajak.

15. Sistem pemungutan pajak yang dilaksanakan di Indonesia merupakan sistem MPO (Memungut Pajak Orang):

Dalam hal Pajak Penghasilan (Perorangan Pribadi), misalnya:

- a. Pajak Penghasilan dipungut oleh (Bendaharawan Kantor) Pemberi Kerja;
- b. Pajak Penghasilan Pensiun dipungut oleh PT. TASPEN;
- c. Pajak Bunga Deposito dipungut oleh bank penerima deposito;
- d. Pajak kupon Obligasi Retil Indonesia dipungut oleh bank dan lembaga keuangan bukan bank kustodian yang ditunjuk sebagai sub *registry*;
- e. Kupon Fiskal Luar Negeri dipungut oleh bank persepsi.

Pemotongan/pemungutan Pajak menerbitkan Bukti Potongan/Pungutan Pajak. Lembaran Bukti Potongan/Pungutan Pajak diserahkan kepada Wajib Pajak.

16. Pemungutan dan pemotongan pajak adalah pihak-pihak yang menurut Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara merupakan “bendahara yang wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban kepada Badan Pemeriksa Keuangan.”
17. Untuk Pajak Penghasilan Perorangan Pribadi, Wajib Pajak mengisi Surat Setoran Pajak (SSP) yang memuat:
- a. nama dan alamat Wajib Pajak;
 - b. Nomor Pokok Wajib Pajak;
 - c. nama Kantor Pelayanan Pajak;
 - d. Kode Jenis Pajak atau Jenis Setoran;
 - e. Jumlah pembayaran;

Lembaran-lembaran Surat Setoran Pajak (SSP) diserahkan kepada Direktorat Jenderal Perbendaharaan Negara.

Demikian pula, semua Pemungutan dan Pemotongan Pajak mengisi dan mengirim SSP ke Direktorat Jenderal Perbendaharaan Negara.

18. Dengan demikian, secara sistemik untuk setiap Wajib Pajak dapat diketahui pajak-pajak yang telah dipungut dan disertor, tanpa perlu diperoleh surat pemberitahuan pajak tahunan, laporan keuangan, dan lain-lain yang

dilaporkan oleh Wajib Pajak serta dokumen dan/atau rahasia Wajib Pajak lainnya.

19. Memang merupakan kenyataan bahwa sistem informasi perpajakan masih belum berjalan dengan baik sehingga data yang tersedia di pemungutan dan pemotongan pajak di Direktorat Jenderal Pajak, dan di Direktorat Jenderal Perbendaharaan Negara belum tentu sama atau saling melengkapi. Untuk mengatasi kelemahan ini diperlukan penyempurnaan sistem informasi perpajakan yang dapat didahului oleh suatu audit sistem informasi.
20. Belum perlu serta merta dilakukan perubahan Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah berkali-kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

2. Keterangan ahli Drs. Soedarjono dan Drs. Kanaka Puradiredja

Umum

1. Pada umumnya audit atas suatu entitas terdiri dari dua jenis yaitu a) audit umum (*general audit*) atau dikenal dengan audit atas laporan keuangan, dan b) audit dengan tujuan khusus. Audit Umum dimaksudkan untuk memberikan pendapat atas kewajaran penyajian laporan keuangan suatu entitas secara keseluruhan. Sedangkan audit dengan tujuan khusus dapat berupa audit kinerja, pemeriksaan mendalam (*investigasi*) atas suatu aspek tertentu, audit atas ketaatan (*compliance*) terhadap suatu perjanjian atau suatu peraturan tertentu, atau tujuan-tujuan khusus lainnya.
2. Laporan yang dihasilkan dari audit umum (*General Audit*) berupa pendapat independen atas kewajaran penyajian laporan keuangan, sesuai dengan kesimpulan berdasarkan bukti-bukti audit yang diperolehnya.
3. Setelah melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan, auditor independen akan memberikan pendapat profesionalnya yang berupa salah satu dari empat pendapat sebagai berikut:
 - a. Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*); yang berarti bahwa laporan keuangan tidak mengandung salah saji yang material.

- b. Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*); yang berarti bahwa laporan keuangan tidak mengandung salah saji yang material, kecuali untuk hal-hal tertentu yang disebutkan (yang dikualifikasi) dalam laporan auditor independen.
- c. Tidak Wajar (*Adverse Opinion*); yang berarti laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (*Generally Accepted Accounting Principles*).
- d. Menolak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*); yang berarti auditor menolak memberikan pendapat atas kewajaran penyajian laporan keuangan, karena tidak memiliki cukup bukti audit yang memungkinkan auditor untuk mengambil kesimpulan.

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara

- 4. Sebagaimana lazimnya audit harus dilandasi/berpedoman pada standar audit. Demikian juga BPK, dalam melakukan auditnya BPK berpegang pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Tahun 2007.
- 5. Dalam Lampiran I Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tanggal 7 Maret 2007 "Pendahuluan Standar Pemeriksaan" halaman 13 Pemeriksaan Keuangan, paragraf 14 menyatakan, "*Pemeriksaan Keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan. Pemeriksaan keuangan yang bertujuan memberikan keyakinan yang memadai (reasonable assurance) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip yang berlaku umum di Indonesia*".
- 6. Untuk memperoleh keyakinan tentang kondisi laporan keuangan, maka harus diperoleh bukti audit yang kompeten sebagaimana diharuskan oleh Pernyataan Standar Pemeriksaan 02 Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan paragraf 3C (hal. 35 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara - BPK).
- 7. Dalam melaksanakan tugasnya Pemeriksa harus memiliki sikap untuk melayani kepentingan publik, menghargai dan memelihara kepercayaan

publik dan mempertahankan profesionalisme (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara BPK hal. 16 paragraf 20).

8. Tanggung jawab pemeriksa lainnya adalah pemeriksa harus bersikap jujur dan terbuka kepada entitas yang diperiksa dan para pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam melaksanakan pemeriksaannya dengan tetap memperhatikan batasan kerahasiaan yang dimuat dalam ketentuan peraturan perundang-undangan.

Kerahasiaan sebagaimana diatur dalam Pasal 34 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007

9. Pasal 34 undang-undang tersebut di atas mengatur tentang kewajiban setiap pejabat untuk tidak 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. Informasi keadaan ekonomi Wajib Pajak yang termuat dalam SPT adalah milik pribadi Wajib Pajak. Oleh karena itu pejabat Direktorat Jenderal Pajak yang mengelola informasi tersebut harus menjaga kerahasiaan informasi tersebut. Hal ini lebih diperkuat oleh Pasal 41 undang-undang termaksud dengan sanksi denda bagi pejabat yang melanggar.
10. Namun demikian, perahasiaan tersebut butir 9, tidaklah mutlak. Dalam hal ada alasan yang dibenarkan hukum, seperti pejabat tersebut bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan, atau 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, atau untuk kepentingan negara, maka perahasiaan tersebut dikecualikan.
11. Pasal 34 undang-undang tersebut di atas menurut ahli tidak dimaksudkan untuk menghalangi pihak-pihak yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara. Pasal ini lebih bersifat pengaturan agar pemberian informasi dilakukan oleh pihak/pejabat yang diberi wewenang

untuk itu oleh Menteri Keuangan dan apabila terjadi kebocoran informasi maka pertanggungjawabannya dapat dilokalisir.

12. Butir 11 juga menghormati kewajiban Pemeriksa BPK sebagaimana seperti tersebut pada butir 8 di atas yaitu kewajiban juga memperhatikan perahasiaan undang-undang.

Pemahaman atas hal yang dimohonkan Peninjauan Kembali

13. Berdasarkan pemahaman ahli, BPK mempersoalkan adanya pembatasan dalam menjalankan tugas auditnya, khususnya dalam memeriksa kewajaran Penerimaan Pajak yang dilaporkan dalam Laporan Keuangan Pemerintah. Sebagai konsekuensinya, BPK memberikan opini *disclaimer* (menolak memberikan pendapat) atas kewajaran Laporan Keuangan Pemerintah yang diauditnya.
14. Ahli memahami bahwa pembatasan ruang lingkup pemeriksaan dapat berakibat pemberian opini *disclaimer* oleh auditor independen, apabila auditor tidak menemukan cara lain untuk mengumpulkan bukti audit yang diperlukannya.
15. Menurut pemahaman ahli, penerimaan pajak yang dibukukan sebagai penerimaan negara dan yang kemudian dilaporkan dalam Laporan Keuangan Pemerintah, adalah uang yang telah disetorkan oleh Wajib Pajak kepada negara. Pembayaran tersebut dilakukan melalui bank-bank persepsi atau kantor-kantor pos yang kemudian dibukukan oleh Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN).
16. Penyetoran Pajak oleh Wajib Pajak sebagaimana disebut pada butir 15 di atas, menggunakan suatu dokumen yang disebut Surat Setoran Pajak (SSP), yang merupakan bukti adanya penerimaan negara yang berasal dari pajak.

Pendapat Ahli

17. Berdasarkan hal-hal yang kami uraikan pada butir 15 dan 16 di atas, apabila auditor berencana untuk memvalidasi angka penerimaan negara yang berasal dari pajak ke dokumen-dokumen pendukungnya untuk

memperoleh bukti audit yang cukup, auditor seharusnya dapat mengarahkan pemeriksaannya pada SSP-Surat Setoran Pajak. Jika hal ini dilakukan, maka ketidaktersediaan dokumen pendukung sebagai dasar dari pemberian opini *disclaimer*, menurut ahli menjadi kurang beralasan.

18. Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, menurut ahli tidak perlu diubah, karena tidak menghalangi pelaksanaan pemeriksaan BPK. Yang perlu dilakukan adalah pengaturan prosedur sehingga ketentuan pasal tersebut di atas dipenuhi, baik formal maupun jiwanya.
19. Semua pejabat, pemeriksa, dan para pihak yang memperoleh informasi tentang Wajib Pajak yang diatur dalam Pasal 34 tersebut di atas terikat pada kewajiban perahasiaan sebagaimana diatur dalam Pasal 34 tersebut beserta sanksi sebagaimana diatur dalam Pasal 41 undang-undang dimaksud.

3. Keterangan ahli Prof. Dr. Gunadi,M.Sc.,Ak.

Setiap sistem perpajakan yang diadministrasikan berdasar *self assessment* dengan *backbone voluntary compliance* selain berpedoman pada saling percaya dan pemberian pelayanan prima, dalam meningkatkan kepatuhan, Pemerintah harus juga meyakinkan masyarakat pembayar pajak bahwa keterangan dan informasi perpajakan yang disampaikan mendapat perlindungan hukum sebagai privat. Informasi keuangan pribadi pembayar pajak harus mendapatkan perlindungan kerahasiaan semaksimal mungkin ditangan administrasi pajak.

Kalau tidak ada perlindungan, mungkin pembayar pajak tidak akan menyampaikan keterangan dan informasi perpajakan secara benar, lengkap, dan jelas. Konfidensialitas (kerahasiaan) atas informasi keuangan tersebut merupakan hak Wajib Pajak yang di berbagai negara dicantumkan dalam suatu *Taxpayer's Charter* (Inggris), atau sejenisnya (Canada: *Declaration of taxpayer's Right* (1985)); Perancis: *Charter du Contribuable* (1987); dan New Zealand: *Statement of Principles* (1986). Perlindungan kerahasiaan informasi keuangan Wajib Pajak (SPT dan sebagainya) sudah merupakan kelaziman

dan *international best practices* tiap negara pemungut pajak. Perlindungan terutama diberikan terhadap kemungkinan adanya campur tangan penguasa yang mempunyai kekuasaan mengakses data. Apabila tidak ada perlindungan maka akan sangat mudah bagi penguasa untuk melakukan tindakan sewenang-wenang terhadap rakyatnya sendiri (*Campbell, 1992*). Karena itu rahasia Wajib Pajak adalah juga rahasia semua yang harus dilindungi secara hukum oleh Ditjen Pajak (negara) apabila sesuai dengan misinya ingin menjadi model yang dapat dipercaya.

Beberapa alasan mengapa perlu ada rahasia perpajakan termasuk:

1. sesuai dengan kelaziman dan praktik terbaik internasional;
2. menghormati (*respect*) atas hubungan kontraktual politik antara negara sebagai pemegang yurisdiksi pemajakan dengan masyarakat pembayar pajak,
3. melindungi *privacy* Wajib Pajak yang merupakan suatu hak asasi manusia dari campur tangan negara dan pihak lain;
4. melindungi hak milik Wajib Pajak dari kesewenang-wenangan penguasa dan orang lain sebagaimana diamanatkan konstitusi;
5. memberikan kepastian hukum atas hak dan kewajiban perpajakan Wajib Pajak sebagaimana diamanatkan konstitusi;
6. meningkatkan kepatuhan perpajakan masyarakat pembayar pajak sebagai tulang punggung suksesnya sistem *self assessment*, dan
7. membangun kepercayaan masyarakat terhadap integritas dan kredibilitas sistem perpajakan dan administrasinya sesuai dengan visi yang diembannya.

Dengan kualifikasi tertentu atau atas nama kepentingan tertentu terdapat pengecualian kapan informasi yang bersifat rahasia pribadi milik Wajib Pajak [Penjelasan Pasal 34 ayat (1) UU Nomor 6 Tahun 1983] tersebut dapat diungkapkan (*disclose*). Rahasia perpajakan tersebut, pada umumnya dapat dibuka dalam beberapa hal:

1. proses penyidikan, apabila penyidik ingin mengetahui informasi perpajakan calon tersangka,
2. sidang pengadilan, apabila dibutuhkan saksi dari pejabat pajak atau hakim ingin mengetahui informasi perpajakan terdakwa,

3. persetujuan Wajib Pajak,
4. kepentingan penghitungan pajak,
5. kerja sama nasional dan internasional dalam pertukaran informasi, dan
6. hal-hal tertentu lainnya sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang.

Pintu pengecualian untuk dapat mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak ini untuk mudahnya dikelompokkan menjadi empat yaitu:

1. Pintu kesaksian, ayat (2a) huruf a,
2. Pintu pemberian keterangan kepada pejabat pemeriksa dalam bidang keuangan negara, ayat (2a) huruf b,
3. Pintu kepentingan negara, ayat (3), dan
4. Pintu kepentingan pemeriksaan di pengadilan, ayat (4) dan ayat (5)".

Kepada para peminat keterangan dan bukti, untuk kepentingan negara, harus melalui suatu prosedur. Harus melalui suatu prosedur yang memungkinkan terbitnya izin tertulis Menteri Keuangan kepada pejabat ahli atau tenaga ahli. Mengapa pelayan di pintu tiga dan empat ini perlu mendapat izin dari Menteri Keuangan? Paling kurang ada dua alasan:

1. Sesuai dengan Pasal 51 KUHP untuk melepaskan dari sanksi pidana diperlukan perintah jabatan dari pejabat yang berwenang.
2. Memberikan hak kepada Menteri Keuangan, berdasar pertimbangan tertentu, memungkinkan untuk lebih fokus pemberian izin kepada hal-hal yang dipandang perlu saja".

Prosedural perizinan demikian adalah sudah lazim berlaku di berbagai negara, misalnya di Amerika (*Internal Revenue Code section 6103*) dan di Netherland. Akhirnya pintu empat yaitu ayat (4) dan (5) terbuka untuk kepentingan pengadilan (pemeriksaan) dalam perkara pidana atau perdata dan dapat dibuka oleh pejabat dan tenaga ahli berdasar izin tertulis Menteri Keuangan atas permintaan hakim ketua sidang. Pintu empat dapat terbuka seluas keterangan perpajakan (rahasia perpajakan) tersangka, sehubungan dengan perkara pidana atau perdata tentang perbuatan atau peristiwa yang menyangkut bidang perpajakan.

Berdiri di depan empat pintu, pengungkapan kerahasiaan Wajib Pajak tersebut di muka menurut pemahaman ahli, pejabat lembaga negara yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara sudah jelas tanpa

ragu-ragu secara otomatis dan bebas mandiri dapat masuk pintu dua [ayat (2a) huruf b] dilayani oleh pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk mendapatkan keterangan yang berupa identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan. Apabila keterangan yang didapat dari pintu dua [ayat (2a) huruf b] tersebut dirasa kurang cukup, walaupun sudah mempergunakan teknik dan prosedur pemeriksaan alternatif semaksimal mungkin dan masih menginginkan mendapat pengungkapan tentang kerahasiaan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Penjelasan ayat (1), karena menurut ahli pemeriksaan, pengelolaan, dan tanggung jawab tentang keuangan negara juga masih dalam rangka kepentingan negara, pejabat lembaga negara yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara dapat masuk lewat pintu tiga [ayat (3)] yang dilayani oleh pejabat dan atau tenaga ahli yang mendapat izin tertulis Menteri Keuangan. Masuk lewat pintu tiga [ayat (3)] rasanya lebih elegan dan terhormat sesuai dengan undang-undang, ikut menegakkan tertib hukum, melindungi hak milik individu, menjamin kepastian hukum, mewujudkan kebebasan individu dalam sistem negara yang demokratis, menghindari kesewenang-wenangan terhadap Wajib Pajak yang adalah rakyat, menegakkan kehormatan, harkat, dan martabat perpajakan Indonesia dalam tatanan yang sama dengan negara-negara pemungut pajak lainnya dan menegakkan integritas, kredibilitas dan *trustworthiness* sistem perpajakan di hadapan masyarakat pembayar pajak.

Menurut ketentuan Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang KUP, Direktorat Jenderal Pajak merupakan pejabat yang berwenang melakukan pemeriksaan pajak. Dalam penjelasan ayat itu disebutkan bahwa pemeriksaan dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dilakukan antara lain dengan menelusuri kebenaran Surat Pemberitahuan (SPT). Dengan demikian, kegiatan penelusuran kebenaran SPT sudah dapat dianggap merupakan pemeriksaan pajak yang menurut ketentuan Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang KUP kewenangannya hanya ada pada Dirjen Pajak. Oleh karena itu, apabila para pemeriksa lembaga keuangan ingin ikut berperan serta meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak, para pejabat lembaga yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara dimungkinkan untuk dapat ditunjuk menjadi tenaga ahli oleh Dirjen Pajak atas

kuasa yang tersirat dalam ketentuan Pasal 34 ayat (2). Sehingga dengan demikian mereka dapat melakukan pemeriksaan pajak dengan penelusuran kebenaran SPT. Sebagai ahli yang ditunjuk oleh Dirjen Pajak mereka juga terikat dengan ketentuan rahasia jabatan dan kerahasiaan Wajib Pajak sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 34 Undang-Undang KUP.

4. Keterangan ahli Abdul Hakim Garuda Nusantara, S.H., LL.M.

Permohonan Pengujian Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan 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 terhadap Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 yang diajukan oleh Pemohon (BPK) menyentuh secara langsung hak asasi pembayar pajak atau dalam Hukum Pajak disebut sebagai Hak Asasi Wajib Pajak. Oleh karena itu, ahli percaya dan yakin, bahwa Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi dan semua pihak yang terkait dengan Permohonan Pengujian pasal dan penjelasan undang-undang *a quo*, akan secara cermat dan objektif memeriksa aspek Hak Asasi Manusia dari pasal dan penjelasan undang-undang *a quo*, yang akan diuji kesesuaiannya yang berarti keabsahannya terhadap Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, namun dalam perspektif Hak Asasi Manusia, Majelis Hakim Konstitusi yang mulia dan bijak akan tak terhindarkan akan memeriksa kesesuaian dan itu berarti keabsahan pasal dan penjelasan undang-undang *a quo* yang di mohonkan pengujiannya terhadap Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945 yang mengakui hak atas perlindungan harta benda dan hak milik pribadi sebagai Hak Asasi Manusia.

Sesungguhnya, *issue* atau masalah pokok dalam perkara permohonan pengujian Pasal 34 ayat (2a) huruf b undang-undang *a quo*, tanpa disadari Pemohon, adalah *issue* perlindungan HAM, khususnya para Wajib Pajak. Tujuan diadakannya Pasal 34 ayat (2a) huruf b undang-undang *a quo* adalah untuk perlindungan HAM para Wajib Pajak. Berkenaan dengan itu, Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang menegaskan, bahwa setiap orang mempunyai hak atas perlindungan dan kepastian hukum yang adil, dan Pasal 28I ayat (4) UUD 1945 yang menegaskan, bahwa negara, terutama Pemerintah berkewajiban untuk melindungi Hak Asasi Manusia.

Hampir mendekati satu dasa warsa usia gerakan reformasi nasional yang dicanangkan pada bulan Mei tahun 1998, yaitu beberapa saat setelah Presiden Soeharto menyatakan berhenti dari kekuasaannya. Di bidang hukum dan Hak Asasi Manusia, gerakan reformasi nasional itu telah menghasilkan beberapa capaian yang mencengangkan tidak hanya bagi masyarakat bangsa Indonesia yang selama 32 tahun hidup dalam belenggu dan kegelapan otoritarianisme, tetapi juga bagi masyarakat regional dan internasional.

Beberapa capaian di bidang Hukum dan Hak Asasi Manusia, dapat disebut seperti, perangkat rezim undang-undang politik yang demokratis meliputi, UU Susduk MPR, DPR dan DPRD, UU Partai Politik, UU Pemilihan Umum, perangkat rezim UU Hak Asasi Manusia yang meliputi, UU Hak Asasi Manusia (HAM), UU Pengadilan HAM, dan di atas semuanya itu adalah Amandemen UUD 1945, serta tak kalah pentingnya untuk disebut pendirian Mahkamah Konstitusi (MK). Beberapa capaian norma hukum politik dan HAM tersebut dilihat sebagai cahaya yang mengundang optimisme dan harapan yang terus menyinari perjalanan rakyat Indonesia menuju pada kehidupan bernegara hukum yang demokratis.

Amandemen II UUD 1945 memuat suatu daftar Hak Asasi Manusia yang lebih lengkap dibandingkan dengan UUD 1945 sebelum amandemen. Daftar HAM itu termuat dalam Bab XA Hak Asasi Manusia. Daftar HAM itu tertulis dalam Pasal 28A sampai dengan Pasal 28J. Itu berarti daftar HAM sebagaimana tertuang dalam Pasal 28A sampai dengan Pasal 28J UUD 1945 tidak lagi sekedar merupakan hak-hak moral (*moral rights*) atau hak-hak yang di derivasi dari undang-undang (*legal rights*), tapi lebih jauh daftar HAM itu sudah merupakan hak-hak konstitusional (*Human rights as Constitutional rights*). Penuangan suatu daftar panjang HAM ke dalam UUD 1945 terang dimaksudkan untuk memperkuat kedudukan masyarakat (*civil society*) dalam hubungannya dengan negara.

Dengan demikian dapat diwujudkan suatu hubungan yang simetris antara negara dengan masyarakat (*state and society*). Dalam tatanan hubungan yang simetris antara masyarakat dan negara itulah terbuka peluang dan kesempatan bagi bekerjanya sistem politik yang demokratis, dan dengan demikian terbuka kemungkinan dan peluang yang lebih besar bagi perlindungan HAM. Karena itu, setiap upaya dari lembaga negara, apakah

itu pemerintah, badan legislatif, atau badan yudikatif atau lainnya yang akan menipiskan atau menggerus perlindungan HAM yang tertuang dalam konstitusi, harus di waspadai sebagai suatu ancaman terhadap demokrasi dan perlindungan HAM dalam konteks negara hukum Indonesia.

Kenyataan hukum konstitusi Indonesia yang memuat suatu daftar HAM membawa konsekuensi, bahwa produk hukum, yakni undang-undang menjadi tidak sah bila melanggar HAM yang sudah merupakan hak-hak konstitusional tersebut. Kecuali daftar HAM yang merupakan *non-derogable rights* sebagaimana tertuang dalam Pasal 28I ayat (1) UUD 1945 yang dalam keadaan apapun tidak dapat dikurangi atau dicabut, Pembatasan atau pengesampingan HAM yang sudah merupakan hak-hak konstitusional tersebut hanya dapat dilakukan atas dasar alasan-alasan yang dibenarkan oleh konstitusi tersebut.

Salah satu hak dari kelompok Hak-hak Asasi Manusia yang tertuang dalam Bab XA UUD 1945 adalah hak atas harta benda dan hak atas milik pribadi. Hak-hak itu tertulis dalam Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4).

Pasal 28G ayat (1) menyatakan:

(1) *"Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi."*

Pasal 28H ayat (4) menyatakan:

(4) *"Setiap orang berhak mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil secara sewenang-wenang oleh siapapun".*

Makna yang terkandung dalam Pasal 28G ayat (1), adalah hak atas perlindungan (*the right to protection*) meliputi diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang berada di bawah kekuasaannya. Perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi. Di situ, meskipun yang dikedepankan adalah hak atas perlindungan dari gangguan atau ancaman atau hambatan dari pihak lain, namun ditegaskan, bahwa perlindungan itu meliputi perlindungan atas harta benda yang berada di bawah kekuasaannya, yang dapat merupakan harta benda miliknya sendiri atau dapat merupakan harta

benda yang dipinjam atau disewa oleh orang yang menguasai harta benda tersebut. Sampai di situ dapat ditangkap suatu pengertian, hak atas perlindungan harta benda yang di bawah kekuasaan seseorang itu merupakan hak asasi, di mana harta benda itu dapat merupakan harta milik sendiri atau dapat merupakan harta benda pinjaman atau sewaan. Jadi hak atas perlindungan sebagai hak asasi diperluas tidak terbatas pada harta benda milik sendiri tetapi juga harta benda dengan titel hukum apapun yang ada dalam penguasaan seseorang atau kelompok orang.

Pengakuan hak milik (*the right to property*) itu merupakan hak asasi yang bersifat konstitusional tertulis dalam Pasal 28H ayat (4) UUD 1945 tersebut di atas. Dengan demikian sampailah pada pengertian, bahwa UUD 1945 mengakui hak milik sebagai hak asasi, dan hak atas perlindungan harta benda yang berada di bawah kekuasaan seseorang, termasuk hak milik adalah hak asasi manusia. Kedua HAM tersebut diakui sebagai hak-hak konstitusional.

Bahwa hak milik dan hak atas perlindungan hak milik tertuang pula dalam Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia yang menyatakan, "*Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan hak miliknya*".

Selanjutnya Pasal 36 menyatakan:

- (1) "*Setiap orang berhak mempunyai hak milik, baik sendiri maupun bersama-sama dengan orang lain demi pengembangan dirinya, keluarga, bangsa, dan masyarakat dengan cara tidak melanggar hukum*".
- (2) "*Tidak seorang pun boleh dirampas miliknya dengan sewenang-wenang dan secara melawan hukum*".
- (3) "*Hak milik mempunyai fungsi sosial*".

Pasal 29 dan Pasal 36 UU HAM tersebut sejalan dengan semangat dan ruh yang menjiwai Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945. Fahaman atau aliran pemikiran yang menegaskan, bahwa hak milik atau hak atas harta benda (*the right to property*) merupakan hak asasi bukanlah sesuatu yang baru. Hak milik atau hak atas harta benda itu diketahui dan difahami sangat vital bagi berlangsungnya kehidupan manusia. Harta benda itu diperlukan untuk perkembangan diri, keluarga, bangsa dan masyarakat. Demikianlah yang terumus dalam Pasal 36 UU HAM. Berkenaan dengan posisi hak milik

sebagai HAM pada abad XVII yang lalu John Locke menyatakan sebagai berikut:

"Meskipun bumi dan segala makhluk ciptaan Allah yang lebih rendah derajatnya adalah milik seluruh umat manusia, setiap orang berhak mempunyai harta milik pribadi sendiri; tak seorangpun berhak menguasai harta milik orang lain, selain dirinya sendiri. Kerja tangan dan fisiknya dapat disebut sebagai usaha untuk mendapatkan hak miliknya. Manusia mengolah apa saja yang disediakan oleh alam melalui bekerja. Dengan cara demikian ia telah mewujudkan sesuatu yang menjadi miliknya sendiri, karena itu berhak menjadi miliknya. Dengan mengolah apa yang disediakan oleh alam, manusia merebut sebagian dari alam untuk dijadikan harta miliknya sendiri yang bukan menjadi harta milik seluruh umat manusia secara bersama-sama. Karena hak atas hasil kerjanya sendiri merupakan harta milik yang tak dapat diganggu-gugat oleh orang lain, tidak seorangpun berhak merampas harta milik orang lain."

Hak atas harta benda atau hak atas harta kekayaan sebagai hak asasi manusia dewasa ini merupakan pandangan yang bersifat universal. Ia tidak lagi dapat diklaim sebagai pandangan dari ideologi dan sistem ekonomi tertentu saja. Tetapi ia telah diakui oleh hampir semua instrumen hukum HAM internasional. Maka ia tidak hanya tertuang dalam Pasal 17 Deklarasi Umum Hak Asasi Manusia (HAM) PBB, tetapi ia tertuang pula di berbagai instrumen HAM regional, antara lain seperti, Pasal 21 Konvensi Amerika tentang HAM (*American Convention on Human Rights*), Pasal 13 dan Pasal 14 Piagam Afrika tentang HAM dan Hak-Hak Rakyat, Pasal 15 Deklarasi Kairo mengenai HAM dalam Islam, dan lain sebagainya. Bahkan Republik Rakyat Cina yang masih menganut ideologi komunis itu, pada tahun 2004 yang lalu mengamandemen konstitusinya guna memberi pengakuan hak privat atas harta benda sebagai hak asasi manusia. Semua perkembangan instrumen HAM itu hendak menegaskan, bahwa hak individu atas harta benda atau kekayaan sangat vital dan essential bagi perkembangan hidup manusia.

Pasal 17 Deklarasi Umum HAM PBB menyatakan:

1. Setiap orang mempunyai hak untuk memiliki kekayaan secara sendiri serta bersama orang-orang lain.
2. Tidak seorangpun akan secara sewenang-wenang dicabut kekayaannya.
3. Pasal 21 *American Convention On Human Rights States as follows:*

"1. Everyone has the right to the use and enjoyment of his property. The

law may subordinate such use and enjoyment to the interest of society."

"2.No one shall be deprived of his property except upon payment of just compensation, for reasons of public utility or social interest, and in the cases and according to the forms established by law.

Pasal 14 African Charter on Human and Peoples'Rights states:

"The right to property shall be guaranteed. It may only be encroached upon in the interest of public need or in the general interest of the community and in accordance with the provisions of appropriate laws."

Pasal 15 The Cairo Declaration on Human Rights in Islam states as follows:

"a) Everyone shall have the right to own property acquired in a legitimate way, and shall be entitled to the rights of ownership, without prejudice to oneself, others or to society in general. Expropriation is not permissible except for the requirements of public interest and upon payment of immediate and fair compensation".

"(b) Confiscation and seizure of property is prohibited except for a necessity dictated by law."

Sebagaimana diketahui pada zaman modern ini, pemilikan harta benda tidak hanya terdiri atas benda bergerak dan tidak bergerak saja, tapi juga benda yang berwujud dan benda yang tidak berwujud, atau yang dapat diraba atau tak teraba (*intangible property*). Bahkan lebih luas lagi kekayaan intelektual (*intellectual property*) seperti, hak atas karya cipta, hak merek, hak paten, hak atas rahasia dagang, dan informasi-informasi yang bersifat konfidensial lainnya. Perkembangan peran negara yang begitu luas di bidang-bidang ekonomi, sosial, dan budaya tanpa terasa telah mendorong pemerintah menciptakan *property* yang diberikan kepada rakyatnya. Ketika pemerintah melalui keputusannya memberikan subsidi kepada yayasan atau orang-orang tertentu, atau ketika pemerintah melalui keputusannya memberikan izin praktik bagi golongan profesi, maka sesungguhnya pemberian subsidi, izin praktik berprofesi itu menjadi *property* bagi para penerimanya. Inilah yang di barat di sebut sebagai *government created property* atau *government's largess* (*property* pemberian pemerintah).

Hak milik atas harta benda tersebut di atas sebagai HAM tidak bersifat absolut. Yang berarti penggunaan hak milik itu selalu dapat di batasi oleh undang-undang demi kepentingan umum. Ini adalah suatu norma yang

bersifat universal. Berkenaan dengan relativitas perlindungan hak milik atau hak atas kekayaan, Protokol Pertama Konvensi HAM Eropa menyatakan:

"Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law. The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties".

("Setiap orang atau badan hukum berhak untuk menikmati secara damai miliknya. Tak seorangpun dicabut miliknya kecuali untuk kepentingan umum dan tunduk pada syarat-syarat yang ditetapkan oleh undang-undang dan prinsip-prinsip hukum internasional. Ketentuan-ketentuan terdahulu tidak akan, betapapun, dalam suatu cara menghalangi hak suatu Negara menegakkan hukum sebagaimana dipandang perlu untuk mengawasi penggunaan harta kekayaan agar sesuai dengan kepentingan umum atau untuk menyelamatkan pembayaran pajak-pajak atau sumbangan-sumbangan lainnya atau denda-denda").

Bahwa hak atas harta benda atau hak atas kekayaan itu tidak bersifat mutlak, dan demi kepentingan umum dapat diawasi penggunaannya atau bahkan di cabut secara tegas di nyatakan dalam Pasal 36 dan Pasal 37 UU Nomor 39 Tahun 1999.

Pasal 36 Ayat (3) UU HAM menyatakan, *"Hak milik mempunyai fungsi sosial"*.

Pasal 37 UU HAM menyatakan:

- (1) *pencabutan hak milik atas suatu benda demi kepentingan umum, hanya diperbolehkan dengan mengganti kerugian yang wajar dan segera serta pelaksanaannya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.*
- (2) *Apabila sesuatu benda berdasarkan ketentuan hukum demi kepentingan umum harus dimusnahkan atau tidak diberdayakan baik untuk selamanya maupun untuk sementara waktu maka hal itu dilakukan dengan mengganti kerugian sesuai dengan ketentuan peraturan perundang- undangan kecuali ditentukan lain.*

Dengan demikian hak milik atas harta benda selalu dapat dibatasi atau dikontrol penggunaannya atau penikmatannya, namun pembatasan atau bahkan pencabutan bila perlu harus didasarkan pada tiga prinsip, yaitu, harus sesuai dengan hukum (*lawful*), tidak sewenang-wenang, dan proporsional.

Hak milik para Wajib Pajak atas informasi yang bersifat konfidensial, seperti, Surat Pemberitahuan Pajak, Surat Ketetapan Pajak (SKP), Laporan Keuangan, dan daftar harta miliknya merupakan suatu hak yang bersifat asasi. Namun demi kepentingan umum, misalnya kepentingan perpajakan hak milik atas informasi konfidensial itu dapat diterobos oleh petugas pajak. Dalam hal itu informasi konfidensial itu dipinjam-serahkan kepada Kantor Pelayanan Pajak guna sebagai dasar untuk penetapan kewajiban pajak yang akurat, benar dan adil. Namun pada sisi yang lain Petugas Pajak sebagai Otoritas Publik (negara) diwajibkan untuk melindungi keselamatan dan kerahasiaan hak milik atas informasi konfidensial para Wajib Pajak yang berada di bawah kekuasaannya dari kemungkinan disalahgunakan oleh petugas pajak atau pihak lain. Hak milik Wajib Pajak berupa informasi konfidensial tersebut dapat pula dikategorikan sebagai "rahasia dagang" yang berarti di bawah Undang-Undang Rahasia Dagang (UU Nomor 30 Tahun 2000) wajib dilindungi. Undang-Undang Rahasia Dagang menyatakan sebagai berikut:

Pasal 1 butir 1

"Rahasia Dagang adalah informasi yang tidak diketahui oleh umum di bidang teknologi dan/atau bisnis, mempunyai nilai ekonomi karena berguna dalam kegiatan usaha, dan dijaga kerahasiaannya oleh pemilik Rahasia Dagang".

Pasal 2

"Lingkup perlindungan Rahasia Dagang meliputi metode produksi, metode pengolahan, metode penjualan, atau informasi lain di bidang teknologi dan/atau bisnis yang memiliki nilai ekonomi dan tidak diketahui oleh masyarakat umum".

Pasal 3 (1)

"Rahasia Dagang mendapat perlindungan apabila informasi tersebut bersifat rahasia, mempunyai nilai ekonomi, dan dijaga kerahasiaannya melalui upaya sebagaimana mestinya".

Hal Itu berarti pengungkapan (*disclosure*) informasi tersebut, tanpa persetujuan pemiliknya merupakan bentuk perbuatan melawan hukum yang mengundang tuntutan pidana dan perdata bagi para pelakunya.

Dalam rangka adanya suatu keseimbangan, yaitu antara perlindungan hak asasi Wajib Pajak dan kepentingan umum, yakni, kepentingan pemeriksaan, penyidikan dan pengadilan, setiap pengungkapan (*disclosure*) informasi

konfidensial milik Wajib Pajak harus melalui prosedur yang ditetapkan oleh undang-undang. Inilah prosedur hukum yang menjaga titik keseimbangan antara pada satu sisi kewajiban negara untuk melindungi hak asasi para Wajib Pajak dan kepentingan umum, yaitu pemeriksaan dan penegakan hukum perpajakan. Titik keseimbangan ini dijaga oleh apa yang dalam hukum Hak Asasi Manusia disebut sebagai *due process of law*. Yang berarti suatu pengesampingan Hak Asasi Manusia, dalam hal ini hak atas perlindungan harta benda berupa informasi konfidensial hanya dapat dilakukan berdasarkan prosedur hukum yang ditetapkan oleh undang-undang. *Due process of law* ini dalam negara hukum mengemban fungsi ganda, yaitu, untuk mencegah kesewenang-wenangan kekuasaan, dan fungsi yang lain, yaitu memberikan kepastian hukum.

Dari perspektif ini, pemberian akses kepada BPK atas informasi-informasi konfidensial milik Wajib Pajak, tanpa melalui prosedur hukum, yaitu penetapan atau lebih tegas lagi persetujuan atau izin oleh pemerintah *q.q* Menteri Keuangan kepada para pejabat perpajakan dan tenaga ahli yang ditugaskan, terang-benderang merupakan pelanggaran asas *due process of law* dan berpotensi menimbulkan bahaya ganda (*double jeopardy*) bagi para Wajib Pajak. *Double jeopardy* berarti Wajib Pajak pada satu sisi menghadapi pemeriksaan oleh petugas Kantor Pajak, dengan segala resikonya, dan pada sisi yang lain, Wajib Pajak terancam menghadapi pemeriksaan oleh BPK dengan segala resikonya. Keadaan bahaya ganda yang dapat mengancam Wajib Pajak itu jelas dapat menimbulkan dampak buruk bagi HAM Wajib Pajak, yang dapat berupa, represi, ketidakadilan dan ketidakpastian hukum. Dari perspektif HAM, sesungguhnya Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan UU Nomor 28 Tahun 2007, telah sesuai dengan ketentuan Pasal 28G ayat (1), Pasal 28H ayat (4), Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (4) UUD 1945 yang menyatakan, "*Perlindungan, pemajuan, penegakan, dan pemenuhan hak asasi manusia adalah tanggung jawab negara, terutama pemerintah*".

Dengan demikian, Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU *a quo* adalah sebuah prosedur hukum yang melayani dua kepentingan, yaitu perlindungan HAM

para Wajib Pajak dan kepentingan pemeriksaan oleh, antara lain BPK. Frasa . . . "yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan... " merupakan prosedur hukum yang mencerminkan implementasi kewajiban negara untuk melindungi HAM para Wajib Pajak, dan pada saat yang sama mencerminkan pula tugas pemerintah untuk melayani kepentingan umum, yakni, institusi negara dalam melakukan pemeriksaan pajak, di mana Menteri Keuangan menetapkan pejabat dan tenaga ahli untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara, termasuk BPK atau instansi pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara. Sejalan dengan itu, frasa "memberikan keterangan . . . atau pemerintah" harus masih dalam semangat yang sama, yaitu, memenuhi kewajiban hukum negara, terutama pemerintah untuk melindungi HAM Wajib Pajak dan tugas melayani kepentingan umum, antara lain pemeriksaan dalam rangka penegakan hukum perpajakan, maka Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU *a quo* harus dipandang sebagai sebuah eksplanasi tentang informasi apa saja yang dapat dibuka kepada pihak pemeriksa. Ini justeru harus dinilai sebagai sikap keterbukaan Dirjen Pajak.

[2.9] Menimbang bahwa Pemerintah telah mengajukan dua orang saksi **Frederik Tumbuan** dan **Rhenald Kasali** yang telah di dengar keterangannya di bawah sumpah pada persidangan tanggal 27 Februari 2008, pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

1. Keterangan saksi Frederik Tumbuan

Adapun *ratio legis* Undang-Undang KUP dalam rangka untuk lebih memberikan keadilan kepada Wajib Pajak dan untuk lebih memberikan kepastian hukum. Berdasarkan maksud dan tujuan diundangkannya Undang-Undang KUP, sesungguhnya Pasal 34 secara taat asas melaksanakan amanat Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang menjamin kepastian hukum yang adil dan perlakuan yang sama di muka hukum bagi setiap Wajib Pajak, setiap orang. Jaminan kepastian hukum yang adil atau *rechtszekerheid* dan perlakuan yang sama di muka hukum *rechtsgelijkheid* atau *equality before the law* merupakan *conditio sine qua non* atau syarat mutlak bagi terwujudnya Pasal 1 ayat (3) bahwa Negara Republik Indonesia adalah negara hukum.

Sesungguhnya menyimak ketentuan Pasal 34 ayat (1), Pasal 34 ayat (2), Pasal 34 ayat (3), Pasal 34 ayat (4) UU Perpajakan maka kesimpulan yang tak terelakkan adalah bahwa ketentuan-ketentuan dalam pasal-pasal tersebut merupakan perwujudan konsisten dan pelaksanaan secara taat asas dari Pasal 28G ayat (1), Pasal 28I ayat (4) dan ayat (5), dan Pasal 28J UUD 1945.

Pembatasan sebagaimana diatur dalam Pasal 34 ayat (2a), Pasal 34 ayat (3), dan Pasal 34 ayat (4) UU KUP yang mempersyaratkan perlunya ketetapan dan atau perlunya pemberian izin tertulis terlebih dahulu dari Menteri Keuangan bagi pejabat dan atau tenaga ahli sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) adalah konsekuensi logis dan dari ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 34 ayat (1) *juncto* Pasal 41 UU Perpajakan. Sungguh tidak berdasarkan nalar yang sehat di satu pihak menerima ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 34 ayat (1), Pasal 34 ayat (3), dan Pasal 34 ayat (4) namun di lain pihak menolak serta mengingkari kewenangan Menteri Keuangan untuk menetapkan pejabat atau tenaga ahli serta untuk memberi izin tertulis kepada pejabat dan/atau tenaga ahli tersebut sebelum mereka boleh memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti tertulis dari atau tentang wajib pajak yang ada pada mereka kepada pihak lain.

Kewenangan tersebut mutlak perlu untuk terlaksananya keadilan dan kepastian hukum bagi semua pihak yang bersangkutan, baik dia itu pejabat pajak, tenaga ahli, maupun wajib pajak itu sendiri yang dengan itikad baik dalam keyakinan perlindungan kerahasiaan yang wajib dipegang teguh oleh pejabat dan atau tenaga ahli telah mempercayakan milik pribadi wajib pajak kepada Menteri Keuangan *casa quo* Dirjen Pajak mengenai data dan informasi milik pribadi Wajib Pajak dalam rangka mentaati peraturan perundang-undangan perpajakan.

Mengabulkan permohonan BPK sebagaimana termuat dalam permohonan pengujian Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan penjelasan terhadap Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 akan secara tak terelakkan berakibat melahirkan ketidakadilan dan ketidakpastian hukum bagi Wajib Pajak yang niscaya akan menyirnakakan hak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan hal mana dijamin oleh Pasal 28G UUD 1945.

Adapun alasan dan argumen hukum bahwa Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan dan penjelasan mengingkari dan bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, menurut saksi tidak benar. Apabila diperhatikan bahwa

kebebasan dan kemandirian BPK adalah kebebasan dan kemandirian dalam kerangka negara hukum. Di dalam mana perlindungan, kemajuan, penegakan, dan pemenuhan hak asasi adalah tanggung jawab negara terutama Pemerintah sebagaimana ditegaskan oleh Pasal 28I ayat (4) UUD 1945. Memperhatikan bahwa BPK adalah lembaga negara bagian dari negara maka menurut saksi BPK ikut bertanggung jawab atas terlaksananya hak asasi Wajib Pajak sebagaimana Pasal 28I ayat (4) UUD 1945.

Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa hanya apabila hak asasi setiap orang termasuk Wajib Pajak tentunya sebagaimana diatur dalam Pasal 28A sampai dengan Pasal 28J UUD 1945 secara taat asas, dihayati dan dilaksanakan oleh tiap pejabat negara dan pejabat pemerintahan sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku akan dapat terwujud tertib kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara yang adil dan beradab sebagaimana diamanatkan oleh sila kedua Pancasila dan akan terlaksana negara hukum secara nyata atau *rectstaat in materiel* sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945.

2. Keterangan saksi Rhenald Kasali

Saksi adalah seorang Wajib Pajak yang memiliki NPWP sejak tahun 1989 dan sejak itu aktif membayar pajak, memenuhi kewajiban saksi sebagai warga negara. Semula saksi hanya memiliki penghasilan tunggal sebagai Pegawai Negeri Sipil di Universitas Indonesia, sehingga pajak yang dibayarkan hanyalah berupa pajak penghasilan yang langsung dipotong oleh lembaga tempat saksi bekerja. Namun untuk memenuhi asas *self assessment*, dengan sukarela saksi meminta NPWP dan setiap akhir periode satu tahun, saksi wajib mengisi SPT dan melaporkan susunan penghasilan dan kekayaan saksi selama satu tahun tersebut.

Selanjutnya, saksi memperoleh penghasilan-penghasilan lain waktu berkembang. Di luar gaji saksi punya *income* lain baik berupa honorarium sebagai pembicara, honorarium mengajar/menguji, royalti buku sebagai penulis, gaji sebagai komisaris asuransi kesehatan, dan sebagainya. Dengan sumber penghasilan yang berbeda-beda itu, maka adalah kewajiban bagi saksi untuk menyimpan segala dokumen dan melaporkannya kepada Kantor Pajak. Pelaporan itu sendiri sesungguhnya berkonsekuensi adanya pembayaran tambahan kepada negara

karena dari dua hal, yaitu (1) adanya penghasilan yang belum dipotong pajak, dan (2) pergeseran *income brackets* karena besarnya pengenaan pajak yang bersifat progresif.

Sebagai pemikir yang sering diundang oleh media massa maka dan terlebih setelah saksi menjadi bintang iklan maka pekerjaan orang-orang seperti Saksi otomatis menimbulkan perhatian petugas pajak, ini terus terang tidak nyaman. Dan oleh karena itu pula wajar bila tokoh-tokoh publik yang sering muncul di media massa, apakah dia akademisi, pakar (ahli), seniman (selebritis), seminaris (pembicara-pembicara publik), pengusaha, motivator, akan menjadi sasaran pemeriksaan pajak. Sebagai Wajib Pajak, saksi sendiri telah mengalami pemeriksaan pajak sebanyak dua kali, sejak saksi memiliki NPWP itupun enam tahun saksi sekolah di Amerika. Jadi mungkin kalau saksi di Indonesia saksi diperiksa empat lima kali dan setiap kali pemeriksaan tentu ada hal-hal yang kadang agak mengganggu "kenyamanan" saksi. "Kenyamanan" sebagai warga negara yang mempersiapkan hari tuanya dengan menabung, membeli asset dan sebagainya, yang dalam banyak hal adalah bersifat "rahasia" dan "pribadi" tiba-tiba harus dibuka karena semua diminta dokumen-dokumennya bahkan mereka mau melihat lebih detail lagi dan ditunjukkan kepada petugas pemeriksa.

Data-data rahasia itu dapat berupa identitas pribadi dan keluarga, tempat tinggal, tabungan, portofolio, aset (surat-surat berharga), properti, hutang, warisan, hibah, dan harta-harta bergerak atau tidak bergerak lainnya. Namun demikian, di hadapan petugas, saksi selalu ditunjukkan kitab Undang-Undang Perpajakan yang salah satu pasalnya menandakan bahwa segala identitas dan informasi itu akan dijaga kerahasiaannya. Bahkan petugas pajak tidak dapat menyerahkan begitu saja data pribadi saksi kepada pihak lain, itu ditunjukkan, hati saksi lega, walaupun selalu ada rasa was-was, karena selain data-data itu bersifat pribadi, informasi yang saksi berikan dapat menjadi sangat berguna bagi pihak-pihak tertentu yang mempunyai itikad yang kurang baik sebab sudah menjadi pengetahuan umum, kekayaan yang meningkat akan selalu menjadi incaran para penjahat dan pemeras. Belum lagi data-data lain yang bersifat "bisnis" yang dapat dipakai oleh para "pesaing" usaha maupun "pemasar" belakangan yang dapat mengganggu *privacy*. Ini jelas terasa sekali belakangan ini.

Dalam kehidupan yang demikian, sudah pasti sebagai warga negara, Saksi butuh perlindungan dan penjagaan dari negara termasuk dari BPK dari mana saksi

butuh perlindungan. Bagi para pembayar pajak, pemberian informasi kepada pihak yang berwajib selalu didasarkan pemikiran bahwa data-data itu tidak akan diserahkan begitu saja kepada pihak lain tanpa ada persetujuan dari pemiliknya dan tanpa ada pengawasan dari pihak yang bertanggung jawab. Sehari-hari saksi menyadari betul, kehidupan pribadi saksi sebagai tokoh publik telah menjadi perhatian masyarakat. Tetapi saksi juga menjadi sasaran kegiatan bisnis (pemasaran) dan tentu saja tekanan-tekanan lain yang tidak selalu menyenangkan. Maka tidak mengherankan, apabila semakin sedikit pihak yang mengetahui dokumen-dokumen pribadi, akan menjadi lebih baik. Kepercayaan publik bahwa kita memerlukan transparansi dalam berbagai bentuk kehidupan tentu saja harus dipahami bahwa transparansi bukan berarti harus telanjang, sehingga segala bentuk yang menjadi bagian kehidupan yang sangat pribadi pun harus dapat dilihat oleh publik. Kita tidak berbicara undang-undang atau ketentuan ini hanya satu hari ke depan, kita hidup di era digital segala sesuatu itu begitu mudah di-copy disebar. Kalau kita bicara digital itu era yang penuh kecepatan tidak dapat dikendalikan, tidak dapat dihapus bahkan era itu era meng-*entertain* informasi dan timbul *cybercrime*. UUD 1945 pada dasarnya menjamin hak-hak saksi, yang menyangkut hak-hak asasi warga negara Republik Indonesia.

Saksi masih ingat betul betapa kerahasiaan pribadi seseorang itu menjadi sangat vital. Dalam sejarah tercatat sejumlah kejadian yang memilukan ketika data mengenai identitas dan kekayaan seseorang beredar luas, serta disalahgunakan oleh pihak-pihak yang tidak bertanggung jawab. Di Amerika Serikat sendiri, beberapa negara boleh disebutkan beberapa kejadian-kejadian seingat saksi dari pengetahuan yang pernah saksi baca di era Perang Dunia II, Biro Pusat Statistik Amerika bahkan pernah menolak permintaan badan intelijennya untuk mendapatkan data-data mengenai warga keturunan Jepang. Semua itu dilakukan dengan kesadaran penuh bahwa responden dalam survey akan memberikan data-datanya kalau kerahasiaan mereka dijamin. Dapat dibayangkan apa jadinya bila Biro Pusat Statistik Amerika pada saat itu membiarkan data itu dapat diakses oleh pihak-pihak lain yang dapat digunakan untuk kepentingan-kepentingan tertentu. Dengan demikian saksi selaku Wajib Pajak selalu mengharapkan kesetiaan bagi negara untuk melindungi warganya dan mencegah data-data pribadi yang saksi titipkan agar tidak diserahkan begitu saja kepada pihak lain yang tidak berkepentingan.

Ada solusi lain yang mungkin dapat ditawarkan sebagai Wajib Pajak kalau tidak ingin Ketua BPK minta izin dari Menteri Keuangan ada baiknya minta izin kepada saksi sebagai Wajib Pajak dan saksi kira ini saatnya kalau memang seperti saksi akan membentuk asosiasi Wajib Pajak untuk melindungi kepentingan Wajib Pajak. Selain masalah *privacy*, Wajib Pajak juga membutuhkan kepastian hukum. Perekonomian Indonesia yang berubah-ubah, mendorong warga negaranya untuk menabung dan mempersiapkan anak-anaknya agar dapat bersekolah dengan baik. Maka dalam keadaan yang demikian saksi kira semua sudah mengetahui bahwa salah satu bidang yang penting saat ini adalah perencanaan keuangan. Perencanaan keuangan menjadi sangat penting dalam kehidupan modern yang terutama menghadapi situasi yang penuh dengan ketidakpastian. Sebagai Wajib Pajak yang sudah dua kali mengalami pemeriksaan, saksi menemukan bahwa setiap kali saksi mengalami pemeriksaan, selalu saja ditemui posisi "kurang bayar" yang mengakibatkan Wajib Pajak harus memecahkan tabungan untuk memenuhi kewajibannya, ini adalah realita yang saksi hadapi. Pemeriksaan seperti ini, sekali tengah diputuskan, saksi harapkan bersifat final karena bila tidak akan sangat mengganggu perencanaan keuangan keluarga.

Memang betul bahwa kalau diperiksa berkali-kali mungkin akan membayar beberapa kali lagi dapat meningkat, tetapi harap diingat ini sebagai seorang yang berpengetahuan ilmu saksi dan ilmu perilaku saksi menemukan di lapangan Wajib Pajak juga semakin pintar mengetahui bahwa dia diperiksa dan kalau diperiksa itu dikenakan sekitar 20-40% lagi kurang bayar, maka wajib pajakpun mengambil posisi menyediakan cadangan jadi tidak diberikan bayaran penuh sehingga ini menjauhkan dari prinsip *self assessment* yang prinsipnya saksi dipercaya, saksi memberikan cadangan. Jadi kalau pemeriksaan dipersepsikan akan beberapa kali maka wajib pajakpun akan mengambil posisi yang demikian. Jadi tidak mengherankan mudah untuk diramalkan penerimaan pajak negarapun juga dari Wajib Pajak pribadi akan mengalami penurunan karena cadangan diambil dari dana yang sudah direncanakan atau dibayar.

Meski belum memenuhi rasa keadilan, sistem yang sudah ada, dalam beberapa tahun belakangan ini haruslah diakui telah berkembang dan mengalami kemajuan yang pesat. Saksi adalah orang yang menyaksikan itu semua. Petugas-petugas pajak yang jauh lebih profesional dan jujur mulai dapat saksi temui, bahkan dapat mengajarkan hal-hal yang bersifat positif, mungkin juga ini subjektif karena

mereka juga khawatir bertemu dengan saksi tetapi rasanya di masa lalu sulit saksi temui orang-orang seperti itu. Kemajuan dan proses transformasi yang diajarkan di kantor-kantor pajak saksi rasakan semakin membaik.

Dalam hal adanya keberatan, bagi saksi sebagai Wajib Pajak juga dapat menemukan jalan formal yang *legal* sehingga lebih mendorong kepastian berusaha dan perencanaan keuangan atau investasi untuk pendidikan anak-anak dan hari tua saksi. Saksi menyaksikan sendiri suatu kejadian, ketika saksi menjadi panitia seleksi Pimpinan KPK. Beberapa calon pesertanya adalah teman-teman dari BPK walaupun mereka datang sendiri, tetapi ada satu hal yang menarik maka ini menyangkut data pribadi. Salah satu peserta, mengatakan kekecewaannya karena ada laporan yang sudah ditemukan di lapangan ternyata tidak diteruskan ke atasannya dan pada waktu saksi kejar apa yang anda lakukan? Kalau anda mau jadi Pimpinan KPK apa yang anda lakukan? Pada saat itu anda mengalami seperti itu, apa yang anda lakukan? Dia menjawab ya, kalau tidak dapat diurus ke sana dan pimpinan tidak meneruskan kami serahkan teman-teman di LSM. Ini tentu saja sangat mengkhawatirkan bagi saksi.

Atas dasar itu, keinginan pihak lain yang hendak memeriksa kembali Wajib Pajak, terkecuali bila yang bersangkutan terlibat masalah hukum, ada fakta-fakta yang merugikan negara, saksi sendiri sebagai Wajib Pajak menyarankan hendaknya itu dihindarkan. Mari berpikir yang luas lebih besar pada kepentingan sebagai warga negara dan untuk kehidupan yang lebih baik. Hendaknya selalu dapat membedakan mana yang menjadi hak warga negara dan mana yang telah menjadi hak negara. Intervensi yang berlebihan terhadap hak warga negara hanya akan menimbulkan rasa tidak percaya dan ini menimbulkan dampak *cost* bagi negara yang justru memberatkan Wajib Pajak karena bebannya semua kembali pada Wajib Pajak sendiri dan pada akhirnya dapat merugikan negara itu sendiri.

Bagaimana kalau nyatanya data ini menyebar juga dan harus dijalankan? Sebagai warga negara tentunya akan tetap patuh, namun harap dipertimbangkan bahwa kemungkinan akan semakin sedikit orang yang menginginkan memiliki NPWP dan barangkali mereka yang memiliki NPWP pun tidak akan menyerahkan data yang lengkap .

[2.10] Menimbang bahwa Mahkamah telah mendengar keterangan Pihak Terkait Langsung Kamar Dagang dan Industri Indonesia (KADIN) pada persidangan tanggal 19 Februari 2008 dan telah menyerahkan keterangan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 22 Februari 2008 pada pokoknya sebagai berikut:

A. Latar Belakang

1. UUD 1945 menjamin hak konstitusional bagi setiap warga negara. Ketentuan ini dinyatakan dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
2. Perlindungan dan jaminan kepastian hukum tersebut secara sistemik telah dijabarkan dalam undang-undang, khususnya UU Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
3. Pengajuan materi atau *judicial review* oleh BPK terhadap Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) undang-undang *a quo* terhadap UUD 1945 dengan permohonan agar Mahkamah Konstitusi menyatakan pasal-pasal *a quo* tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, berpotensi menimbulkan pelanggaran atas jaminan perlindungan dan kepastian hukum yang diberikan konstitusi kepada setiap orang, dalam hal ini kepada Wajib Pajak khususnya terhadap data dan informasi Wajib Pajak yang ada di tangan Ditjen Pajak. Data dan informasi tersebut diserahkan kepada Ditjen Pajak dengan maksud untuk semata-mata digunakan Ditjen Pajak untuk melakukan pengawasan dan digunakan menghitung kembali pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak dan tidak untuk kepentingan lain apalagi oleh instansi di luar Ditjen Pajak.
4. Apabila BPK dapat mengakses seluruh informasi data dan dokumen Wajib Pajak maka jaminan berupa perlindungan dan kepastian hukum dimaksud akan menjadi sirna dan dapat menimbulkan beban pajak yang setiap waktu dapat berubah manakala kemudian BPK mempermasalahkan perhitungan pajak yang jumlahnya telah ditentukan dalam ketetapan.
5. Dalam sistem perpajakan yang berlaku dalam hal terjadi perbedaan perhitungan pajak atau sengketa pajak antara Wajib Pajak dan Ditjen

Pajak, undang-undang *a quo* telah mengatur mekanisme dan prosedur penyelesaian sengketa tersebut.

6. Dalam hal BPK mempunyai wewenang untuk mengakses seluruh data, informasi dan dokumen wajib pajak yang ada di tangan Ditjen Pajak dan kemudian menguji kepatuhan Wajib Pajak dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya, maka sistem perlindungan dan kepastian hukum dimaksud termasuk sistem penyelesaian sengketa pajak akan rusak. sengketa pajak dan penyelesaiannya menjadi rancu dan hal ini merusak kepastian hukum.

B. Tentang Ketidakpastian Hukum

1. Undang-undang *a quo* telah memiliki sistem tersendiri dalam memberikan jaminan perlindungan dan kepastian hukum termasuk penyelesaian sengketa. dalam sistem tersebut telah diatur hak dan kewajiban dari Wajib Pajak dan Ditjen Pajak serta wewenang dari Ditjen Pajak, Pengadilan Pajak, dan Mahkamah Agung dalam menyelesaikan sengketa pajak;
2. Undang-undang *a quo* telah mengatur dalam hal apa dan bagaimana menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan oleh Wajib Pajak, memperbaiki ketetapan pajak yang salah atau tidak benar, pemeriksaan pajak, tata cara pengajuan keberatan maupun penyelesaian sengketa pajak sebagai berikut:
 - a. untuk menguji pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan, Ditjen Pajak dengan syarat-syarat tertentu diberi wewenang oleh undang-undang untuk melakukan pemeriksaan pajak dan sebagai hasilnya diterbitkan surat ketetapan pajak;
 - b. apabila Wajib Pajak tidak setuju dengan surat ketetapan pajak, Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan dan berdasarkan undang-undang keberatan diajukan kepada Ditjen Pajak dan Ditjen Pajak diberi wewenang untuk menyelesaikan sengketa pajak dimaksud dan hasilnya adalah diterbitkannya Keputusan Keberatan;
 - c. dalam hal Wajib Pajak tidak setuju dengan Keputusan Keberatan, Wajib Pajak dapat mengajukan banding yang diajukan kepada Pengadilan Pajak dengan UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak,

Pengadilan Pajak diberi wewenang untuk memeriksa sengketa pajak dimaksud dan menerbitkan Putusan Pengadilan Pajak;

- d. dalam hal Wajib Pajak atau Ditjen Pajak tidak setuju dengan Putusan Pengadilan Pajak, Ditjen Pajak atau Wajib Pajak dapat mengajukan peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung dan Mahkamah Agung akan memeriksa sengketa pajak dan menerbitkan Putusan Peninjauan Kembali;
3. Ketentuan mengenai prosedur pemeriksaan pajak, tata cara memperbaiki ketetapan pajak yang salah/tidak benar, tata cara pengajuan keberatan, maupun penyelesaian sengketa pajak sebagaimana diatur dalam undang-undang *a quo* telah merupakan sebuah sistem yang memberikan perlindungan dan kepastian hukum kepada Wajib Pajak dan Ditjen Pajak, serta wewenang dari Ditjen Pajak, Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung. Kerahasiaan data, informasi dan dokumen Wajib Pajak yang ada di tangan Ditjen Pajak termasuk dalam sistem pemberian jaminan perlindungan dan kepastian hukum tersebut;
4. Pemeriksaan oleh BPK yang bebas dan mandiri terhadap berkas-berkas Wajib Pajak dapat mengakibatkan Wajib Pajak yang sudah selesai diperiksa oleh Ditjen Pajak dapat diperiksa kembali oleh BPK. Padahal pemeriksaan kembali tersebut berdasarkan undang-undang hanya dapat dilakukan bila terdapat ada data baru atau data yang semula belum terungkap. Kalau tidak terdapat data baru atau data yang semula belum terungkap, pemeriksaan tersebut bertentangan dengan undang-undang. Hal ini akan merusak tatanan sistem perpajakan yang sudah berjalan dan menimbulkan ketidakpastian hukum;
5. Apabila BPK melakukan pemeriksaan atas data dan dokumen Wajib Pajak dan hasil temuan pemeriksaan tersebut terdapat perbedaan angka penghitungan pajak maka sesuai kewenangan BPK dalam UU 15 Tahun 2004 Pasal 20 ayat (1), ayat (2), ayat (3), ayat (4), ayat (5) dan ayat (6), akan dikeluarkan rekomendasi yang harus ditindaklanjuti oleh pejabat yang berwenang. Dalam memeriksa kinerja instansi pemerintah, BPK juga melakukan pemeriksaan terhadap pelaku usaha yang secara teknis kewenangannya berada di bawah instansi pemerintah yang bersangkutan sebagai alat pembuktian dan mencari sumber potensi penerimaan

keuangan negara. Posisi pelaku usaha dalam pemeriksaan seperti ini menjadi tidak jelas. Antara sebagai alat pembantu atau sebagai terperiksa. Dalam praktiknya status pelaku usaha atau wajib pajak kemudian berubah dari alat bantu menjadi yang terperiksa;

Tujuan pemeriksaan tidak hanya menyangkut pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, namun juga diperluas ke tujuan tertentu atas penerimaan negara. Pengertian dan batasan tujuan tertentu ini tidak diberitahukan kepada pelaku usaha yang diperiksa.

Metode pemeriksaan yang dilakukan baik oleh Pemerintah maupun pelaku usaha berpedoman pada standar audit pemerintahan tahun 1995. Standar audit pemerintahan ini tidak diketahui, tidak diberitahukan, dan tidak disosialisasikan kepada pelaku usaha yang diperiksa.

Tujuan pemeriksaan BPK adalah untuk menguji dan menilai apakah sistem pengendalian internal telah dirancang dan telah dilaksanakan secara memadai. Informasi keuangan disajikan dengan kriteria yang ditetapkan dan entitas yang diperiksa telah memenuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan keuangan tertentu. Sasaran pemeriksaan BPK diarahkan kepada kewajaran perhitungan pungutan negara. Dalam praktiknya pemeriksaan untuk alasan potensi penerimaan sering mendominasi pemeriksaan atas kepatuhan dan BPK menetapkan batasan kewajaran secara sepihak dalam rangka mencari potensi penerimaan keuangan negara dimaksud. Penetapan kewajaran oleh BPK merujuk pada peraturan umum dan terkini, cenderung mengenyampingkan peraturan atau ketentuan khusus yang telah dibuat sebelumnya. Untuk mencari potensi penerimaan BPK cenderung memaksakan wacananya tanpa dasar hukum yang kuat dan kurang menghormati ketentuan atau kontrak yang berlaku.

Akurasi angka temuan BPK banyak dipertanyakan dalam menghitung pajak atau pungutan terhutang dan atau potensi penerimaan BPK dapat menggunakan metode seperti ekstrapolasi, analisis dan sebagainya. Sehingga akurasi angka temuan BPK banyak dipertanyakan. Hasil temuan pemeriksaan disampaikan secara tertulis kepada pelaku usaha. Pelaku usaha dapat menyampaikan sanggahan tertulis atas hasil temuan, tetapi diterima atau tidaknya sanggahan pelaku usaha tidak diberitahukan kembali dan tidak selalu dikoreksi oleh BPK jika ada kesalahan hitung atau analisa di pihak BPK.

Finalisasi atas hasil temuan BPK tidak dilakukan *closing conference* atau pembahasan akhir hasil pemeriksaan antara BPK, instansi pemerintah teknis, dan pelaku usaha atau dalam hal ini terperiksa. Hasil temuan BPK termasuk dan khususnya temuan atau wacana atas potensi penerimaan disampaikan kepada DPR dan dipublikasikan di media dan *website* BPK tanpa seizin atau pemberitahuan instansi pemerintah teknis dan terperiksa atau wajib pajak. Hal ini merupakan pelanggaran terhadap kerahasiaan wajib pajak yang dijamin dalam Undang-Undang KUP, tidak diatur ketentuan atas prosedur keberatan atas terperiksa atau wajib pajak terhadap metode pemeriksaan dan hasil temuan BPK.

Dalam permohonannya antara lain BPK memohon kepada Mahkamah Konstitusi yaitu untuk menyatakan bahwa BPK dapat melakukan pemeriksaan penerimaan perpajakan serta dapat mengakses atau meminta seluruh dokumen, keterangan, data, dan atau keterangan yang wajib diberikan oleh pejabat dan atau tenaga ahli. Di dalam permohonannya BPK juga menginginkan yaitu agar dapat melaksanakan pemeriksaan penerimaan negara yang bersumber dari sektor perpajakan secara bebas dan mandiri. Atas permohonan tersebut Kadin Indonesia berpendapat dapat menimbulkan ketidakpastian hukum, karena apabila terjadi perbedaan perhitungan pembayaran pajak akan mengakibatkan wajib pajak yang telah membayar pajak atau telah diperiksa oleh Dirjen Pajak dapat diperiksa kembali oleh BPK. Padahal pemeriksaan kembali tersebut berdasarkan undang-undang *a quo* hanya dapat dilakukan bila terdapat data baru atau data yang semula belum terungkap. Apabila tidak terdapat data baru atau data semula yang belum terungkap pemeriksaan tersebut bertentangan dengan undang-undang.

Permohonan BPK untuk menyatakan sebagian isi Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU *a quo* sepanjang menyangkut frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 serta tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat. Atas permohonan tersebut Kadin Indonesia berpendapat bahwa Pasal 34 undang-undang *a quo* tidak menghalangi BPK untuk memeriksa Dirjen Pajak. Pada dasarnya BPK dapat saja memeriksa Dirjen Pajak sepanjang mendapat persetujuan Menteri Keuangan dan persetujuan tersebut tetap diperlukan agar mendapat kepastian hukum. Apabila terdapat keluhan akan kesulitan untuk mendapatkan persetujuan Menteri Keuangan, Kadin berpendapat

hal tersebut lebih pada permasalahan koordinasi dan komunikasi kedua belah pihak yang harus diperbaiki pada masa mendatang.

Permohonan BPK untuk menyatakan sebagian isi Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU *a quo* sepanjang menyangkut frasa “atau instansi pemerintah” bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD serta tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat. Atas permohonan ini KADIN Indonesia berpendapat bahwa pemeriksa dalam hal perpajakan yang berkaitan dengan Wajib Pajak tetap hanya pada satu lembaga yang berwenang untuk menghindari perbedaan persepsi, mekanisme, dan perhitungan pajak. Kondisi perekonomian nasional saat ini masih memprihatinkan. Seyogianya Wajib Pajak tidak harus menerima keadaan yang lebih sulit lagi. Lagi pula tambahan ketidakpastian hukum akan mengurangi minat investasi, mengganggu perekonomian nasional, dan pada akhirnya berpengaruh negatif pada kesejahteraan masyarakat, selain itu berkaitan dengan hak Kadin, selaku warga negara dilindungi oleh Konstitusi UUD Pasal 28D ayat (1) tentang pengakuan jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum, maka Kadin merasa terancam hak konstitusinya akan dilanggar dengan adanya permohonan *judicial review* oleh BPK tersebut.

Di samping kemungkinan dilanggarnya hak konstitusi KADIN tersebut juga terdapat kemungkinan dilanggarnya hak konstitusi KADIN yang lainnya berkaitan dengan keterangan pribadi Wajib Pajak yang adalah rahasia dan merupakan hak milik pribadi serta mendapat perlindungan oleh negara atau hak asasi manusia yang dijamin oleh UUD 1945 pada Pasal 28G ayat (1), 28H ayat (4), dan 28I ayat (4). Karena hal tentang kerahasiaan Wajib Pajak telah dijelaskan secara panjang lebar dalam keterangan Pemerintah, maka Kadin tidak akan mengulang untuk mengulasnya. Dengan mempertimbangkan hal-hal tersebut maka KADIN Indonesia menyatakan berkeberatan dan menolak atas permohonan *judicial review* oleh BPK kepada Mahkamah Konstitusi.

[2.11] Menimbang bahwa DPR telah memberikan keterangan pada persidangan tanggal 19 Februari 2008 dan telah pula menyerahkan keterangan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 4 April 2008, sebagai berikut:

- A. **Ketentuan-ketentuan Pasal Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yang dimohonkan Pengujian terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.**

Pasal 34 ayat (2a) huruf b menyebutkan bahwa:

(2a) Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) adalah:

- a. *pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai 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.*

Dari ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b, yang dianggap Pemohon membatasi hak konstitusionalnya adalah terkait dengan frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk “ dan frasa “atau instansi pemerintah”.

Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) yang menyebutkan bahwa:

(2a) Keterangan yang dapat diberitahukan adalah identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan.

Identitas Wajib Pajak meliputi:

1. *nama Wajib Pajak;*
2. *Nomor Pokok Wajib Pajak;*
3. *alamat Wajib Pajak;*
4. *alamat kegiatan usaha;*
5. *merek usaha; dan/atau*
6. *kegiatan usaha Wajib Pajak.*

Informasi yang bersifat umum tentang perpajakan meliputi:

- a. *penerimaan pajak secara nasional;*
- b. *penerimaan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak;*
- c. *penerimaan pajak perjenis pajak;*

- d. penerimaan pajak per klasifikasi lapangan usaha;
- e. jumlah Wajib Pajak dan/atau Pengusaha Kena Pajak terdaftar;
- f. register permohonan Wajib Pajak;
- g. tunggakan pajak secara nasional; dan/atau
- h. tunggakan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak.

Ketentuan-ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) oleh Pemohon dianggap bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, yaitu:

Pasal 23E ayat (1) berbunyi sebagai berikut:

(1) Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri

Dari ketentuan pasal ini, menurut Pemohon, pemeriksa pengelola dan tanggung jawab keuangan negara hanya satu yakni Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang bebas dan mandiri.

B. Hak Konstitusional Pemohon, yang menurut Pemohon telah dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

Pemohon dalam permohonan *a quo*, mengemukakan bahwa hak konstitusionalnya telah dirugikan dan dilanggar oleh berlakunya Pasal 34 ayat (2a) Huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yaitu sebagai berikut:

1. Bahwa menurut Pemohon *a quo*, norma yang diatur dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, telah membatasi kewenangan BPK sebagaimana dijamin dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, karena pejabat pajak dan tenaga ahli hanya dapat memberikan keterangan kepada BPK setelah mendapat penetapan oleh Menteri Keuangan.

2. Bahwa frasa "atau instansi pemerintah" dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b undang-undang *a quo*, menurut Pemohon *a quo* telah merugikan kewenangan konstitusional BPK. Hal ini menurut Pemohon *a quo* adanya frasa "atau instansi pemerintah" ditafsirkan bahwa terdapat dua pemeriksa keuangan negara yaitu "lembaga negara" dan "instansi pemerintah". Pemohon *a quo* berpendapat, bahwa menurut Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, secara tegas menyebutkan bahwa untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara diadakan satu badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri, agar dapat melaksanakan tugas dan wewenangnya secara bebas dan mandiri, memiliki kedudukan yang sederajat dengan lembaga negara lainnya.
3. Bahwa oleh karena itu, Pemohon *a quo* beranggapan rumusan Pasal 34 ayat (2a) huruf b undang-undang *a quo*, sepanjang menyangkut frasa "ditetapkan Menteri Keuangan untuk" bersifat inkonstitusionalitas karena telah merugikan kewenangan konstitusional BPK dalam meminta data dan/atau keterangan perpajakan yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan, pemeriksaan, dan tanggung jawab keuangan negara.
4. Oleh karena itu, Pemohon *a quo* berpendapat frasa "ditetapkan Menteri Keuangan untuk" dan frasa "atau instansi pemerintah" dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b undang-undang *a quo*, telah merugikan kewenangan konstitusional BPK, karenanya bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.
5. Bahwa menurut Pemohon *a quo*, juga Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, telah membatasi kewenangan BPK sebagaimana dijamin dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, oleh karena 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.
6. Bahwa menurut Pemohon *a quo*, rumusan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) undang-undang *a quo* tidak menjelaskan materi pasal *a quo*, tetapi memuat

materi baru yang tidak diatur dalam pasal. Dengan demikian, Pemohon *a quo* berpandangan bahwa penjelasan pasal *a quo* juga bersifat inkonstitusional karena sangat merugikan kewenangan konstitusional dari Pemohon dan karenanya dapat dikualifikasikan sebagai bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

C. Keterangan DPR-RI.

Atas dasar permohonan Pemohon *a quo* dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Pemohon dalam permohonan *a quo* mendalilkan bahwa Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 memberikan kewenangan kepada BPK untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara bebas dan mandiri. Kewenangan tersebut diperkuat dalam beberapa undang-undang yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, khususnya Pasal 3, dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, khususnya Pasal 6 dan Pasal 9. Namun Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 telah membatasi kewenangan BPK, melalui norma yang diatur dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a). Dikatakan membatasi karena menurut norma yang diatur dalam ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 pejabat pajak dan atau tenaga ahli hanya dapat memberikan keterangan kepada BPK setelah mendapat penetapan oleh Menteri Keuangan.
2. Terhadap dalil Pemohon *a quo*, dapat diterangkan bahwa pada prinsipnya norma yang terkandung di dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b memang merupakan pengecualian dan berkaitan erat dengan norma larangan yang terkandung pada ayat sebelumnya yaitu dalam Pasal 34 ayat (1) yang bertujuan melindungi Wajib Pajak terutama kerahasiaan Wajib Pajak.

Pasal 34 ayat (1) menyatakan:

(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.

Pengecualian dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b tidak dapat diartikan sebagai menghalangi atau menghambat pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan akan tetapi untuk melindungi kerahasiaan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat sebelumnya yaitu Pasal 34 ayat (1).

Untuk melindungi kerahasiaan Wajib Pajak, pada prinsipnya setiap pejabat dan/atau tenaga ahli 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 [*vide* Pasal 34 ayat (1) UU Perpajakan], akan tetapi dengan syarat dan prosedur tertentu (yaitu Pejabat dan/atau Tenaga Ahli yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan) prinsip tersebut dikecualikan [*vide* Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan].

Syarat dan prosedur tersebut mengandung makna bahwa pihak-pihak yang ditetapkan Menteri Keuangan, yang dalam hal ini pejabat dan/atau tenaga ahli tertentu saja yang diperbolehkan/mempunyai legalitas (dikecualikan dari larangan) untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi Pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara sepanjang mendapat penetapan dari Menteri Keuangan.

Syarat dan prosedur tersebut selain dimaksudkan untuk legalitas, juga bermakna menghilangkan sifat pidana dari larangan kepada pejabat untuk memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak. Hal ini sejalan dengan Ketentuan Umum KUH Pidana Pasal 51 yang menyatakan, *“Barang siapa melakukan perbuatan untuk melaksanakan perintah jabatanyang diberikan oleh Penguasa yang berwenang, tidak dipidana”*.

3. Bahwa frasa “ditetapkan oleh Menteri Keuangan” pada prinsipnya tidak dimaksudkan untuk membatasi kewenangan konstitusional BPK dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang berkaitan dengan wajib pajak. BPK dapat melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara khusus yang berkaitan dengan wajib pajak dengan syarat dan prosedur tertentu sebagaimana diatur dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan.

Dengan demikian frasa “ditetapkan oleh Menteri Keuangan” lebih mengandung pengertian bahwa hanya pejabat dan/atau tenaga ahli tertentu saja yang ditetapkan untuk memberikan keterangan kepada lembaga negara atau instansi pemerintahan dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang berkaitan dengan informasi tentang wajib pajak.

4. Bahwa Pemohon *a quo* juga mendalilkan dalam permohonannya bahwa Pasal 34 ayat (2a) huruf b undang-undang *a quo* mengenai frasa “atau instansi pemerintah”, menurut Pemohon *a quo* telah merugikan kewenangan konstitusional BPK. Oleh karena adanya frasa “atau instansi pemerintah” ditafsirkan bahwa terdapat dua pemeriksa keuangan negara yaitu “lembaga negara” dalam hal ini sesuai Pasal 23E ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 adalah BPK dan “instansi pemerintah”.

Terhadap dalil Pemohon tersebut dapat diterangkan bahwa yang pengawasan secara umum terhadap pengelolaan keuangan negara memang dilakukan oleh BPK. Namun, Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan dan Inspektorat Jenderal di setiap Departemen juga diberi wewenang sebagai pengawas internal. Hal ini mengandung pengertian bahwa di samping BPK sebagai lembaga negara yang berwenang melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab dalam bidang keuangan negara terdapat pula instansi pemerintah yang secara deskripsi kerja memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara di lingkungan instansi pemerintah.

5. Bahwa Pemohon dalam permohonan *a quo* mendalilkan bahwa menurut Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983

sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, tidak semua data dan/atau keterangan dapat diberikan kepada BPK, melainkan hanya keterangan tentang identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan.

Terhadap dalil Pemohon tersebut dapat diterangkan bahwa perlu dipahami secara lebih seksama adalah mengenai prinsip perpajakan secara umum. Dalam prinsip perpajakan memberikan kebebasan kepada setiap wajib pajak untuk mengisi kewajiban perpajakan (prinsip *self assessment*). Kewajiban perpajakan yang dijalankan oleh wajib pajak merupakan *domain private* yang tidak dapat dicampuri oleh pihak manapun. Prinsip *self assessment* harus dihormati oleh pihak fiskus, kecuali pihak fiskus mendapatkan data atau informasi atas ketidakbenaran dari kewajiban perpajakan [Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007]. Selanjutnya, dalam prinsip perpajakan juga mengatur bahwa fiskus juga mempunyai kewajiban untuk merahasiakan terhadap segala sesuatu yang dilaporkan oleh wajib pajak kepada petugas fiskus [Pasal 34 ayat (1) UU Perpajakan]. Kewajiban perpajakan dalam bentuk uang yang telah disetor kepada negara, menjadi hak negara sebagai bentuk penerimaan negara di bidang perpajakan. Konsekuensi dari penerimaan negara atas perpajakan tersebut, maka hal ini sebagai *domain publik*.

Terkait dengan penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan, maka keterangan dan informasi bukan merupakan pembatasan (limitasi), hal ini sejalan dengan ketentuan Pasal 34 ayat (1) bahwa data perpajakan dari Wajib Pajak adalah bersifat rahasia (*domain private* dari Wajib Pajak) dan sejalan dengan prinsip *self assesment*.

[2.12] Menimbang bahwa Pemohon telah menyerahkan kesimpulan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 12 Maret 2008, pada pokoknya tetap pada pendapatnya masing-masing, yang isi selengkapnya ditunjuk dalam berkas perkara;

[2.13] Menimbang bahwa Pemerintah telah menyerahkan kesimpulan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 13 Maret 2008, pada

pokoknya tetap pada pendapatnya masing-masing, yang isi selengkapnya ditunjuk dalam berkas perkara;

[2.14] Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian Putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan ditunjuk dalam Berita Acara Persidangan, dan merupakan satu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan dengan Putusan;

3. PERTIMBANGAN HUKUM

[3.1] Menimbang bahwa maksud dan tujuan permohonan *a quo* adalah menguji konstitusionalitas Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU Perpajakan) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945).

[3.2] Menimbang, sebelum mempertimbangkan Pokok Permohonan, Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Mahkamah) harus mempertimbangkan terlebih dahulu:

1. Apakah Mahkamah berwenang memeriksa, mengadili, dan memutus permohonan *a quo*;
2. Apakah Pemohon mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*) untuk bertindak selaku pemohon dalam permohonan *a quo*.

Terhadap kedua hal tersebut, Mahkamah berpendapat sebagai berikut:

KEWENANGAN MAHKAMAH

[3.3] Menimbang bahwa menurut Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 *juncto* Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut UU MK), Mahkamah berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk, antara lain, menguji undang-undang terhadap UUD 1945.

[3.4] Menimbang bahwa permohonan *a quo* adalah permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD 1945. Oleh karena itu, Mahkamah berwenang untuk memeriksa, mengadili, dan memutusnya.

KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON

[3.5] Menimbang bahwa Pasal 51 ayat (1) UU MK menyatakan bahwa pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya undang-undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia;
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara.

Dengan demikian agar suatu pihak dapat diterima kedudukan hukumnya dalam permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD 1945, pihak dimaksud terlebih dahulu harus:

- (a) menjelaskan kualifikasinya apakah sebagai perorangan warga negara Indonesia, kesatuan masyarakat hukum adat, badan hukum, atau lembaga negara;
- (b) menjelaskan kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dalam kualifikasi sebagaimana dimaksud pada huruf (a) di atas.

[3.6] Menimbang pula, sejak Putusan Nomor 006/PUU-III/2006 yang disempurnakan dengan Putusan Nomor 011/PUU-III/2007 hingga saat ini, Mahkamah berpendapat bahwa untuk dapat dikatakan ada kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional harus dipenuhi syarat-syarat:

- a. Adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;

- b. Hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- c. Kerugian konstitusional tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. Adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

[3.7] Menimbang bahwa Pemohon telah menjelaskan kualifikasinya sebagai lembaga negara yaitu Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK), sebagaimana dimaksud Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 yang mengatakan, “Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri”. Dengan demikian, Pemohon telah memenuhi kualifikasi sebagaimana dimaksud Pasal 51 ayat (1) huruf d UU MK;

[3.8] Menimbang, dengan demikian, yang selanjutnya harus dipertimbangkan oleh Mahkamah adalah apakah dalam kualifikasi Pemohon sebagai lembaga negara, sebagaimana dimaksud dalam paragraf **[3.7]** di atas, hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon dirugikan oleh berlakunya Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan. Berkenaan dengan hal ini, Pemohon mendalilkan sebagai berikut:

[3.8.1] Bahwa Pemohon secara konstitusional berdasarkan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 memiliki kewenangan untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara bebas dan mandiri;

[3.8.2] Bahwa kewenangan Pemohon sebagaimana disebut pada **[3.8.1]** di atas memperoleh justifikasi dan penegasan beberapa undang-undang, yaitu:

- a) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (selanjutnya disebut UU BPK).

Pasal 6 ayat (1) UU BPK menyatakan, *“BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh 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”*.

Pasal 9 ayat (1) UU BPK 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”*.

- b) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara (selanjutnya disebut UU Pemeriksaan Keuangan Negara).

Pasal 3 UU Pemeriksaan Keuangan Negara menyatakan, *“Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara”*

Pasal 10 UU Pemeriksaan Keuangan Negara menyatakan, *“Dalam pelaksanaan tugas pemeriksaan, pemeriksa dapat:*

- a. *meminta dokumen yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;*
- b. *mengakses semua data yang disimpan di berbagai media, aset, lokasi, dan segala jenis barang atau dokumen dalam penguasaan atau kendali dari entitas yang menjadi objek pemeriksaan atau entitas lain yang dipandang perlu dalam pelaksanaan tugas pemeriksaannya”;*

[3.8.3] Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 3 UU Pemeriksaan Keuangan Negara *juncto* Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (selanjutnya disebut UU Keuangan Negara), BPK berwenang melakukan pemeriksaan atas seluruh keuangan negara yang meliputi penerimaan negara – baik berupa pajak dan non-pajak, memeriksa seluruh aset dan piutang negara maupun utangnya, memeriksa penempatan kekayaan negara – serta penggunaan pengeluaran negara;

[3.8.4] Bahwa kewenangan BPK yang diberikan oleh UUD 1945, yang diperkuat oleh beberapa undang-undang sebagaimana diuraikan pada sub-paragraf

[3.8.1] sampai dengan sub-paragraf **[3.8.3]** di atas, telah dibatasi oleh norma yang terdapat dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan. Dikatakan membatasi karena, menurut norma yang terdapat dalam ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan, pejabat pajak dan atau tenaga ahli hanya dapat memberikan keterangan kepada BPK setelah mendapat penetapan oleh Menteri Keuangan. Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan dimaksud juga menggambarkan bahwa kewenangan untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara tidak hanya dimiliki oleh “lembaga negara”, yaitu BPK, tetapi juga dimiliki oleh “instansi pemerintah”. Sementara itu, Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan dikatakan membatasi 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, kedua ketentuan UU Perpajakan tersebut, menurut Pemohon, secara nyata dan tegas mengingkari dan bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 serta undang-undang lainnya sebagaimana disebut pada sub-paragraf **[3.8.2]** sampai dengan sub-paragraf **[3.8.3]** di atas, sehingga sangat merugikan kewenangan konstitusional Pemohon;

[3.8.5] Bahwa hal-hal yang diuraikan pada sub-paragraf **[3.8.2]** sampai dengan sub-paragraf **[3.8.3]** di atas, menurut Pemohon, patut dinilai dan diyakini dapat merugikan kewenangan konstitusional Pemohon karena dengan adanya ketentuan-ketentuan UU Perpajakan tersebut Pemohon 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;

[3.9] Menimbang, berdasarkan uraian pada paragraf **[3.8]** di atas, telah ternyata bahwa ada-tidaknya unsur kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional dalam permohonan *a quo* berkait langsung dengan pokok permohonan sehingga kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional

sebagaimana dimaksud Pasal 51 ayat (1) UU MK baru dapat ditentukan setelah Mahkamah memeriksa Pokok Permohonan;

POKOK PERMOHONAN

[3.10] Menimbang bahwa berdasarkan uraian Pemohon dalam permohonannya, yang menjadi isu konstitusional dalam permohonan *a quo* adalah benarkah ketentuan yang terdapat dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan merugikan hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon, sehingga bertentangan dengan UUD 1945, *in casu* Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan berbunyi sebagai berikut, *“Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) adalah:*

- a. pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau 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”.*

Sementara itu, Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) berbunyi, *“Keterangan yang dapat diberikan adalah identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan.*

Identitas Wajib Pajak meliputi:

- 1. nama Wajib Pajak;*
- 2. Nomor Pokok Wajib Pajak;*
- 3. alamat Wajib Pajak;*
- 4. alamat kegiatan usaha;*
- 5. merek usaha; dan/atau*
- 6. kegiatan usaha Wajib Pajak.*

Informasi yang bersifat umum tentang perpajakan meliputi:

- a. penerimaan pajak secara nasional;*
- b. penerimaan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak;*
- c. penerimaan pajak per jenis pajak;*
- d. penerimaan pajak per klasifikasi lapangan usaha;*
- e. jumlah Wajib Pajak dan/atau Pengusaha Kena Pajak terdaftar;*

- f. *register permohonan Wajib Pajak;*
- g. *tunggakan pajak secara nasional; dan/atau*
- h. *tunggakan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak”.*

[3.11] Menimbang bahwa untuk mendukung dalil-dalilnya, Pemohon di samping mengajukan bukti-bukti tertulis (P-1 sampai dengan P-24, yang selengkapnya telah termuat dalam bagian Duduk Perkara Putusan ini) juga mengajukan ahli-ahli yang telah didengar keterangannya, sebagaimana telah diuraikan pada bagian Duduk Perkara Putusan ini, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

1. **Ahli Faisal Basri, S.E., M.A.**

- Bahwa, menurut ahli, dalam pembangunan ekonomi, sangatlah penting memiliki institusi-institusi politik dan ekonomi yang sehat, di dalamnya termasuk soal perpajakan. Ahli melihat substansi permohonan *a quo* sebagai bagian dari upaya untuk membangun institusi yang sehat dimaksud;
- Bahwa salah satu sebab yang melemahkan perekonomian Indonesia adalah tidak optimalnya penerimaan negara dari sektor pajak dan tingkat korupsi yang tinggi. Pemerintah tidak mampu berperan secara efektif. Menurut ahli, tingkat efektivitas pemerintah hanya lebih baik dari Laos, Kamboja, dan Myanmar namun kalah jauh jika dibandingkan dengan Vietnam, Cina, Thailand, Malaysia, dan Singapura.

2. **Ahli Iman Sugema, Ph.D.**

- Bahwa, menurut ahli, peran BPK adalah untuk melakukan verifikasi secara berlapis terhadap penerimaan negara, terutama penerimaan dari sektor pajak, untuk menghindari masalah-masalah: (i) *asymmetric information*, yaitu kesulitan mendapatkan informasi yang benar mengenai jumlah pajak; (ii) *agency problem*, yaitu banyak agen pajak yang bertindak bukan atas nama pemerintah melainkan pribadi; (iii) *mutual collusion*, kerjasama saling menguntungkan antara Wajib Pajak dan fiskus untuk tidak membayar pajak sebagaimana seharusnya; (iv) *organized corruption*, yaitu korupsi berjenjang, terorganisasi, dan sistematis sehingga sulit dibuktikan;
- Bahwa dalam memeriksa data Wajib Pajak, terdapat mekanisme yang disebut *chinese wall*, yang tidak memungkinkan auditor BPK untuk

mengekspos data Wajib Pajak kepada publik secara sewenang-wenang atau melakukan pemerasan terhadap Wajib Pajak;

- Bahwa, menurut ahli, mekanisme yang tertuang dalam Pasal 34 ayat (2a) justru tidak menyediakan fasilitas *chinese wall* dan bertentangan dengan prinsip-prinsip *chinese wall*.

3. **Ahli Prof. Dr. Philipus M. Hadjon, S.H.**

- Bahwa hakikat kewenangan BPK berdasarkan Pasal 23E UUD 1945 adalah kewenangan atributif, sehingga penjabarannya melalui undang-undang tidak boleh bertentangan dengan prinsip bebas dan mandiri, seperti yang terdapat dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan;
- Bahwa kebebasan dan kemandirian BPK dijabarkan secara imperatif dalam Pasal 6 UU BPK;
- Bahwa *ratio legis* Pasal 34 ayat (2a) adalah menghormati rahasia Wajib Pajak. Semangat tersebut sebenarnya diatur pula dalam UU BPK yang menyatakan bahwa dokumen yang diminta oleh BPK hanya digunakan untuk kepentingan pemeriksaan.

4. **Ahli Denny Indrayana, S.H., LL.M., Ph.D.**

- Bahwa pajak adalah termasuk keuangan negara. Karena itu, pajak merupakan domain BPK untuk memeriksanya;
- Bahwa, secara literal dan gramatikal, hanya BPK yang diberi istilah bebas dan mandiri. *Original intent* dari prinsip bebas mandiri tersebut adalah bebas dari pengaruh pemerintah dan lembaga negara lainnya;
- Bahwa adanya penetapan dari Menteri Keuangan terkait dengan pemeriksaan keuangan negara dalam Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan dapat menyebabkan kedudukan BPK tidak bebas dari pengaruh pemerintah;
- Bahwa pembatasan dalam Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan menunjukkan adanya benturan kepentingan, tidak sejalan dengan interpretasi sosio-historis, dan merupakan perbuatan penguasa yang sewenang-wenang;
- Bahwa penetapan dari Menteri Keuangan dalam Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan tersebut juga merupakan penetapan yang bebas, padahal seharusnya penetapan menteri itu tidaklah bebas melainkan terikat.

5. **Ahli Drs. Ahmadi Hadibroto, M.Ms.**

- Bahwa untuk mengatasi permasalahan pajak melalui prosedur pemeriksaan memang harus ada. Dalam hal ini, Menteri Keuangan adalah pihak yang berhak menentukan siapa yang berwenang untuk melakukan pemeriksaan, di mana hal itu dapat dilakukan di depan;
- Bahwa, dalam hubungannya dengan pajak, yang menjadi pintu masuk bagi BPK untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara adalah Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan. Namun, hambatannya adalah karena kewenangan memberikan keterangan oleh pejabat atau ahli yang ditunjuk Menteri Keuangan diberikan di belakang;
- Bahwa, menurut ahli, dalam lingkup pemeriksaan pajak secara detail dan menyeluruh, jika pemeriksaan BPK terhadap SPT dikaitkan dengan data Wajib Pajak sebagai *property rights* yang harus dilindungi, hal itu sesungguhnya tidak relevan. Ahli setuju bahwa *property rights* harus dilindungi, namun harus ditentukan batas-batas perlindungan itu agar jangan terkesan *property rights* itu begitu sakral.

6. **Ahli Prof. Dr. Frans Limahelu, S.H., LL.M.**

- Bahwa BPK adalah satu-satunya lembaga negara yang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;
- Bahwa kewenangan BPK, yang bebas dan mandiri, dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara tidak tunduk pada tata cara atau prosedur Menteri Keuangan seperti yang dinyatakan dalam Pasal 34 UU Perpajakan.

[3.12] Menimbang bahwa Mahkamah telah mendengar keterangan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), selengkapnya telah diuraikan pada bagian Duduk Perkara Putusan ini, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

- 1) Terhadap dalil Pemohon bahwa Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan telah membatasi kewenangan BPK karena pejabat pajak dan atau tenaga ahli hanya dapat memberikan keterangan kepada BPK setelah mendapat penetapan oleh Menteri Keuangan, DPR berpendapat bahwa pada prinsipnya norma yang terkandung di dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b memang merupakan pengecualian dan berkaitan erat

dengan norma larangan yang terkandung pada ayat sebelumnya yaitu dalam Pasal 34 ayat (1) yang bertujuan melindungi Wajib Pajak terutama kerahasiaan Wajib Pajak.

Pasal 34 ayat (1) menyatakan:

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.

Pengecualian dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b tidak dapat diartikan sebagai menghalangi atau menghambat pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan akan tetapi untuk melindungi kerahasiaan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat sebelumnya yaitu Pasal 34 ayat (1).

Untuk melindungi kerahasiaan Wajib Pajak, pada prinsipnya setiap pejabat dan/atau tenaga ahli 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 [*vide* Pasal 34 ayat (1) UU Perpajakan], akan tetapi dengan syarat dan prosedur tertentu (yaitu Pejabat dan/atau Tenaga Ahli yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan) prinsip tersebut dikecualikan [*vide* Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan].

Syarat dan prosedur tersebut mengandung makna bahwa pihak-pihak yang ditetapkan Menteri Keuangan, yang dalam hal ini pejabat dan/atau tenaga ahli tertentu saja yang diperbolehkan/mempunyai legalitas (dikecualikan dari larangan) untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi Pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara sepanjang mendapat penetapan dari Menteri Keuangan.

Syarat dan prosedur tersebut selain dimaksudkan untuk legalitas, juga bermakna menghilangkan sifat pidana dari larangan kepada pejabat untuk memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak. Hal ini sejalan dengan Ketentuan Umum KUH Pidana Pasal 51 yang menyatakan, "*Barang siapa melakukan*

perbuatan untuk melaksanakan perintah jabatan yang diberikan oleh Penguasa yang berwenang, tidak dipidana”.

Bahwa frasa “ditetapkan oleh Menteri Keuangan” pada prinsipnya tidak dimaksudkan untuk membatasi kewenangan konstitusional BPK dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang berkaitan dengan Wajib Pajak. BPK dapat melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara khusus yang berkaitan dengan Wajib Pajak dengan syarat dan prosedur tertentu sebagaimana diatur dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan.

Dengan demikian frasa “ditetapkan oleh Menteri Keuangan” lebih mengandung pengertian bahwa hanya pejabat dan/atau tenaga ahli tertentu saja yang ditetapkan untuk memberikan keterangan kepada lembaga negara atau instansi pemerintahan dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang berkaitan dengan informasi tentang Wajib Pajak.

- 2) Terhadap dalil Pemohon bahwa Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan, yaitu frasa “atau instansi pemerintah” yang menurut Pemohon telah merugikan kewenangannya oleh karena adanya frasa tersebut ditafsirkan bahwa terdapat dua pemeriksa keuangan negara yaitu “lembaga negara”, dalam hal ini sesuai Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, dan “instansi pemerintah”, DPR menyatakan bahwa pengawasan secara umum terhadap pengelolaan keuangan negara memang dilakukan oleh BPK. Namun, Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan dan Inspektorat Jenderal di setiap Departemen juga diberi wewenang sebagai pengawas internal. Hal ini mengandung pengertian bahwa di samping BPK sebagai lembaga negara yang berwenang melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab dalam bidang keuangan negara terdapat pula instansi pemerintah yang secara deskripsi kerja memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara di lingkungan instansi pemerintah.
- 3) Terhadap dalil Pemohon bahwa menurut Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan tidak semua data dan/atau keterangan dapat diberikan kepada BPK melainkan hanya keterangan tentang identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan, DPR berpendapat bahwa perlu

dipahami secara lebih saksama prinsip perpajakan secara umum. Prinsip *self assessment* dalam perpajakan memberikan kebebasan kepada setiap Wajib Pajak untuk mengisi kewajiban perpajakan. Kewajiban perpajakan yang dijalankan oleh Wajib Pajak merupakan *private domain* yang tidak dapat dicampuri oleh pihak manapun. Prinsip *self assessment* harus dihormati oleh pihak fiskus, kecuali pihak fiskus mendapatkan data atau informasi atas ketidakbenaran dari kewajiban perpajakan [Pasal 10 ayat (1) UU Perpajakan]. Selanjutnya, dalam prinsip perpajakan juga mengatur bahwa fiskus juga mempunyai kewajiban untuk merahasiakan terhadap segala sesuatu yang dilaporkan oleh Wajib Pajak kepada petugas fiskus [Pasal 34 ayat (1) UU Perpajakan]. Kewajiban perpajakan dalam bentuk uang yang telah disetor kepada negara menjadi hak negara sebagai bentuk penerimaan negara di bidang perpajakan. Konsekuensi dari penerimaan negara atas perpajakan tersebut maka hal ini telah menjadi domain publik.

Tentang Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan, keterangan dan informasi bukan merupakan pembatasan (limitasi), hal ini sejalan dengan ketentuan Pasal 34 ayat (1) bahwa data perpajakan dari Wajib Pajak adalah bersifat rahasia (*domain private* dari Wajib Pajak) dan sejalan dengan prinsip *self assesment*.

[3.13] Menimbang bahwa Mahkamah telah pula mendengar keterangan Presiden (Pemerintah), yang dalam hal ini diwakili oleh Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia dan Menteri Keuangan, selengkapnya telah diuraikan pada bagian Duduk Perkara Putusan ini, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

1. Pasal 34 UU Perpajakan Bertujuan untuk Melindungi Hak-hak Wajib Pajak

Bahwa pemungutan dan pembayaran pajak merupakan bentuk kepercayaan rakyat kepada pemerintahnya. Melalui pembayaran pajak, rakyat telah mengungkapkan data pribadinya kepada pemerintah yang antara lain berupa berapa penghasilan yang diperoleh, dan berapa harta yang dimilikinya. Agar rakyat bersedia secara sukarela dan jujur mengungkapkan data pribadinya tersebut, maka proses pemungutan pajak harus dilaksanakan dengan memperhatikan prinsip-prinsip yang universal yang antara lain adalah perlu adanya perlindungan kerahasiaan data Wajib Pajak.

Dengan demikian, kerahasiaan data dan/atau keterangan perpajakan Wajib Pajak harus mendapat perlindungan hukum. Upaya perlindungan hukum sesuai dengan ketentuan Pasal 34 UU Perpajakan sebenarnya adalah **perwujudan perlindungan konstitusional terhadap hak asasi Wajib Pajak** dan jelas **merupakan tugas pemerintah berdasarkan konstitusi**.

Berdasarkan pada praktik kerahasiaan data perpajakan di beberapa negara yang memiliki reputasi dan prestasi perpajakan yang sudah sangat baik dan maju sekalipun, antara lain, Amerika Serikat, Kanada, Inggris, Australia, Selandia Baru, Perancis, data perpajakan yang diserahkan oleh Wajib Pajak kepada Pemerintah mendapat perlindungan yang kuat atas kerahasiaannya. Praktik tersebut menunjukkan bahwa secara yuridis negara-negara yang menjunjung nilai-nilai demokrasi dan hak asasi warga negaranya juga mengatur tentang kerahasiaan data perpajakan.

2. Pasal 34 UU Perpajakan Tidak Bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945

a. Frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk”

Bahwa kewenangan Menteri Keuangan untuk menetapkan pejabat atau tenaga ahli sebagaimana diatur dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan dimaksudkan untuk melaksanakan prinsip kehati-hatian (*prudence*) yang sekaligus memberikan legitimasi kepada pejabat dan/atau tenaga ahli dalam memberikan data dan keterangan perpajakan kepada pejabat lembaga negara atau instansi pemerintah yang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara. Hal tersebut dimaksudkan terutama untuk melindungi hak asasi Wajib Pajak berdasarkan UUD 1945 serta melindungi pejabat dan/atau tenaga ahli dari ancaman pidana (Pasal 41 UU Perpajakan).

Bahwa UU Perpajakan menunjuk Menteri Keuangan sebagai pejabat yang berwenang memberikan pengecualian bagi pejabat dan/atau tenaga ahli pajak dari larangan memberikan data/rahasia Wajib Pajak dengan ancaman pidana itu, bukan dalam kapasitas sebagai pemangku hak atau kepentingan, melainkan untuk memenuhi syarat adanya “pejabat/penguasa yang berwenang memberi perintah jabatan”, konform dengan ketentuan umum hukum pidana tentang alasan penghapusan pidana. Pasal 51 ayat

(1) Kitab Undang-Undang Hukum Pidana berbunyi: “Barang siapa melakukan perbuatan untuk melakukan perintah jabatan yang diberikan oleh penguasa yang berwenang, tidak dipidana”.

Dengan demikian pejabat/penguasa yang berwenang memberi perintah jabatan, dalam hal ini Menteri Keuangan sebagai atasan tertinggi pejabat dan/atau tenaga ahli pajak, adalah *conditio sine qua non* atau syarat yang harus dipenuhi untuk memungkinkan pejabat/tenaga ahli pajak dikecualikan dari ancaman pidana karena membuka data/rahasia Wajib Pajak kepada pihak lain.

b. Frasa “atau instansi Pemerintah”

Dalam rangka menciptakan Pemerintahan yang bersih sesuai dengan prinsip *good governance*, diperlukan adanya pengawasan dan pemeriksaan atas pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara baik yang dilakukan oleh *internal auditor* maupun *external auditor*. Peranan *internal auditor* lebih ditekankan sebagai alat kontrol bagi kepentingan Pemerintah sendiri dalam melaksanakan fungsi pemerintahannya termasuk dalam melakukan kontrol terhadap pengelolaan keuangan negara tanpa adanya kewajiban melaporkan hasil pelaksanaan tugasnya kepada Dewan Perwakilan Rakyat. Dengan perkataan lain peranan *internal auditor* lebih ditujukan sebagai sarana pengawasan internal Pemerintah.

Sedangkan *external auditor*, dalam hal ini BPK, wajib menyerahkan hasil pemeriksaan atas keuangan negara kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, sesuai dengan fungsinya berdasarkan Pasal 23E ayat (2) UUD 1945. Laporan hasil pemeriksaan BPK tersebut selanjutnya digunakan oleh Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah sebagai sarana pengawasan yang bersifat politis terhadap fungsi eksekutif.

Dalam melaksanakan pemeriksaan, BPK sebagai *external auditor* juga dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh aparat pengawas intern pemerintah (*internal auditor*). Hal ini sejalan dengan ketentuan Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang

menyatakan bahwa “Dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawas intern pemerintah”.

Dengan demikian keberadaan instansi pemerintah sebagai *internal auditor* Pemerintah sama sekali tidak meredusir kedudukan BPK sebagai *external auditor* yang memiliki fungsi untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara berdasarkan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

c. Penjelasan Pasal 34 ayat (2a)

Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) merupakan uraian atau penjabaran lebih lanjut tentang kata “keterangan” yang terdapat pada batang tubuh Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan yang menyatakan:

Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) adalah:

a. ...

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.*

Dengan demikian, Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan tidak *illegal* dan tidak bersifat inkonstitusional serta tidak merugikan hak konstitusional Pemohon. Oleh karena itu, tidak dapat dikualifikasikan bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

d. Apakah Benar BPK Tidak Memeriksa Wajib Pajak.

Dalam keterangan yang disampaikan secara lisan baik oleh Pemohon Prinsipal, kuasa hukum, maupun para Ahli Pemohon, dinyatakan bahwa BPK tidak memeriksa Wajib Pajak. Namun, dalam permohonannya data yang diinginkan BPK adalah data dan dokumen individual Wajib Pajak yang harus diserahkan kepada BPK, maka BPK dapat melakukan penelitian atau evaluasi atas dokumen individual tersebut. Apabila berdasarkan hasil penelitian atau evaluasi tersebut, BPK menyatakan terdapat pajak yang kurang dibayar, maka **sesungguhnya BPK telah melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak.**

Pemerintah menegaskan bahwa memeriksa Wajib Pajak jangan hanya

diartikan dengan mendatangi Wajib Pajak, tetapi mempelajari dan mengevaluasi Surat Pemberitahuan (SPT), Laporan Keuangan Wajib Pajak dan dokumen/keterangan lain dari Wajib Pajak dan kemudian menyatakan bahwa pajak yang dibayar oleh Wajib Pajak masih kurang, sesungguhnya BPK telah melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak.

e. Konsekuensi apabila permohonan Pemohon dikabulkan

Pemerintah berpendapat bahwa jika permohonan Pemohon atas pengujian terhadap Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan, khususnya mengenai frasa “ditetapkan Menteri Keuangan untuk” dan frasa “atau instansi Pemerintah” serta Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan dikabulkan, maka akan mengakibatkan ketidakpastian hukum bagi masyarakat terutama yang menyangkut perlindungan terhadap data dan/atau keterangan Wajib Pajak yang bersifat rahasia dan pribadi yang merupakan hak asasi manusia. Beberapa konsekuensi tersebut adalah:

- 1) terlanggarnya perlindungan terhadap hak asasi Wajib Pajak berupa perlindungan hukum terhadap data dan keterangan Wajib Pajak yang bersifat pribadi dan rahasia antara lain Surat Pemberitahuan (SPT), laporan keuangan, dan lain-lain yang dilaporkan oleh Wajib Pajak;
- 2) tidak terlaksananya prinsip kehati-hatian (*prudence*), karena dengan tidak adanya kekuatan hukum yang mengikat dari frasa tersebut berarti seluruh pejabat dan/atau tenaga ahli dapat memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara tanpa memperhatikan kewenangan dan kompetensi pejabat yang bersangkutan serta alasan keperluannya;
- 3) tidak terjaminnya keabsahan, keakuratan, dan validitas data dan/atau keterangan yang diberikan oleh pejabat dan/atau tenaga ahli;
- 4) dengan dinyatakannya frasa “atau instansi pemerintah” tidak memiliki kekuatan hukum mengikat maka peranan pengawasan internal (*internal audit*) sebagai kelengkapan dari suatu praktik pengelolaan pemerintahan yang baik (*good governance*) juga turut dihilangkan;
- 5) risiko penyalahgunaan data dan/atau keterangan perpajakan Wajib Pajak di luar kepentingan pemenuhan kewajiban perpajakan menjadi

sangat besar. Hal ini dikhawatirkan akan makin menurunkan kepercayaan masyarakat kepada institusi publik;

- 6) berkaitan dengan kepercayaan Wajib Pajak, hilangnya kepercayaan masyarakat kepada Pemerintah akan membawa pengaruh pada tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban kenegaraannya di bidang perpajakan. Kondisi ini dapat berdampak pada terganggunya penerimaan negara sehingga akan menghambat jalannya roda pemerintahan yang pada akhirnya tujuan nasional sebagaimana diamanatkan dalam UUD 1945 tidak tercapai;
- 7) timbulnya keberatan dari Wajib Pajak yang bermuara kepada permohonan pengujian terhadap ketentuan Pasal 34 oleh Wajib Pajak sebagaimana dimohonkan oleh BPK karena Wajib Pajak merasa hak Konstitusionalnya dilanggar.

[3.14] Menimbang bahwa, bersama dengan keterangannya, Pemerintah di samping mengajukan bukti-bukti tertulis (Pemt-1 sampai dengan Pemt-49), yang selengkapny telah diuraikan pada bagian Duduk Perkara Putusan ini, telah pula mengajukan ahli maupun saksi yang telah didengar keterangannya oleh Mahkamah, sebagaimana secara lengkap telah diuraikan pada bagian Duduk Perkara Putusan ini, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

1. Ahli Prof. Dr. Satrio Budihardjo Joedono

- Bahwa, menurut ahli, kewenangan BPK yang secara prosedural tidak dapat dipengaruhi oleh siapa pun adalah dalam hal pemeriksaan keuangan negara, bukan dalam hal keuangan pribadi;
- Bahwa dokumen yang diperlukan untuk pemeriksaan pajak dibedakan menjadi dokumen pribadi dan dokumen publik. Harus dihindari semaksimal mungkin memeriksa dokumen pribadi;
- Bahwa hal paling penting yang harus selalu diperhatikan adalah jangan sampai pemeriksaan terhadap keuangan pribadi menimbulkan ketidakpastian hukum karena adanya dualisme pemeriksaan dan adanya kekhawatiran di mana rahasia pribadi menjadi bagian dari pengetahuan publik melalui laporan BPK.

2. Ahli Drs. Soedarjono dan Drs. Kanaka Puradiredja

- Bahwa informasi Wajib Pajak yang dimuat dalam SPT adalah milik pribadi yang bersifat rahasia. Oleh karena itulah dicantumkan sanksi pidana terhadap perbuatan yang melanggar kerahasiaan itu;
- Bahwa pengecualian terhadap prinsip kerahasiaan tersebut dapat dilakukan oleh dan dalam hal:
 - Pejabat yang memegang rahasia dimaksud bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan;
 - Pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi Pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara; atau
 - Untuk kepentingan negara.

3. **Ahli Prof. Dr. Gunadi M.Sc.,Ak.,**

- Bahwa terdapat sejumlah alasan diberikannya perlindungan terhadap Wajib Pajak, yaitu:
 - Sesuai dengan kelaziman dan praktik terbaik internasional;
 - Menghormati hubungan kontraktual politik antara negara dan Wajib Pajak;
 - Melindungi privasi Wajib Pajak;
 - Mencegah kesewenang-wenangan penguasa;
 - Memberikan kepastian hukum;
 - Meningkatkan kepatuhan perpajakan masyarakat terhadap integritas perpajakan;
- Bahwa perlindungan kerahasiaan Wajib Pajak dapat dikecualikan dalam hal:
 - Diperlukan keterangan saksi atau ahli dalam sidang pengadilan;
 - Diperlukan keterangan oleh lembaga negara atau instansi pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara;
 - Untuk kepentingan negara;
 - Untuk kepentingan pemeriksaan pengadilan.

4. **Ahli Abdul Hakim Garuda Nusantara, S.H., LL.M.**

- Bahwa data pajak sebagai hak milik dijamin sebagai hak asasi manusia sebagaimana diatur dalam Pasal 28G ayat (1) *juncto* Pasal 28H ayat (4) UUD 1945;
- Bahwa terdapat bahaya ganda (*double jeopardy*) bagi para Wajib Pajak bila pada satu sisi menghadapi pemeriksaan petugas kantor pajak dan pada sisi lain terancam menghadapi pemeriksaan oleh BPK dengan segala risikonya;
- Bahwa perlindungan terhadap hak milik dapat dikecualikan demi kepentingan umum dengan tiga landasan pembatasan:
 - Sesuai dengan hukum (*lawful*);
 - Tidak sewenang-wenang;
 - Proporsional;
- Bahwa pengungkapan (*disclosure*) informasi tanpa persetujuan pemiliknya merupakan bentuk perbuatan melawan hukum;
- Bahwa hak milik Wajib Pajak atas informasi yang bersifat rahasia (*confidential*) merupakan suatu hak asasi yang bisa diterobos demi kepentingan umum dan hanya dapat dilakukan melalui prosedur yang ditetapkan oleh undang-undang, yakni untuk:
 - Kepentingan pemeriksaan;
 - Penyidikan pengadilan;
- Bahwa diperlukan keseimbangan antara hak asasi manusia Wajib Pajak dan kepentingan umum (*due process of law*) guna mencegah kesewenang-wenangan dan memberikan kepastian hukum.

5. Saksi Frederik Tumbuan

Bahwa jika permohonan BPK dikabulkan, tak terelakkan akan lahir ketidakadilan dan ketidakpastian hukum pada Wajib Pajak, termasuk saksi, dan niscaya akan menyirnakakan hak atas jaminan rasa aman saksi dan perlindungan dari ancaman ketakutan, padahal hak demikian dijamin oleh Pasal 28G UUD 1945.

6. Saksi Rheinald Kasali

- Bahwa saksi, sejak hanya memiliki penghasilan tunggal sebagai pegawai negeri sipil hingga mempunyai penghasilan-penghasilan tambahan,

senantiasa taat membayar pajak dengan kesadaran sendiri sesuai prinsip *self assessment* yang dianut UU Perpajakan;

- Bahwa, sejak memiliki NPWP, saksi telah dua kali mengalami pemeriksaan pajak. Saksi merasakan ketidaknyamanan diperiksa petugas pajak karena bagaimanapun saksi harus mengungkapkan hal-hal yang seharusnya bersifat rahasia pribadi saksi, seperti identitas pribadi dan keluarga, tabungan, portofolio, aset (surat-surat berharga), properti, utang, warisan, hibah, dan harta bergerak maupun tak bergerak lainnya. Namun, karena ada jaminan bahwa semua yang saksi ungkapkan itu akan dijaga kerahasiannya, saksi agak lega meskipun tetap juga ada rasa waswas karena terutama ada data-data yang bersifat bisnis yang dapat dipakai oleh pesaing usaha maupun pemasar yang kerap mengganggu *privacy*;
- Bahwa saksi masih ingat betul, ketika bermukim di Amerika Serikat, beberapa kejadian memilukan yang menimpa orang ketika data mengenai identitas dan kekayaan orang itu beredar luas dan disalahgunakan oleh pihak-pihak yang tidak bertanggung jawab;
- Bahwa saksi juga pernah membaca di mana Biro Pusat Statistik Amerika pernah menolak permintaan badan intelejennya untuk mendapatkan data-data mengenai warga keturunan Jepang di era Perang Dunia II;
- Bahwa saksi menawarkan kepada BPK, kalau BPK tidak ingin ada izin Menteri Keuangan dalam melakukan pemeriksaan keuangan negara di bidang perpajakan, ada baiknya jika BPK minta ijin kepada Wajib Pajak namun Wajib Pajak juga diberi hak untuk membentuk asosiasi Wajib Pajak guna melindungi kepentingannya, bukan hanya menyangkut *privacy* tetapi juga kepentingan akan kepastian hukum.

PENDAPAT MAHKAMAH

[3.15] Menimbang bahwa setelah memeriksa dengan saksama uraian Pemohon dalam permohonannya dan keterangan Pemohon dalam persidangan, bukti-bukti tertulis yang diajukan Pemohon, bukti-bukti tertulis yang diajukan Pemerintah, Keterangan DPR, Keterangan Pemerintah, Keterangan Saksi yang diajukan Pemerintah, Keterangan Ahli – baik yang diajukan Pemohon maupun Pemerintah – sebagaimana telah diuraikan di atas, Mahkamah berpendapat sebagai berikut:

[3.15.1] Bahwa, Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 berbunyi, *“Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri”*. Dengan demikian, kewenangan konstitusional BPK adalah memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Sedangkan yang menjadi objek dari pelaksanaan kewenangan konstitusional BPK itu adalah pihak yang melakukan tindakan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dengan kata lain, siapapun pihak yang melaksanakan tindakan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, maka pihak itu akan menjadi objek yang harus tunduk pada pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK.

[3.15.2] Bahwa, menurut Pasal 6 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (selanjutnya disebut UU BPK) yang menjadi objek pemeriksaan BPK adalah setiap pihak yang mengelola keuangan negara. Pasal 6 ayat (1) UU BPK dimaksud berbunyi, “BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh 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”. Dalam undang-undang ini juga ditegaskan bahwa BPK dalam melaksanakan kewenangan pemeriksaan dimaksud adalah berdasarkan undang-undang tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, sebagaimana tegas dinyatakan dalam Pasal 6 ayat (2) UU BPK yang berbunyi, “Pelaksanaan pemeriksaan BPK sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dilakukan berdasarkan undang-undang tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara”.

[3.15.3] Bahwa, berdasarkan uraian pada sub-paragraf **[3.15.1]** dan sub-paragraf **[3.15.2]** di atas, maka untuk menentukan ada tidaknya kerugian kewenangan konstitusional BPK dalam permohonan *a quo* bergantung hal-hal berikut:

- a) apakah yang dimaksud dengan keuangan negara;
- b) apakah yang dimaksud dengan pemeriksaan;

- c) apakah yang dimaksud dengan pengelolaan keuangan negara;
- d) apakah yang dimaksud dengan tanggung jawab keuangan negara.

Namun, sebelum menjawab pertanyaan pada huruf a) sampai dengan d) di atas, Mahkamah memandang perlu untuk menegaskan bahwa kebebasan dan kemandirian yang dimaksud Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 tidaklah boleh ditafsirkan hanya dalam kaitan dengan pembentukan BPK melainkan juga mencakup kebebasan dan kemandirian dalam pelaksanaan kewenangan konstitusional BPK yang diberikan oleh UUD 1945. Sebab, tujuan dibentuknya BPK adalah untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Tujuan demikian tidak mungkin dapat dicapai jika dalam melaksanakan kewenangannya BPK tidak bebas dan mandiri. Namun, kebebasan dan kemandirian BPK dalam melaksanakan kewenangan dimaksud bukanlah tanpa batas melainkan harus tetap tunduk pada ketentuan undang-undang yang berkaitan dengan pelaksanaan kewenangannya itu, dalam hal ini undang-undang tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, sebagaimana secara tegas dinyatakan dalam Pasal 6 ayat (2) UU BPK. Tanpa pembatasan demikian, kewenangan besar yang dimiliki BPK sebagai *state auditor* mengandung potensi untuk disalahgunakan, sebagaimana halnya setiap kewenangan yang dimiliki oleh institusi atau lembaga apa pun.

Dengan kata lain, pembatasan demikian menjadi syarat yang tak dapat ditiadakan guna memastikan bekerjanya mekanisme saling mengawasi dan mengimbangi (*checks and balances*) antarlembaga atau antarorgan negara dalam negara hukum yang demokratis dan negara demokrasi yang berdasar atas hukum, mekanisme mana merupakan salah satu mekanisme untuk menegakkan prinsip *Constitutionalism* yang merupakan syarat pertama negara hukum yang demokratis dan negara demokrasi yang berdasar atas hukum.

[3.15.4] Bahwa, menurut Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (selanjutnya disebut **UU Keuangan Negara**) dan Pasal 1 angka 7 UU BPK, dikatakan bahwa yang dimaksud dengan **Keuangan Negara** adalah “*semua hak dan kewajiban negara yang dapat*

dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut". Selanjutnya, dalam Pasal 2 UU Keuangan Negara dikatakan, *"Keuangan Negara sebagaimana dimaksud pada Pasal 1 angka 1, meliputi:*

- a. hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;*
- b. kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;*
- c. Penerimaan Negara;*
- d. Pengeluaran Negara;*
- e. Penerimaan Daerah;*
- f. Pengeluaran Daerah;*
- g. Kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan dari perusahaan negara/perusahaan daerah;*
- h. Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;*
- i. Kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah";*

Sementara itu, menurut Pasal 1 angka 1 UU Pemeriksaan Keuangan Negara dan Pasal 1 angka 9 UU BPK yang dimaksud dengan **Pemeriksaan** adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Sedangkan **Pengelolaan Keuangan Negara**, menurut Pasal 1 angka 6 UU Pemeriksaan Keuangan Negara dan Pasal 1 angka 8 UU BPK, adalah keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya, yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban.

Adapun yang dimaksud dengan **Tanggung Jawab Keuangan Negara**, menurut Pasal 1 angka 7 UU Pemeriksaan Keuangan Negara dan Pasal 1 angka 11 UU BPK, adalah kewajiban Pemerintah untuk melaksanakan pengelolaan keuangan negara secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, dan transparan, dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.

[3.15.5] Bahwa, dengan pengertian keuangan negara, pemeriksaan, pengelolaan keuangan negara, tanggung jawab keuangan negara sebagaimana diuraikan pada sub-paragraf **[3.15.4]**, dihubungkan dengan dalil-dalil Pemohon sebagaimana diuraikan pada sub-paragraf **[3.8.1]** sampai dengan sub-paragraf **[3.8.5]**, maka untuk mengetahui ada-tidaknya kerugian kewenangan konstitusional BPK sebagaimana didalilkan selanjutnya akan ditentukan oleh:

- a) Apakah Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan merupakan objek dari kewenangan BPK.
- b) Jika merupakan objek kewenangan BPK, apakah ketentuan tersebut telah menghilangkan atau menghalangi BPK untuk melakukan pemeriksaan secara bebas dan mandiri.
- c) Apakah dengan terdapatnya “instansi pemerintah” yang turut melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara mengakibatkan hilangnya atau terhalanginya kebebasan dan kemandirian BPK dalam melaksanakan kewenangan konstitusionalnya.

Oleh karena yang menjadi objek dari kewenangan pemeriksaan BPK adalah pejabat pengelola keuangan negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangan pejabat yang bersangkutan, sementara itu dalam pengertian keuangan negara juga tercakup hak negara untuk memungut pajak, maka telah nyata bahwa Pasal 34 ayat (2a) huruf b maupun Penjelasan Pasal 34 ayat (2a), sepanjang menyangkut tindakan atau kegiatan pejabat pengelola keuangan negara, adalah termasuk dalam ruang lingkup objek kewenangan pemeriksaan BPK.

Namun, dalam hubungan ini penting ditegaskan bahwa esensi dari UU Perpajakan adalah mengatur hubungan antara negara dan Wajib Pajak, sehingga secara keseluruhan yang diatur di dalamnya adalah berupa ketentuan tentang perimbangan pelaksanaan hak dan kewajiban negara selaku pemungut pajak dengan hak dan kewajiban Wajib Pajak. Bagaimana perimbangan hak dan kewajiban dari masing-masing pihak itu diatur bergantung pada sistem perpajakan yang dianut oleh undang-undang yang bersangkutan. Sebagaimana diketahui, UU Perpajakan menganut sistem *self assessment* dan mengacu pada kebijakan pokok:

- a. meningkatkan efisiensi pemungutan pajak dalam rangka mendukung penerimaan negara;
- b. meningkatkan pelayanan, kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat guna meningkatkan daya saing dalam bidang penanaman modal, dengan tetap mendukung pengembangan usaha kecil dan menengah;
- c. menyesuaikan tuntutan perkembangan sosial ekonomi masyarakat serta perkembangan di bidang teknologi informasi;
- d. meningkatkan keseimbangan antara hak dan kewajiban;
- e. menyederhanakan prosedur administrasi perpajakan;
- f. meningkatkan penerapan prinsip *self assessment* secara akuntabel dan konsisten; dan
- g. mendukung iklim usaha ke arah yang lebih kondusif dan kompetitif (*vide* Penjelasan Umum UU Perpajakan angka 3 dan angka 4).

Oleh karena itu, dalam hubungannya dengan permohonan *a quo*, persoalan yang timbul adalah sampai di manakah batas-batas pelaksanaan kewenangan pemeriksaan BPK itu dapat dilaksanakan karena, di satu sisi, sebagai konsekuensi dari prinsip *self assessment* yang dianut, maka negara *in casu* Pemerintah melalui Menteri Keuangan (dan pejabat dalam lingkungannya) selaku fiskus dilarang untuk memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahuinya atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak [Pasal 34 ayat (1) UU Perpajakan]; sementara di lain sisi 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. Dalam hal pemeriksaan dimaksud dilakukan oleh BPK, hasilnya kemudian akan diserahkan kepada DPR, DPD, dan DPRD sesuai dengan kewenangannya dan setelah itu dinyatakan terbuka untuk umum [*vide* Pasal 7 ayat (1) *juncto* ayat (5) UU BPK *juncto* Pasal 19 ayat (1) UU Pemeriksaan Keuangan Negara]. Meskipun terdapat ketentuan yang menyatakan bahwa laporan hasil pemeriksaan yang dinyatakan terbuka untuk umum tersebut tidak termasuk laporan yang memuat rahasia negara [*vide* Pasal 19 ayat (2) UU Pemeriksaan Keuangan Negara], timbul 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 hal itu 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) UU Perpajakan.

Dalam situasi demikian maka telah terjadi benturan antara dua kepentingan hukum yang sama-sama dilindungi oleh konstitusi, yaitu:

Pertama, kepentingan hukum berupa hak konstitusional Wajib Pajak atas harta bendanya sebagaimana dimaksud Pasal 28G ayat (1) UUD 1945, 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 hukum berupa kewenangan konstitusional BPK untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara secara bebas dan mandiri [Pasal 23E ayat (1) UUD 1945] sehingga mengharuskannya untuk memeriksa semua dokumen yang berkaitan dengan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara [*vide* Penjelasan Pasal 9 ayat (1) huruf b UU BPK].

Dalam keadaan demikian, langkah yang telah dilakukan oleh BPK dan Menteri Keuangan dengan membuat *memorandum of understanding*,

sebagaimana terungkap dalam persidangan tanggal 27 Februari 2008, guna menjembatani dua kepentingan hukum yang berbenturan itu, untuk sementara, merupakan jalan keluar yang tepat. Namun, dalam jangka panjang, harus ada penyesuaian antara kedua undang-undang *a quo* (UU Perpajakan dan UU BPK) dan undang-undang lain yang berkait dengan keuangan negara sehingga menjamin terlindunginya kedua kepentingan hukum tersebut, hal mana bukan merupakan kewenangan Mahkamah melainkan kewenangan pembentuk undang-undang, *in casu* DPR dan Presiden (Pemerintah) dalam rangka *legislative review*.

Dalam hal terjadi kasus di mana terdapat dua kepentingan hukum yang sama-sama dijamin oleh konstitusi, sebagaimana halnya dengan permohonan *a quo*, tidaklah mungkin Mahkamah memutuskan kepentingan yang satu adalah konstitusional sementara yang lain tidak konstitusional jika kasus demikian diajukan sebagai permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD 1945. Hal demikian hanya mungkin terjadi dalam pelaksanaan kewenangan Mahkamah untuk memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh UUD 1945, bukan dalam pengujian undang-undang terhadap UUD 1945.

[3.15.6] Bahwa, selanjutnya Pemohon juga mendalilkan, kewenangan BPK yang diberikan oleh UUD 1945, yang diperkuat oleh beberapa undang-undang sebagaimana diuraikan pada sub-paragraf **[3.8.1]** sampai dengan sub-paragraf **[3.8.3]**, telah dibatasi oleh norma yang terdapat dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan karena, menurut norma yang terdapat dalam ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan, pejabat pajak dan atau tenaga ahli hanya dapat memberikan keterangan kepada BPK setelah mendapat penetapan oleh Menteri Keuangan.

Terhadap dalil Permohon ini, Mahkamah berpendapat, sebagaimana telah diuraikan pada sub-paragraf **[3.15.5]** di atas, bahwa sebagai konsekuensi sistem *self assessment* yang dianut oleh UU Perpajakan maka hanya fiskus saja lah (*in casu* Menteri Keuangan) yang berhak mengetahui segala informasi yang berkenaan dengan Wajib Pajak dan fiskus dilarang memberitahukan kepada pihak lain segala informasi yang

diketahuinya itu. Bahkan, larangan itu juga berlaku terhadap tenaga ahli yang ditunjuk untuk membantu pelaksanaan perundang-undangan di bidang perpajakan. Namun, larangan itu dikecualikan atau tidak berlaku jika: (i) keterangan dimaksud diperlukan untuk kepentingan pengadilan atau (ii) keterangan dimaksud diperlukan dalam rangka pemeriksaan keuangan negara, baik yang dilakukan oleh lembaga negara (*in casu* BPK) maupun instansi Pemerintah. Dengan kata lain, pihak yang dibenarkan atau yang berwenang untuk memberikan keterangan dalam rangka pemeriksaan keuangan negara adalah fiskus yaitu Menteri Keuangan. Karena kewenangan dimaksud ada pada Menteri keuangan, adalah logis jika pihak lain – yaitu pejabat pajak atau tenaga ahli yang berada di bawah Menteri Keuangan – hanya dimungkinkan memberikan keterangan jika telah mendapatkan ijin atau penetapan Menteri Keuangan. Dengan demikian, tidak terdapat hambatan apa pun bagi BPK untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara dalam hubungan ini. Jika masalahnya, sebagaimana terungkap dalam persidangan tanggal 27 Februari 2008, bahwa izin atau penetapan itu acapkali sangat terlambat dikeluarkan oleh Menteri Keuangan sehingga BPK menjadi terhambat dalam melaksanakan kewenangannya, hal demikian bukanlah akibat inkonstitusionalnya norma undang-undang melainkan penerapan dari norma undang-undang itu yang tidak tepat waktu, sehingga masalahnya adalah masalah teknis implementasi. Hambatan yang bersifat teknis demikian pun seharusnya dapat diselesaikan melalui *memorandum of understanding* sebagaimana telah diuraikan pada sub-paragraf [3.15.5] di atas.

Sementara itu, terhadap adanya kata-kata “instansi Pemerintah” dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan yang oleh Pemohon dianggap telah menghalangi kebebasan dan kemandirian BPK, dengan argumentasi bahwa UUD 1945 hanya menghendaki adanya **satu** Badan Pemeriksa Keuangan, Mahkamah berpendapat bahwa kata “satu” dalam Pasal 23E UUD 1945 itu merupakan penegasan bahwa tidak boleh ada badan atau lembaga lain yang memiliki kewenangan memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara **yang kebebasan dan kemandiriannya sama dengan BPK dan kedudukannya sederajat**

dengan BPK. Jika Pemerintah (Presiden) – untuk memenuhi tuntutan kebutuhan adanya *internal audit* – memandang perlu membentuk suatu instansi tersendiri, maka hal demikian dimungkinkan oleh UUD 1945. Kebebasan dan kemandirian instansi demikian tidak sama dengan kebebasan dan kemandirian BPK. Kedudukannya pun tidak sederajat dengan BPK, karena ia merupakan bagian dari Pemerintah (Eksekutif). Oleh karena itu, adanya kata “instansi Pemerintah” dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan tersebut tidaklah menghalangi kebebasan dan kemandirian BPK dalam melakukan kewenangan konstitusionalnya. Justru BPK seharusnya terbantu oleh adanya “instansi Pemerintah” tersebut. Sebab, menurut Pasal 9 ayat (1) UU Pemeriksaan Keuangan Negara dikatakan, *“Dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawasan intern Pemerintah”*. Bahkan, dalam rangka pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dimaksud, menurut Pasal 9 ayat (2) UU Pemeriksaan Keuangan Negara, hasil pemeriksaan intern Pemerintah itu wajib disampaikan kepada BPK.

- [3.15.7]** Bahwa Pemohon juga mendalilkan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan telah membatasi kewenangan BPK dengan argumentasi karena Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan tersebut membuat norma baru yang tidak sesuai dengan hakikatnya sebagai pengecualian terhadap Pasal 34 ayat (1) UU Perpajakan. Menurut Mahkamah, hal ini pun berkait dengan persoalan sebagaimana diuraikan pada sub-paragraf **[3.15.5]** di atas, yakni terjadinya benturan antara dua kepentingan hukum yang sama-sama dilindungi oleh konstitusi, yaitu kepentingan hukum berupa hak konstitusional Wajib Pajak atas harta bendanya sebagaimana dimaksud Pasal 28G ayat (1) UUD 1945, dalam hal ini jaminan kerahasiaan yang dilindungi undang-undang atas segala informasi yang telah diberikannya kepada negara (fiskus) sesuai dengan prinsip *self assessment* yang dianut UU Perpajakan dan kepentingan hukum berupa kewenangan konstitusional BPK untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara secara bebas dan mandiri yang mengharuskannya untuk memeriksa semua dokumen yang berkaitan dengan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Oleh karena itu,

yang dibutuhkan adalah *legislative review* oleh pembentuk undang-undang yang menjamin harmonisasi antarberbagai undang-undang yang berkaitan dengan keuangan negara. Selanjutnya, sebagai jalan keluar untuk jangka pendek, sebagaimana telah disarankan pada sub-paragraf **[3.15.5]** di atas, hal ini dapat diatur dalam bentuk peraturan tersendiri yang menampung substansi yang sudah akan disepakati dalam rancangan “*memorandum of understanding*” antara BPK dan Departemen Keuangan (*vide* lampiran 3 Kesimpulan Akhir Pemohon), sebagaimana diungkap dalam persidangan.

[3.15.8] Bahwa, sebelum dilakukannya penyerasian berbagai undang-undang dalam bidang atau yang berkait dengan keuangan negara sebagaimana dimaksud pada sub-paragraf **[3.15.7]** di atas, jika BPK dalam melaksanakan kewenangan konstitusionalnya melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara berdasarkan ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan menemukan indikasi terjadinya tindak pidana, BPK dapat menggunakan alasan “untuk kepentingan negara” sebagaimana dimaksud Pasal 34 ayat (3) UU Perpajakan untuk memperoleh bukti tertulis dari atau tentang Wajib Pajak.

[3.16] Menimbang, berdasarkan seluruh uraian pada paragraf **[3.15]** di atas, telah ternyata bahwa tidak terdapat adanya kerugian kewenangan konstitusional Pemohon sebagai akibat diberlakukannya Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan. Dengan demikian, meskipun Pemohon memenuhi syarat kualifikasi sebagai pihak yang dapat mengajukan permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD 1945 menurut ketentuan Pasal 51 ayat (1) huruf d UU MK, yakni *in casu* sebagai lembaga negara, namun dikarenakan tidak terpenuhinya syarat kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional mengakibatkan tidak terpenuhinya syarat kedudukan hukum (*legal standing*) sebagaimana ditentukan.

4. KONKLUSI

Berdasarkan seluruh uraian di atas, Mahkamah berkesimpulan:

[4.1] Bahwa terdapat ketidakharmonisan antarundang-undang, *in casu* UU Perpajakan dan sejumlah undang-undang dalam bidang atau yang berkaitan dengan keuangan negara (UU Keuangan Negara, UU Pemeriksaan Keuangan Negara, UU BPK), yang menjadi sebab terjadinya benturan antara dua kepentingan hukum yang sama-sama dilindungi oleh konstitusi, sehingga dalam perkara pengujian undang-undang *a quo*, yang bukan perkara sengketa kewenangan konstitusional lembaga negara, tidak dapat ditentukan adanya kerugian kewenangan konstitusional BPK sebagai akibat berlakunya Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan;

[4.2] Bahwa, 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 yang telah diuraikan pada paragraf **[4.1]**, 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*);

5. AMAR PUTUSAN

Dengan mengingat Pasal 56 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 98, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4316);

Mengadili:

Menyatakan permohonan Pemohon **tidak dapat diterima** (*niet ontvankelijk verklaard*);

Demikian diputuskan dalam Rapat Permusyawaratan Hakim yang dihadiri oleh sembilan Hakim Konstitusi pada hari Senin, tanggal 12 Mei 2008, dan diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari ini, Kamis, tanggal 15 Mei 2008, oleh kami Jimly Asshiddiqie, selaku Ketua merangkap Anggota, I Dewa Gede Palguna, H.A.S. Natabaya, Maruarar Siahaan, H.M. Laica Marzuki, Harjono, H. A. Mukthie Fadjar, Soedarsono, dan Moh. Mahfud MD, masing-masing sebagai Anggota, dengan dibantu oleh Makhfud sebagai

Panitera Pengganti, serta dihadiri oleh Pemohon/Kuasa Pemohon, Pemerintah atau yang mewakili, dan Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili, serta Pihak Terkait Langsung.

KETUA,

TTD,

**Jimly Asshiddiqie,
ANGGOTA-ANGGOTA,**

TTD, TTD,

I Dewa Gede Palguna

H.A.S Natabaya

TTD, TTD,

Maruarar Siahaan

H.M. Laica Marzuki

TTD, TTD,

Soedarsono

Harjono

TTD, TTD,

H.A. Mukthie Fadjar

Moh. Mahfud MD

PENDAPAT BERBEDA (*DISSENTING OPINION*)

Terhadap putusan Mahkamah di atas, Hakim Konstitusi Maruarar Siahaan mempunyai pendapat berbeda (*dissenting opinion*) sebagai berikut:

Bertolak dari titik pandang yang sangat berbeda dengan mayoritas, saya akan mempertimbangkan seluruh dalil permohonan Pemohon, yang pada pokoknya telah mengemukakan sebagai berikut:

1. Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 28 Tahun 2007 sepanjang menyangkut frasa “*ditetapkan oleh Menteri Keuangan untuk*”, dalam bunyi selengkapnya pasal tersebut “*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*”.
2. Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* UU Nomor 27 Tahun 2007 sepanjang menyangkut frasa “*atau instansi Pemerintah*” dalam bunyi selengkapnya pasal tersebut: “*Pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara **atau instansi Pemerintah** yang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara*”.
3. Seluruh Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) yang berbunyi, “*Keterangan yang dapat diberitahukan adalah identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan.*

Identitas Wajib Pajak meliputi:

- 1) *nama Wajib Pajak;*
- 2) *Nomor Pokok Wajib Pajak;*
- 3) *alamat Wajib Pajak;*
- 4) *alamat kegiatan usaha;*
- 5) *merk usaha; dan atau*
- 6) *kegiatan usaha Wajib Pajak.*

Informasi yang bersifat umum tentang perpajakan meliputi:

- a. *penerimaan pajak secara nasional;*
- b. *penerimaan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak;*
- c. *penerimaan pajak perjenis pajak;*
- d. *penerimaan pajak per Klasifikasi lapangan usaha;*
- e. *jumlah Wajib Pajak dan/atau Pengusaha Kena Pajak terdaftar;*
- f. *register permohonan Wajib Pajak ;*
- g. *tunggakan pajak secara nasional; dan /atau*
- h. *tunggakan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak.”*

Bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, dan karenanya tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat.

LEGAL STANDING

Persyaratan *legal standing* sebagaimana ditentukan dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK dan kriteria yang ditetapkan oleh Mahkamah sejak Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 dan Nomor 011/PUU-V/2007, harus dilihat dari segi hak dan kewenangan konstitusional yang ditentukan dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, yang menguraikan kewenangan yang diberikan kepada BPK untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Kata-kata dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK, bahwa Pemohon **menganggap** hak dan kewenangan konstitusionalnya dirugikan, dengan argumen dan alat bukti yang diajukan, dipandang cukup sebagai dasar untuk menyatakan dipenuhinya syarat *legal standing* bagi BPK untuk mengajukan permohonan *a quo*. Setiap anggapan yang berpendapat bahwa Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 tidak mengatur kewenangan BPK, merupakan interpretasi harfiah yang tidak memadai untuk menafsir kewenangan yang diberikan oleh konstitusi, yang umumnya merupakan peraturan mendasar tentang organisasi kekuasaan negara, dan tidak mengatur secara rinci satu hak dan kewenangan konstitusional. Definisi konstitusi sendiri dapat merupakan pedoman utama untuk memberi tafsir terhadap kewenangan yang diberikan dan diatur dalam UUD 1945.

Pasal 34 ayat (2a) huruf b, tentang penunjukan oleh Menteri Keuangan terhadap Pejabat yang akan memberi keterangan, dan pejabat yang bertindak sebagai saksi dan/atau ahli dalam sidang Pengadilan, telah dianggap oleh BPK merugikan kewenangan konstitusionalnya, jikalau dilihat dari alat-alat bukti yang diajukan yang menunjukkan bahwa penunjukan dan izin untuk melakukan pemeriksaan dijawab dalam waktu yang cukup lama dan bahkan ada yang ditolak (*vide* Bukti P-12 sampai dengan P-17), padahal hal itu wajib dipenuhi sesuai dengan ketentuan Pasal 10 huruf a Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Oleh karenanya rumusan Pasal 34 ayat (2a) huruf b tersebut seharusnya dirumuskan sedemikian rupa untuk mendukung tugas konstitusional BPK. Di lain Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b yang membatasi data dan dokumen yang boleh diberikan pada BPK, justru oleh Pemohon telah dianggap menghambat

pelaksanaan tugas pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, maka menurut hemat kami karena kewajiban pejabat Ditjen Pajak untuk merahasiakan data Wajib Pajak adalah terhadap lain yang tidak berkepentingan, sedang BPK sebagai lembaga negara yang bertugas memeriksa kebenaran pelaksanaan tugas Ditjen Pajak dalam pemungutan dan penyetoran pajak secara bebas dan mandiri, justru harus mendasarkan diri pada data-data Wajib Pajak yang prinsipil. Kerahasiaan data dan informasi Wajib Pajak yang didalilkan Menteri Keuangan bisa terlanggar oleh pemeriksaan demikian bertentangan dengan tujuan pemeriksaan keuangan atas pengelolaan dan tanggung jawab DJP, karena BPK sebagai lembaga negara yang berwenang untuk itu merupakan yang juga berkewajiban merahasiakan data Wajib Pajak. Dalam menjalankan pemeriksaan data perpajakan, BPK bukanlah lain yang dimaksud oleh UU Perpajakan tersebut, karena UU Perpajakan merupakan ketentuan sektoral di bidang perpajakan, dan kewajiban DJP **merahasiakan** data Wajib Pajak tersebut adalah **terhadap orang lain** yang tidak berhak, dan bukan lembaga yang berwenang memeriksa. Regiem hukum yang diperlakukan dalam melihat kerahasiaan data Wajib Pajak dalam **konteks pemeriksaan keuangan**, adalah UU Pemeriksaan Keuangan Negara, sehingga jikalau alasan kerahasiaan itu menggunakan aturan tentang kewajiban DJP yang diatur dalam UU Perpajakan yang bersifat membatasi kewenangan BPK, maka jelas bahwa pasal-pasal tersebut telah merugikan kewenangan BPK. Dengan rumusan kriteria dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK dan Putusan Mahkamah Nomor 006/PUU-III/2005 jelas Kedudukan Hukum BPK untuk mengajukan *judicial review* telah dipenuhi.

Persyaratan tentang *legal standing* sebagaimana ditentukan dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK dan kriteria yang dianut oleh Mahkamah sejak Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 dan Nomor 011/PUU-V/2007, baik dilihat dari segi hak dan kewenangan konstitusional yang ditentukan dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, ayat (2) dan (3) menguraikan kewenangan yang diberikan kepada BPK, untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara, yang diberikan kepada satu badan saja yaitu BPK dan bukan badan yang lain, dan dilakukan secara bebas dan mandiri, dan hasil pemeriksaan tersebut kemudian diserahkan kepada DPR, DPD dan DPRD untuk ditindaklanjuti. Kewenangan konstitusional demikian **dianggap** telah dirugikan karena dihalangi secara bebas untuk melaksanakan pemeriksaan keuangan karena adanya Pasal 34 ayat (2a)

huruf b, yang mensyaratkan bahwa untuk memperoleh data dan informasi perpajakan dalam rangka pemeriksaan dan pengelolaan keuangan negara harus dengan lebih dahulu mendapatkan Penetapan Menteri Keuangan tentang Pejabat/ Tenaga ahli pajak yang dapat memberi data, dan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) yang membatasi data dan dokumen, yang ternyata membentuk norma baru dari norma yang dijelaskan, yang menyebabkan keleluasaan Pemohon untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara, telah dikurangi dan atau dibatasi. Restriksi atas kewenangan yang diberikan oleh UUD kepada BPK yang kemudian dijabarkan dalam UU tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan UU tentang BPK, meskipun ditafsirkan oleh Pemerintah hanya merupakan pengaturan lalu lintas untuk tertib pemeriksaan dan penunjukan pejabat yang berwenang memberi keterangan, agar dapat dilepaskan dari tanggung jawab pidana yang timbul dari kewajiban menjaga kerahasiaan informasi dan data perpajakan yang dimiliki Wajib Pajak, maka dengan melihat bukti-bukti tulisan dalam P-12 sampai dengan P-17, telah nyata bahwa Penetapan yang diatur dalam Pasal 34 ayat (2a) UU Perpajakan *a quo*, yang seharusnya dimaksudkan untuk membantu BPK dalam pelaksanaan pemeriksaan keuangan negara, telah terbukti tidak selalu diberikan, yang menyebabkan BPK tidak dapat melaksanakan pemeriksaan sebagai kewenangan konstitusionalnya secara sepatutnya. Hal demikian dengan kata-kata dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK, bahwa Pemohon ***menganggap*** hak konstitusionalnya dirugikan, dengan argumen dan alat bukti yang diajukan, dipandang cukup sebagai dasar bagi Mahkamah untuk menyatakan dipenuhinya syarat *legal standing* bagi BPK untuk mengajukan permohonan pengujian *a quo*.

POKOK PERKARA

Hemat kami, dalam menilai permohonan ini, pertama-tama harus diawali dengan uraian pengertian tentang:

1. Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;
2. Kebebasan dan kemandirian BPK dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;
3. Kedudukan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perpajakan terhadap Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab

Keuangan Negara *juncto* Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK dalam melakukan pemeriksaan keuangan negara.

Terhadap masalah tersebut dikemukakan pokok-pokok pikiran sebagai berikut:

1. **Pengertian Pemeriksaan Pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara**

Prinsip pemisahan kekuasaan dalam arti pembagian kekuasaan (*division of powers*) yang menyerahkan dan membagi kekuasaan dalam fungsi pokok yang berbeda dan diserahkan kepada lembaga yang berbeda, merupakan dasar pengorganisasian kekuasaan dalam cabang-cabang yang berbeda, dengan maksud untuk mencegah terpusatnya kekuasaan disatu tangan, yang dapat melanggar hak dan kebebasan fundamental rakyat maupun melanggar ketentuan hukum yang mengikat lembaga negara yang diberikan kekuasaan. Untuk mencegah kesewenang-wenangan tersebut, maka di samping pemisahan atau pembagian kekuasaan kepada cabang kekuasaan yang berbeda, maka cabang kekuasaan yang berbeda tersebut juga mempunyai fungsi untuk melakukan pengawasan dalam mekanisme *checks and balances* satu dengan yang lain. Kekuasaan atau wewenang *lembaga negara* diatur dalam konstitusi dengan maksud pembatasan atas kekuasaan atau wewenangnya telah secara inklusif diatur dalam pembagian kekuasaan tersebut sedemikian rupa sehingga diharapkan tidak terjadi penyimpangan dan penyalahgunaan kekuasaan.

Sebagai Penjabaran Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, yang mengatur wewenang konstitusional BPK, diuraikan rincian fungsi, tugas, dan kewenangan BPK dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, yang merumuskan sebagai berikut:

- a. Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas

dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. (Pasal 1 angka 1);

- b. Pengelolaan keuangan negara adalah keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya, yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban. (Pasal 1 angka 6);
- c. Tanggung jawab keuangan negara, adalah kewajiban Pemerintah untuk melaksanakan pengelolaan keuangan negara secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif dan transparan, dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan. (Pasal 1 angka 7).

Dilihat dari fungsi pengawasan secara horisontal dalam mekanisme *checks and balances*, yang dirumuskan dalam Pasal 23E ayat (1) dan kemudian dijabarkan dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Keuangan Negara, pemeriksaan dan pengawasan demikian adalah sebagai bentuk dari transparansi, *good governance* dan akuntabilitas, yang harus diwujudkan. Oleh karenanya, sebagai pelaksanaan asas pemerintahan yang baik dalam *good governance*, yang transparan dan akuntabel, maka seluruh lembaga negara maupun pejabat-pejabat negara yang memiliki wewenang dalam pengelolaan keuangan negara, harus memberikan segala bantuan, fasilitas, dan kemudahan dalam rangka terselenggaranya pemeriksaan pengelolaan keuangan dan tanggung jawab atas keuangan negara tersebut. Setiap lembaga negara dan pejabat negara wajib untuk memberi segala kemudahan dan harus terbuka untuk memberi akses atas data dan informasi yang diperlukan untuk pemeriksaan demikian, karena identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang objektif dalam menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan yang dilakukan memerlukan keleluasaan.

2. Kebebasan dan Kemandirian BPK

Pemeriksaan yang objektif, profesional, dan memiliki keandalan, hanya dapat terjadi jikalau pemeriksa memiliki keleluasaan baik dalam akses data maupun informasi, dalam melakukan analisis serta evaluasi dan kemudian menyampaikan laporan pemeriksaan dimaksud terhadap yang terkait dan berwenang. Kebebasan dan kemandirian satu lembaga negara dalam fungsi dan tugas pokoknya, tidak dapat hanya diartikan secara struktural, pada organ

atau lembaganya secara organisatoris, administratif, dan keuangan yang tidak di bawah pengaruh atau kekuasaan lembaga negara lain, melainkan terlebih lagi harus dilihat secara fungsional dalam menjalankan tugas pokoknya, yang tidak boleh dipengaruhi, dibatasi, atau dihalangi oleh pengaruh-pengaruh yang sifatnya tidak sah dari kekuatan-kekuatan di luar BPK, termasuk oleh aturan perundang-undangan yang tidak serasi dengan kebebasan fungsional dimaksud. Independensi atau kebebasan dan kemandirian tersebut merupakan prasyarat yang pokok bagi terwujudnya transparansi, *Good Governance* dan akuntabilitas, serta tegaknya hukum dan keadilan dalam pengelolaan keuangan negara, dalam rangka menunaikan tugas konstitusional negara penyelenggaraan pemerintahan yang efektif serta untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Prinsip ini harus tertanam dan tercermin dengan jelas secara kelembagaan dan secara individual dalam diri pemeriksa BPK dalam proses pemeriksaan yang akan dilakukan, yang harus dihormati dan didukung sepenuhnya oleh semua institusi yang diperiksa atau menjadi objek pemeriksaan. Berbeda dengan argumen Pemerintah dalam keterangannya yang membatasi kebebasan dan kemandirian BPK hanya dilihat dari segi administrasi, keuangan, dan organisasi lembaga BPK, maka unsur terpenting dari kebebasan dan kemandirian BPK tersebut justru terletak dalam kebebasan fungsionalnya, dengan keleluasaan yang diperlukan dalam mencapai tujuan untuk melakukan evaluasi, analisis dan akhirnya memperoleh hasil pemeriksaan yang objektif, terpercaya dan mengandung kebenaran secara materiil. Untuk itulah BPK yang dibentuk itu diberikan kebebasan dan kemandirian dalam UUD 1945, agar penyelenggara kekuasaan negara yang menggunakan kekuasaan yang dilimpahkan kepadanya dalam bidang pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara berlangsung secara efektif, efisien, transparan dan adil/patut. Oleh karena itu, menjadi agak ganjil, jikalau ada ketentuan perundang-undangan dan tafsiran yang diberikan terhadapnya ternyata justru tidak sejalan dengan tujuan substantif konstitusi dimaksud, hanya karena alasan prosedural yang dipandang lebih utama. Tanpa mengabaikan pentingnya pengaturan lalu lintas dalam pemeriksaan keuangan yang harus dijaga dalam rangka pelaksanaan tugasnya secara sektoral dan mencegah diabaikannya kewajiban hukum yang berakibat sanksi pidana, sangatlah tidak proporsional untuk mendudukkan alasan tersebut

sedemikian rupa sehingga memiliki implikasi hambatan dalam pelaksanaan tugas konstitusional pemeriksaan. Oleh karena itu, dalam implementasinya, maka BPK sebagai lembaga maupun pemeriksa secara individual dalam menjalankan fungsi auditnya, melakukan penilaian terhadap data, informasi dan fakta-fakta lain harus independen, dengan menolak segala pengaruh luar, tekanan, bujukan, ancaman, dan iming-iming dari siapa pun atau lembaga manapun serta dengan alasan apa pun, termasuk adanya aturan perundang-undangan yang tidak serasi dengan UUD 1945. Dengan independensi yang demikian juga, pemeriksa harus menjaga dan memelihara citra independen serta memajukan standar perilaku mandiri guna memperkuat kepercayaan masyarakat terhadap hasil pemeriksaan yang dilakukan.

3. Kedudukan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan, Terhadap Konstitusi dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara *juncto* Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, merumuskan bahwa yang dimaksud dengan keuangan negara adalah *“semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut”*. Dalam Pasal 2 nya ditegaskan bahwa keuangan negara tersebut meliputi antara lain adalah *“hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan dan melakukan pinjaman”*. Pajak dengan demikian merupakan penerimaan negara yang dirumuskan dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai: *“kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besar kemakmuran rakyat”*.

Dari rumusan **keuangan negara** dan **penerimaan negara** yang diperoleh antara lain dari pajak, maka dalam keuangan negara yang berupa hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, maka pajak yang diatur dalam UU Perpajakan, merupakan hak negara yang dinilai dengan

uang, yang wajib dibayar menurut hukum kepada negara, dengan tata cara dan perhitungan yang ditentukan dalam UU Perpajakan. Dengan demikian dalam keuangan negara, pajak merupakan salah satu sektor yang mendukung penerimaan negara, sehingga juga UU KUP merupakan undang-undang sektoral dalam masalah Hukum Keuangan Negara tersebut. UU KUP merupakan hukum yang mengatur hubungan negara, yang mempunyai hak dan wewenang memaksakan pelunasan kontribusi Wajib Pajak kepada negara, dan Wajib Pajak dengan hak-haknya untuk memperoleh perlindungan dan penghormatan, hubungan mana dilakukan atas dasar saling mempercayai (*mutual trust*) sehingga atas rumus atau formula yang ditentukan oleh negara tentang bagaimana kewajiban Wajib Pajak dihitung, maka Wajib Pajak akan melakukan perhitungan dan penyetoran tersebut atas dasar *self-asessment* Wajib Pajak sendiri. Proses, data dan hasil *self-asessment* serta penetapan pajak yang terutang, harus dapat diteliti kebenaran dan kecermatannya sedemikian rupa, sehingga hak negara atas sebagian pendapatan Wajib Pajak dijamin. Adanya unsur publik dalam hak negara untuk memaksakan kontribusi wajib kepada negara yang terutang berdasarkan undang-undang berupa proses yang bersifat publik tersebut, telah menyebabkan kerahasiaan informasi dan data yang diungkap Wajib Pajak kepada fiskus wajib dijaga dengan tidak diperbolehkannya fiskus mengungkap informasi demikian kepada pihak lain, yang tidak berwenang. Pasal 34 Undang-Undang 28 Tahun 2008 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan berbunyi:

Ayat (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”*

Ayat (2) *“Larangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berlaku juga terhadap tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan perundang-undangan perpajakan.”*

Oleh karena sifatnya yang mengandung aspek publik dalam bentuk kontribusi yang terutang dari Wajib Pajak yang dilakukan dengan menghitung sendiri, maka kerahasiaan dimaksud dalam ketentuan undang-undang perpajakan, tidaklah dapat dikategorikan sebagai hak atas *privacy* secara

mutlak, yang tidak dapat diganggu gugat. Dalam rangka pemeriksaan keuangan yang dilakukan, maka pejabat-pejabat tertentu yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan baik untuk menjadi saksi atau ahli dalam sidang pengadilan, maupun pejabat yang ditentukan untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara, merupakan perintah jabatan yang mengecualikan pemberian keterangan dimaksud dari lingkup perbuatan yang dapat dipidana (*strafbaar*). Oleh karenanya informasi dan **data Wajib Pajak hanya wajib dirahasiakan oleh Pejabat Pajak kepada pihak lain yang tidak berhak.**

Dengan memahami kedudukan UU KUP sebagai hukum yang mengatur hubungan negara dengan Wajib Pajak, dan UU Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara sebagai hukum yang mengatur hubungan pejabat negara yang mengelola keuangan negara dalam pertanggung jawaban kewenangan yang diembannya terhadap negara, maka dalam melihat hubungan dalam kaitan hukum yang mengatur hak dan kewajiban pejabat negara dan lembaga negara/instansi Pemerintah berkenaan dengan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang menjadi wewengannya, termasuk diantaranya Direktorat Jenderal Pajak yang berwenang untuk menghimpun dan mengelola pajak yang menjadi kontribusi Wajib Pajak, maka hukum yang berlaku dalam mengatur hubungan demikian adalah Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Oleh karena itu, izin atau ketetapan yang dikeluarkan oleh Menteri Keuangan kepada pejabat tertentu atau ahli untuk memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti tertulis dari atau tentang Wajib Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf a dan Pasal 34 ayat (3) UU KUP tidak dapat digunakan sebagai dasar dalam memahami hubungan DJP dengan BPK dalam kaitan Pemeriksaan Keuangan Negara, melainkan merupakan pengaturan secara internal Pejabat Departemen Keuangan dalam rangka menjalankan kewajiban hukumnya sebagai dasar pembenar (*rechtsvaardigingsgrond*) atau dasar pengecualian atau pembebasan (*schulduitsluitingsgrond*) dari sanksi pidana atas larangan pengungkapan data Wajib Pajak.

Dengan titik tolak demikian, saya menilai konstitusionalitas permohonan Pemohon, dengan uraian sebagai berikut:

1. Pasal 34 ayat (2a) huruf b Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sepanjang menyangkut frasa “*ditetapkan oleh Menteri Keuangan untuk*”, dalam bunyi selengkapnya “*dikecualikan dari ketentuan sebagaimana disebut dalam ayat (1) dan ayat (2) adalah:*

Pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi Pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara” bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

Keseluruhan bunyi Pasal 34, intinya adalah merupakan kewajiban bagi pejabat dilingkungan Ditjen Pajak untuk merahasiakan segala informasi dan data tentang Wajib Pajak yang diberitahukan kepadanya dalam rangka jabatan atau pekerjaan maupun menjalankan peraturan perundang-undang perpajakan, dengan ancaman pidana bagi pelanggaran yang dilakukan. Akan tetapi beberapa pejabat tertentu ***yang ditunjuk atau ditetapkan Menteri keuangan***, dibebaskan dari kewajiban merahasiakan informasi atau data Wajib Pajak tersebut, untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi Pemerintah ***dalam rangka pemeriksaan keuangan negara***, sehingga saya berpendapat bahwa sesungguhnya tidak terdapat suatu kaitan bunyi pasal demikian yang relevan untuk diujikan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, dengan mana BPK oleh konstitusi diberi wewenang untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, dalam fungsi mana BPK diberikan independensi dan kemandirian. Kemandirian fungsional untuk melakukan pemeriksaan dalam rangka analisis dan evaluasi kebenaran pengelolaan dan pertanggungjawaban demikian, seharusnya tidak memiliki titik singgung yang memungkinkan terjadinya pembatasan dan hambatan terhadap independensi dan kemandirian pemeriksa, karena seyogianya ***ketetapan*** Menteri Keuangan tentang pejabat mana yang ditunjuk untuk memberi keterangan dalam rangka pemeriksaan yang menyangkut informasi dan data Wajib Pajak secara bertentangan dengan

larangan untuk membuka rahasia Wajib Pajak, hanyalah merupakan prosedur internal Departemen Keuangan, tentang siapa yang diberi perintah jabatan untuk melaksanakan bunyi undang-undang, untuk menghindari sanksi pidana atas pelanggaran tersebut sebagai *strafuitsluitingsgronden* atau *rechtsvaardingsgronden* tindakannya membuka rahasia Wajib Pajak yang dilarang tersebut.

Akan tetapi yang merupakan persoalan yang dapat menjadikannya berkaitan dengan norma konstitusi, jikalau kemudian ketetapan demikian diperlakukan memiliki daya laku yang mengikat terhadap lembaga negara yang akan melakukan pemeriksaan atau audit dalam arti bahwa kemudian audit yang akan dilakukan akan digantungkan pada diskresi Menteri Keuangan untuk mengeluarkan atau tidak **ketetapan penunjukan pejabat** yang ditugaskan untuk memberikan keterangan, yang berdampak pada berlangsung tidaknya pemeriksaan yang akan dilakukan, sehingga menjadi hambatan tersendiri terhadap kewenangan konstitusional BPK dalam melaksanakan audit atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Jangka waktu yang layak dan patut untuk dapat dikatakan sebagai kewajiban dalam rangka mendukung **kepentingan negara** haruslah sedemikian rupa berlangsung secara cepat, sederhana, dan mudah. Hanya dengan syarat demikianlah dia dipandang konstitusional. Dengan perkataan lain, setiap pengeluaran ketetapan yang berlangsung secara bertentangan dengan prinsip atau syarat **cepat, sederhana, dan mudah**, melainkan lambat, berbelit-belit, dan sangat sukar pengeluarannya, akan berakibat bahwa norma Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU *a quo* dimaksud bertentangan dengan UUD 1945 (*conditionally constitutional*). Secara *mutatis mutandis* pertimbangan demikian berlaku terhadap Pasal 34 ayat (3), yang meskipun tidak turut dimohonkan untuk diuji, akan tetapi merupakan ketentuan yang harus dibaca dalam satu kesatuan dalam kerangka akses pemeriksa untuk melakukan audit. Tidak dikeluarkannya **izin** dan **ketetapan** bagi para pejabat dilingkungan Direktorat Jenderal Pajak untuk memberikan keterangan dalam rangka audit BPK dalam jangka waktu yang layak dan patut berdasarkan Pasal 34 ayat (2a) huruf b *a quo*, maka hal tersebut akan dipandang telah dimaknai sebagai wewenang untuk mengizinkan atau sebagai penolakan, yang bertentangan

dengan bunyi Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 dan Pasal 10 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan, dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

2. Pasal 34 ayat (2a) huruf b Undang-Undang nomor 6 Tahun 1983 *juncto* Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sepanjang menyangkut frasa “*atau instansi Pemerintah*” dalam bunyi selengkapnya pasal tersebut:

*”Pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara **atau instansi Pemerintah** yang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara”,* yang oleh Pemohon didalilkan bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, khususnya tentang hanya ada satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dengan frasa *”lembaga negara atau instansi Pemerintah yang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara”,* sebagaimana ditemukan dalam Pasal 34 ayat (2a) tersebut, harus ditafsirkan bahwa memang disamping BPK, masih ada ***instansi Pemerintah*** yang juga memiliki kewenangan menurut undang-undang untuk melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara. Dalam kenyataan dijumpai adanya Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal masing-masing departemen yang juga berwenang untuk memeriksa bidang keuangan, dan Badan Pengawas Daerah, yang berwenang melakukan pengawasan di tingkat Pemerintah Daerah. Yang menjadi persoalan yang harus dipertimbangkan adalah apakah UUD 1945 memang ***memerintahkan hanya satu badan*** untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab **keuangan negara**, sehingga badan-badan lain tidak dikehendaki konstitusi.

Bahwa dalam mempertimbangkan hal ini, harus lebih dahulu dijawab, apa yang menjadi ruang lingkup ***instansi pemerintah lain*** sebagai pemeriksa bidang keuangan negara yang disebut dalam pasal *a quo*, sehingga dapat ditentukan apakah memang terjadi **duplikasi** kewenangan dalam memeriksa pengelolaan dan pertanggung jawaban keuangan negara secara bertentangan dengan amanat Pasal 23E ayat (1) UUD 1945. Tiap inspektorat jenderal departemen pemerintah, sudah barang tentu berwenang melakukan pengawasan internal di departemen

masing-masing, sehingga dari ruang lingkup dan pertanggungjawaban wewenangnya, dapat dikatakan berbeda dengan apa yang menjadi wewenang dan tanggung jawab BPK. Demikian juga dengan Bawasda, *in casu* dalam pemeriksaan di DJP, Inspektorat Jenderal Departemen Keuangan dalam melakukan pemeriksaan, hemat kami juga tunduk terhadap ketentuan dalam UU KUP tersebut termasuk secara khusus Pasal 34 ayat (2a) dimaksud, sehingga dengan ruang lingkup dan tanggung jawab yang berbeda demikian, keberadaan instansi pemerintah lain sebagai pemeriksa di bidang keuangan negara dalam ruang lingkup departemental, tidaklah merupakan hal yang bertentangan dengan amanat akan adanya **satu badan pemeriksa** menurut Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 tersebut. Akan tetapi keberadaan satu lembaga negara lain dengan wewenang memeriksa bidang keuangan negara seperti yang dimiliki BPKP, merupakan satu persoalan yang harus dilihat secara lebih luas, baik dari sejarah dan tujuan pembentukannya maupun ruang lingkup pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang menjadi tugasnya, untuk menentukan konstitusionalitas eksistensinya.

BPKP telah mengalami serangkaian perubahan sejak dibentuk apa yang dikenal dengan Djawatan Akuntan Negara/DAN (*Regering Accountantsdienst*) dengan *Besluit* Nomor 44 tanggal 31 Oktober 1936, yang tugas pokoknya adalah melakukan penelitian terhadap pembukuan berbagai perusahaan negara dan jawatan tertentu. Pada tahun 1959-1966, dilakukan perubahan struktur dan namanya dikenal sebagai Direktorat Jenderal Pengawasan Keuangan Negara (DJPKN). Pada tahun 1983, dengan **Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983, DJPKN** berubah nama menjadi Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Kemudian dengan Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 BPKP merupakan Lembaga Pemerintah Non Departemen dalam Pemerintahan Negara Republik Indonesia yang merupakan lembaga Pemerintah Pusat, dan dibentuk untuk melaksanakan tugas Pemerintahan tertentu dari Presiden [Pasal 1 ayat (1)]. Tugas dan fungsi BPKP tersebut adalah (i) pengkajian dan penyusunan kebijakan nasional dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan, (ii) perumusan dan pelaksanaan kebijakan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan, (iii) koordinasi

kegiatan fungsional dalam pelaksanaan tugas BPKP, (iv) pemantauan, pemberian bimbingan dan pembinaan terhadap kegiatan pengawasan keuangan dan pembangunan, dan (v) pembinaan dan pelayanan administrasi umum bidang perencanaan umum, ketatausahaan, organisasi dan tata laksana, kepegawaian, keuangan, kearsipan, hukum, persandian, perlengkapan dan rumah tangga. Dalam menyelenggarakan fungsi di atas, BPKP mempunyai kewenangan antara lain dalam (i) penyusunan rencana makro dibidangnya, (ii) perumusan kebijakan dibidangnya, (iii) pembinaan dan pengawasan penyelenggaraan otonomi daerah yang meliputi pemberian pedoman, *bimbingan*, pelatihan, arahan dan supervisi dibidangnya.

Dari rumusan kedudukan dan wewenang BPKP telah menjadi jelas bahwa BPKP bukanlah satu badan pemeriksa yang independen dan mandiri, karena dia merupakan lembaga Pemerintah Pusat yang dibentuk untuk melaksanakan tugas Pemerintahan tertentu dari Presiden dan berada di bawah dan bertanggung jawab kepada Presiden, dan menurut Pasal 106 ayat (1) huruf f, Keputusan Presiden Nomor 30 Tahun 2003 sebagai perubahan atas Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001, berada di bawah Koordinasi Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara. Oleh karenanya, baik lembaga maupun pemeriksaannya tidaklah merupakan organ konstitusi dengan kewenangan, kemandirian, dan independensi baik secara struktural, organisatoris, maupun fungsional, melainkan merupakan badan pengawasan internal Pemerintah dalam bidang keuangan dan pembangunan. Terlepas dari **ineffisiensi** yang **mungkin timbul** karena adanya duplikasi dalam pengawasan internal pemerintah antara Inspektorat Jenderal dari masing-masing departemen dan Bawasda dari tiap Pemerintah Daerah, dengan Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP), maka saya tidak melihat adanya pelanggaran atas ketentuan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 yang menetapkan adanya satu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara bebas dan mandiri, karena BPKP, Inspektorat Jenderal dan Bawasda memiliki sifat, kedudukan, dan ruang lingkup pemeriksaan serta tingkat kemandirian yang jauh berbeda dengan BPK. Oleh karenanya, sepanjang

mengenai dalil permohonan Pemohon mengenai frasa “**atau instansi Pemerintah**” dalam bunyi selengkapnya Pasal 34 ayat (2a) huruf b Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 *juncto* Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 “*Pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk memberikan keterangan kepada Pejabat lembaga Negara atau instansi Pemerintah yang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara*”, tidak dipandang bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945.

3. Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b.

Penjelasan tersebut selengkapnya berbunyi sebagai berikut :

“Keterangan yang dapat diberikan adalah identitas Wajib Pajak dan informasi yang bersifat umum tentang perpajakan.

Identitas Wajib Pajak meliputi :

1. *nama Wajib Pajak.*
2. *Nomor Pokok Wajib Pajak.*
3. *Alamat Wajib Pajak.*
4. *Alamat kegiatan usaha.*
5. *merek usaha; dan atau*
6. *kegiatan usaha Wajib Pajak.*

Informasi yang bersifat umum tentang Perpajakan meliputi:

- a. *penerimaan pajak secara nasional;*
- b. *penerimaan pajak per Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak;*
- c. *penerimaan pajak per jenis pajak;*
- d. *penerimaan pajak per klasifikasi lapangan usaha;*
- e. *jumlah Wajib Pajak dan/atau Pengusaha Kena Pajak Terdaftar;*
- f. *register permohonan Wajib Pajak;*
- g. *tunggakan pajak secara nasional; dan/atau*
- h. *tunggakan pajak per kantor wilayah Direktorat Jenderal Pajak dan/atau per Kantor Pelayanan Pajak.”*

Pemohon mendalilkan bahwa penjelasan Pasal 34 ayat (2a) tersebut secara nyata dan tegas mengingkari dan bertentangan dengan Pasal 23E ayat (1) UUD 1945. Pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK meliputi pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, dan

cakupan pemeriksaan BPK adalah keuangan negara yang meliputi antara lain hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang dan melakukan pinjaman (Pasal 2 huruf a Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara), yang kemudian lebih lanjut diatur dalam dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksan Keuangan.

Di lain pihak, Pemerintah dalam keterangannya menyatakan bahwa Pemohon sangat keliru apabila menganggap ketentuan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU KUP dan Penjelasannya bertentangan UUD 1945. Ditambahkan lagi bahwa setiap lembaga negara dalam menjalankan fungsi, tugas, dan kewenangannya tetap harus memperhatikan peraturan perundang-undangan terkait lainnya sehingga tidak dapat dilaksanakan sebebas-bebasnya, hal mana sejalan dengan salah satu prinsip pokok penyelenggaraan negara yang harus dipatuhi oleh setiap lembaga negara yaitu perlindungan hak asasi manusia. Pembatasan hak asasi manusia oleh negara dibenarkan sejauh hal itu dimungkinkan oleh undang-undang yang disetujui rakyat sendiri melalui wakil-wakilnya. Setiap penyelenggara kekuasaan negara termasuk tetapi tidak terbatas pada BPK tidak menggunakan kewenangannya secara sewenang-wenang yang menyebabkan pelanggaran hak asasi manusia. Tugas utama negara dalam perspektif negara modern adalah untuk memajukan hak asasi manusia, karena itu prinsip kehati-hatian telah menjadi syarat penting untuk dipegang tegus setiap aparatur negara dalam penyelenggaraan pemerintahan.

Di dalam menilai dalil-dalil Pemohon, argumentasi Pemerintah dan keterangan ahli Pemohon maupun Pemerintah, maka sangat penting diperhatikan bahwa standar audit yang diakui dimanapun mensyaratkan bahwa transaksi yang menjadi dasar perhitungan kadang-kadang perlu diperiksa untuk melihat kebenaran secara materiil. Dalam melihat sejauh mana akses dapat diberikan kepada pemeriksa berkenaan dengan pandangan dan tafsiran atas undang-undang yang berbeda, akan menimbulkan ketegangan, ketegangan mana yang dialami secara sama

dibeberapa sistem, telah diatasi dengan kesepakatan dan pengakuan bahwa pemeriksa punya hak atas akses terhadap dokumen-dokumen yang diperlukan pemeriksa untuk melaksanakan tugasnya, dan beberapa kesepakatan diatur untuk dapat mengelola secara pantas kerahasiaan catatan dan informasi Wajib Pajak. Hal ini dimaksudkan agar pengawasan yang diperlukan untuk perlindungan pendapatan negara dibanding dengan ketidaknyamanan kalangan usaha dalam memenuhi kewajibannya, dapat secara berimbang terlindungi. Memang pengalaman menunjukkan bahwa Wajib Pajak cenderung lebih patuh secara sukarela, jika (i) aparat pajak bersikap melayani Wajib Pajak dengan memberi edukasi dan bantuan dalam melaksanakan kewajibannya; (ii) penegakan hukum yang efektif dan penerapan sanksi untuk pelanggaran menciptakan pencegahan atas ketidak patuhan yang kuat; dan (iii) aparat pajak transparan, dan dipandang jujur, adil dan tidak berat sebelah dalam melaksanakan hukum pajak. *Voluntary compliance* dicapai dengan sebaik-baiknya melalui sistem *self-asessment*, di mana Wajib Pajak menghitung sendiri kewajibannya, melaporkan SPT dan membayar pajak yang dihitungnya sendiri, dan jika gagal melakukannya akan berhadapan dengan risiko untuk dikenakan penalti. Harus juga diakui bahwa hanya aparat pajak (fiskus) yang berwenang melakukan audit Wajib Pajak dan menerbitkan ketetapan penilaian yang telah diperbaiki, sehingga oleh karenanya jika auditor eksternal menemukan kesalahan perhitungan dan penilaian, hal demikian hanya dibawa untuk menjadi perhatian aparat pajak untuk ditindak lanjuti. Kecuali jika telah menyangkut dugaan korupsi, harus dirujuk kepada penegak hukum. Dalam hal demikian maka kerahasiaan data Wajib Pajak mempunyai dasar kebijakan yang sehat, tetapi harus dibuka kemungkinan untuk menyingkap kerahasiaan tersebut dalam hal-hal yang khusus. Karena kerahasiaan dirancang untuk mendorong kepatuhan Wajib Pajak untuk secara sukarela, maka tantangannya adalah bagaimana menjamin bahwa proses yang berhubungan dengan perlindungan privasi Wajib Pajak, tidak mengesampingkan kebutuhan untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap bekerjanya secara keseluruhan sistem perpajakan. Jika terjadi pertentangan antara UU Pemeriksaan, Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan UU BPK yang

memberi akses kepada data Wajib Pajak, sementara undang-undang perpajakan melarang pengungkapannya, maka ketegangan atau perselisihan demikian merupakan tugas hakim untuk memecahkan dengan putusan atau menyerahkan kepada kesepakatan tertentu diantaranya melalui antara lain *memorandum of understanding (MoU)* BPK dengan Menteri Keuangan. Tetapi sebagai pedoman akan *best-practices* yang pada umumnya dianut di dunia, sebagaimana tergambar dari Pasal 20 Deklarasi Lima yang merupakan hasil dari Kongres INTOSAI yang ke-9 pada tanggal 17-26 Oktober 1977 yang diikuti oleh 95 negara dari lima benua yang berbunyi:

1. *Supreme Audit Institutions shall be empowered to audit the collection of taxes as extensively as possible and, in doing so, to examine individual tax files;*
2. *Tax audits are primarily legality and regularity audits however, when auditing the application of tax laws, Supreme Audit Institutions shall also examine the system and efficiency of tax collection, the achievement of revenue targets and, if appropriate, shall propose improvements to the legislative body.*

Pasal 20 tersebut dapat diterjemahkan sebagai berikut:

1. Auditor berwenang mengaudit pajak seluas mungkin dan dalam melakukan hal itu, juga memeriksa data-data Wajib Pajak secara individual.
2. Audit pajak, terutama untuk legalitas dan kepatuhan atau regularitas. Namun jika audit penerapan undang-undang pajak, maka auditor juga memeriksa sistem dan efisiensi pemungutan pajak, pencapaian target.

Selanjutnya dalam menilai permohonan Pemohon tentang Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b, maka beberapa pertanyaan yang harus dijawab adalah hal berikut ini:

1. Apakah Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b, bukannya menjelaskan norma dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b tersebut, melainkan merumuskan norma yang sama sekali baru.
2. Apakah norma baru yang mengidentifikasi dokumen yang dapat diberikan kepada pemeriksa BPK sebagaimana termuat dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b, sesungguhnya membantu

pelaksanaan tugas, fungsi, dan wewenang BPK untuk melakukan pemeriksaan, pengelolaan, dan tanggung jawab keuangan negara secara bebas dan mandiri, untuk dapat memberikan analisis, evaluasi secara cermat dan benar dalam rangka menciptakan *good governance*, *accountability* dan *fairness (keadilan)*, sesuai dengan amanat konstitusi, yang oleh Pasal 10 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 ditetapkan bahwa BPK berhak memperoleh akses atas dokumen tersebut dan Pejabat DJP wajib memberikannya.

3. Apakah memang dokumen data dan informasi Wajib Pajak yang diberikan kepada dan dikumpulkan/diperoleh DJP merupakan hak milik dan *privacy* Wajib Pajak sepenuhnya, yang merupakan hak asasi yang dilindungi yang tidak dapat dikurangi dengan cara dilihat/dibaca BPK dalam rangka audit keuangan?

Berdasarkan keterangan dari para ahli dan alat-alat bukti yang diajukan, maka kami berpendirian sebagai berikut ini.

1. **Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b memuat norma baru**

Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dan lampiran yang merupakan bagian tidak terpisahkan, bagian E angka 148 dan seterusnya, menyatakan bahwa:

- *“Penjelasan berfungsi sebagai tafsiran resmi pembentuk peraturan perundang-undangan atas norma tertentu dalam batang tubuh. Oleh karena itu, penjelasan hanya memuat uraian atau jabaran lebih lanjut dari norma yang diatur dalam batang tubuh. Dengan demikian, penjelasan sebagai sarana untuk memperjelas norma dalam batang tubuh tidak boleh mengakibatkan terjadinya ketidak jelasan dari norma yang dijelaskan”.*
- *“Penjelasan tidak dapat digunakan sebagai dasar hukum untuk membuat peraturan lebih lanjut. Oleh karena itu, hindari membuat rumusan norma di dalam penjelasan”.*
- *“Dalam penjelasan dihindari rumusan yang isinya memuat perubahan terselubung terhadap ketentuan Peraturan Perundang-undangan”.*

- *“Dalam menyusun penjelasan pasal demi pasal harus diperhatikan agar rumusannya:*
 - a. tidak bertentangan dengan materi pokok yang diatur dalam batang tubuh.*
 - b. tidak memperluas atau menambah norma yang ada dalam batang tubuh.*
 - c. tidak melakukan pengulangan atas materi pokok yang diatur dalam batang tubuh.*
 - d. tidak mengulangi uraian kata, istilah atau pengertian yang telah dimuat dalam ketentuan umum”.*

Dari ketentuan yang harus dipatuhi dalam pembuatan undang-undang khususnya hubungan penjelasan dengan batang tubuh yang dijelaskan, sebagaimana juga telah menjadi putusan Mahkamah sebelum lahirnya Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004, maka tampak Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b telah memperluas atau menambah norma Pasal 34 ayat (2a) huruf b dan tidak memperjelas norma dalam batang tubuh. Substansi norma dalam Pasal 34 ayat (2a) huruf b, adalah menyangkut *who is who* atau siapa yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan untuk memberi keterangan kepada pejabat lembaga negara yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara, akan tetapi dalam penjelasan, substansinya berubah menjadi *which is which* yang menyangkut dokumen apa yang boleh diberikan kepada pejabat lembaga negara yang berwenang dalam pemeriksaaan bidang keuangan negara tersebut. Seandainya memang pembuat undang-undang menghendaki substansi norma dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b tersebut sebagai aturan yang mengikat secara umum, karena substansinya merupakan norma tersendiri yang terpisah dari norma batang tubuh, maka substansi penjelasan demikian harus merupakan bagian dari batang tubuh yang mengatur norma yang sangat penting, yang tidak layak ditambahkan dalam penjelasan. Lagi pula, terlepas dari adanya fakta rumusan penjelasan demikian yang tidak mempunyai korelasi dengan substansi norma dalam batang tubuh, maka substansi penjelasan tersebut juga bertentangan dengan hukum yang berlaku dalam bidang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung

Jawab keuangan negara yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, yang dalam Pasal 10 menentukan secara tegas, bahwa pemeriksa BPK dapat meminta semua dokumen yang dipandang perlu untuk pemeriksaan dan setiap pejabat wajib memberikannya, pasal mana adalah sebagai penjabaran wewenang untuk melakukan pemeriksaan secara bebas dan mandiri. Dengan mengingat kerahasiaan data yang wajib dilindungi pejabat BPK, maka pembatasan demikian diserahkan kepada kebutuhan objektif dan rasional pemeriksaan keuangan negara yang dilakukan, dan tidak secara ketat dibatasi dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) yang justru tidak mendukung tujuan pemeriksaan yang dilakukan untuk menciptakan transparansi yang dapat menunjukkan secara tanpa hambatan bagaimana kekuasaan negara yang diserahkan pada pejabat Pajak, dapat diuraikan penggunaan dan penyelenggaraannya secara bertanggung jawab menurut hukum yang berlaku menurut prinsip *good governance*. Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) secara tidak sah memuat norma baru yang ternyata, memuat pula secara *limitatif* dokumen yang boleh diakses pemeriksa BPK dengan cara yang bertentangan dengan Pasal 10 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 yang merupakan penjabaran Pasal 23E ayat (1) UUD 1945. Penjelasan tersebut dengan demikian, telah membatasi kemandirian dan kebebasan BPK untuk melakukan audit, dan merupakan hal yang tidak pada tempatnya digunakan sebagai dasar hukum untuk membatasi kebebasan dan kemandirian BPK untuk menentukan dokumen yang dipandang perlu dalam menguji akuntabilitas fiskus dalam pelaksanaan tugasnya. Kerahasiaan dokumen Wajib Pajak yang wajib dijaganya adalah terhadap ***pihak lain yang tidak berhak, sedang BPK adalah yang berhak menurut UUD 1945 dan Undang-Undang Pemeriksaan Keuangan Negara, yang juga tunduk pada kewajiban hukum kerahasiaan dokumen tersebut.***

Berdasarkan alasan dan pertimbangan demikian, dapat terlihat bahwa penjelasan tersebut bertentangan dengan UUD 1945 khususnya Pasal 23E ayat (1). Argumen Pemerintah tentang *best-practices* yang dianut banyak negara, setelah dicermati justru memberi akses yang seluas-

luasnya, meskipun dengan prosedur dan tata cara tertentu, dan tidak satupun sistem yang diajukan sebagai *best-practices* di dunia tersebut melakukan pembatasan jenis dokumen yang boleh dibuka auditor dalam rangka tugas pemeriksaan keuangan negara, sebagaimana yang dilakukan dengan norma dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b tersebut.

2. **Penjelasan tidak mendukung pemeriksaan keuangan negara dalam rangka *good governance*, transparansi dan akuntabilitas.**

Satu pemeriksaan dalam kerangka *good governance*, dalam memeriksa uraian penggunaan kekuasaan negara yang dilimpahkan kepada pejabat negara untuk tujuan-tujuan yang ditetapkan secara terbuka, maka antara sasaran dan pencapaian, antara cita-cita dan kenyataan, antara idealisme dan realitas, akan menjumpai adanya kesenjangan atau *gap*, yang terjadi karena banyak faktor. Dalam memeriksa dan menguji terjadinya kesenjangan dan *gap* yang terjadi, sudah barang tentu banyak faktor yang mempengaruhi mereka yang diberi wewenang untuk melaksanakan tugas dan wewenang tertentu demikian, yang sudah barang tentu perlu dilihat dari data-data yang relevan untuk melakukan penilaian atau evaluasi dan analisis yang cermat, sesuai dengan kebenaran. Untuk itu evaluator ataupun pemeriksa membutuhkan keleluasaan menurut standar yang telah ditentukan lebih dahulu *in casu* dalam pemeriksaan keuangan negara di bidang perpajakan, maka ukuran yang akan digunakan adalah pengertian pajak itu sendiri. Pajak didefinisikan sebagai kontribusi wajib kepada negara yang bersifat memaksa (Pasal 2 angka 1) yang didasarkan pada Surat Pemberitahuan oleh Wajib Pajak yang digunakan melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau bukan objek pajak, dan/atau harta dan kewajiban sesuai dengan peraturan perundang-undangan pajak (Pasal 1 angka 11) dengan cara *self assessment*. Meskipun sistem tersebut merupakan sistem yang dipilih atas dasar saling percaya (*mutual trust*), maka objek pemeriksaan untuk mengukur, baik performa atau kinerja atau pemeriksaan untuk tujuan tertentu dari pejabat yang diberi wewenang tersebut, adalah menyangkut kebenaran, kecermatan, efisiensi dan

kepatuhannya pada hukum. Hal tersebut hanya dapat diperoleh dengan mendasarkan pada seluruh dokumen yang digunakan dalam surat pemberitahuan (SPT) dari proses *self assessment*, ketetapan pembebanan yang ditentukan, setoran kepada negara yang direalisasikan. Evaluasi akan kebenaran dan kecermatan demikian akan menjadi terhalang apabila pemeriksa yang melakukan pemeriksaan, dibatasi aksesnya hanya sepanjang pada dokumen yang ditentukan oleh entitas objek pemeriksaan. Apalagi kriteria pembatasan dokumen yang dilakukan didasarkan pada peraturan perundang-undangan yang bersifat sektoral sebagaimana disebut dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b, dengan alasan yang tidak diajukan secara proporsional dibandingkan dengan tujuan yang hendak dicapai. Dari dokumen yang dapat diberikan kepada pemeriksa sebagaimana disebut dalam penjelasan, **hampir tidak terdapat dokumen yang relevan** dengan pemeriksaan kebenaran dan kecermatan, yang dapat merujuk pada angka, baik yang bersumber pada hasil *self assessment*, maupun sebagai hasil penggunaan kewenangan yang *diberikan* pada Pejabat DJP untuk menetapkan pajak yang terutang kepada negara. Terlebih lagi dalam penetapan restitusi pajak, maka data demikian sesungguhnya merupakan instrumen penting untuk melakukan pemeriksaan. Jikalau kerahasiaan dokumen demikian didasarkan pada aturan undang-undang yang membebaskan kepada pejabat DJP kewajiban menjaga rahasia dimaksud dan tidak diperkenankan untuk diungkapkan pada **pihak lain untuk tujuan lain** dari yang dimaksud dengan tugasnya, maka BPK sebagai pemeriksa adalah lembaga negara yang diberikan kewenangan untuk memeriksa kebenaran pelaksanaan kekuasaan yang dilimpahkan pada DJP dalam pemungutan pajak, merupakan lembaga yang justru berhak menurut UUD 1945 untuk memperoleh akses terhadap dokumen dan informasi Wajib Pajak. Meskipun demikian tetap harus dipertahankan dan dijaga bahwa pemeriksaan dan akses demikian tidak boleh menimbulkan apa yang disebut ahli Pemerintah sebagai *double-jeopardy* dalam kewajiban Wajib Pajak yang telah ditentukan oleh DJP, sehingga menimbulkan kesan tidak ada kepastian hukum. Yang menjadi objek pemeriksaan

pemeriksa adalah fiskus dalam menyelenggaraan kekuasaan negara yang dipercayakan kepadanya yang harus dipertanggung jawabkan. Jikalau untuk mencapai pemeriksaan yang baik dan mencapai sasaran, pemeriksa berpendapat hanya dapat dilakukan dengan melihat dan membaca data dan informasi Wajib Pajak yang dianggap rahasia (*confidential*), maka Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b tidaklah seharusnya dijadikan alasan untuk membatasi satu pemeriksaan yang baik dengan memberi akses sekadar pada dokumen dan informasi yang bersifat umum demikian. Sebaliknya sebagaimana praktik yang ditemukan di negara Australia dan New Zealand, maka ternyata justru seluruh data yang diperlukan yang memuat angka-angka dari data/informasi Wajib Pajak dapat diberikan kepada Pemeriksa, dengan menutupi identitas Wajib Pajak, yang tidak relevan dengan pemeriksaan yang dilakukan tentang pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Khususnya dalam pemeriksaan yang dilakukan BPK, maka kemungkinan akan terjadinya *double jeopardy* dalam pemeriksaan yang dilakukan BPK yang mengakibatkan tidak adanya kepastian hukum, tidak akan terjadi kalau BPK konsisten untuk tidak menetapkan kewajiban yang kurang dari Wajib Pajak melainkan hanya menilai fiskus, dan menetapkannya untuk mengganti kerugian yang mungkin timbul dari kesalahan baik disengaja maupun tidak. [Pasal 10 ayat (1) dan ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan].

Meskipun telah disinggung secara ringkas pada bagian awal, maka dalam upaya menafsirkan lebih jauh maksud dan arti Pasal 23E ayat (1), Pasal 1 angka 1 dan Pasal 10 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 dalam hubungannya dengan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b, maka interpretasi *komparatif* melalui *best practices* yang dikenal di banyak negara di dunia yang dikemukakan oleh Pemohon BPK, telah ditanggapi Pemerintah dengan mengatakan bahwa contoh-contoh yang dikemukakan tersebut hanya dilihat dari satu sisi saja, meskipun telah disinggung secara ringkas pada bagian awal, maka menjadi penting untuk melihat prosedur, substansi, dan jenis-jenis

informasi/data-data yang diperoleh pemeriksa menurut *best practices* tersebut secara ringkas, yang dikemukakan kedua belah pihak yang seharusnya juga turut dipergunakan oleh Mahkamah dalam pengambilan keputusan perkara *a quo* sebagai berikut:

1. Inggris

Petugas Pajak dilarang mengungkapkan informasi yang dikuasai oleh otoritas pajak yang berkenaan dengan fungsinya, kecuali (i) untuk tujuan berkenaan dengan fungsi otoritas perpajakan, dan (ii) tidak melanggar pembatasan yang ditetapkan oleh komisioner. [Pasal 18 ayat (2) Bab 11 Undang-Undang tentang *Commissioner for Revenue and Customs*. Prosedur pengungkapan data perpajakan Wajib Pajak kepada *National Audit Office*, setelah menerima permintaan dari NAO, petugas harus, meminta penjelasan informasi mana yang berkaitan dengan audit dan alasan mengapa perlu melihat dokumen tersebut. Permintaan topik audit tersebut dirujuk kepada HMRC *business coordinator* dan memastikan pengungkapan demikian diketahui oleh manager senior dan Pengawas dari direktorat data tersebut. Dimana mungkin yang ada diperiksa NAO diruang *HRMC [Information Disclosure Guide (IDG 65800)]*.

2. Amerika Serikat

Section 6103 Subchapter B Chapter 61 Subtitle F Title 26 Internal Revenue Code:

(a) *General Rule*, adalah menyangkut larangan bagi petugas untuk mengungkapkan data perpajakan **return dan return information**;

(b) *Definitions*

(1) **Return** artinya setiap pajak atau informasi, deklarasi perkiraan pajak, atau klaim pengembalian yang disyaratkan oleh, atau ditentukan atau diperbolehkan menurut ketentuan, yang dikirimkan kepada Sekretaris oleh, untuk kepentingan, atau menyangkut tiap orang, termasuk perubahan atau tambahan, skedul pendukung, lampiran atau daftar yang merupakan tambahan dari **Return**.

(2) **Return Information**, artinya (a) identitas Wajib Pajak, sifat, sumber atau jumlah pendapatan, pembayaran, penerimaan,

pengurangan, pengecualian, kredit, asset, hutang, nilai bersih, kewajiban pajak, pajak tertahan, kekuarangan, perhitungan lebih, pembayaran pajak ...(b).. (c)...

Data-data demikian tidak boleh diungkapkan, jikalau Sekretaris menentukan bahwa pengungkapan demikian secara serius akan mengganggu perhitungan, pengumpulan, dan penegakan perpajakan menurut *internal revenue laws*.

IRC Section 6103 (i) mengatur pengecualian demi kepentingan pemeriksaan, dengan **permintaan tertulis dari Comptroller General** Amerika Serikat, **return and return information** harus terbuka untuk pemeriksaan GAO sejauh dipandang penting. Permintaan tersebut dapat ditolak jika tidak disetujui oleh *Joint Committee on Taxation*, ketidaksetujuan mana dilakukan dengan pemungutan suara dan diberi jawaban dalam tempo 30 (tiga puluh) hari sejak diterimanya permintaan tertulis.

3. Kanada

Privacy Act melindungi kerahasiaan informasi pribadi orang yang disimpan dan dibawah pengawasan Pemerintah, dan tidak dapat digunakan tanpa izin dari individu yang bersangkutan, kecuali digunakan untuk tujuan mana informasi dikumpulkan. *Privacy Act* tersebut juga melindungi data Wajib Pajak tersebut kecuali untuk tujuan untuk mana data dikumpulkan atau sesuai tujuan pengumpulan data dimaksud. Data yang diajukan Pemerintah tidak ada mengutip aturan tentang data Wajib Pajak dalam *Privacy Act* dan *Information Act* kecuali mengenai *personal information under the control of Government Institution shall not, without the consent of the individual to whom it relates, be disclosed*, kecuali dengan permintaan akan akses kepada lembaga yang menguasai informasi. Khusus mengenai data Wajib Pajak *Income Tax Act* sebagaimana dikemukakan Pemerintah, larangan data Wajib Pajak dapat dibuka, dikecualikan dalam proses pidana, proses hukum dalam pelaksanaan dan penegakan undang-undang pajak, dan pemeriksaan sesuai dengan *Auditor General Act*.

4. Australia

Dalam *Income Tax Assessment Act*, dikatakan bahwa pejabat tidak boleh membuka data orang lain kepada **tiap orang (*any person*)**, akan tetapi *Australian National Audit Office* (ANAO) dapat meminta dibukanya data tersebut, meskipun sangat ditekankan agar data/ dokumen diperiksa di lingkungan kantor pajak.

5. Perancis

Dalam hubungan dengan pemeriksaan oleh *La Cour des Comptes* (*Supreme Audit Institution*), maka data dapat diakses dengan prosedur tertentu yaitu berdasarkan permintaan lebih dahulu dan dengan tetap memperhatikan kerahasiaan jabatan.

6. Selandia Baru

Data Wajib Pajak memang dirahasiakan, akan tetapi berdasarkan Pasal 81 (4) *Income Tax Act* 2004, data tersebut dapat dibuka untuk tujuan penuntutan berdasarkan undang-undang New Zealand atau berdasarkan hukum negara lain di luar wilayah New Zealand. Informasi yang diberikan itu tidak mengungkap identitas pembayar pajak, dan merupakan **kepentingan umum**.

Menurut pendapat Pemohon yang dapat kami setuju, maka dari semua ketentuan yang diutarakan tentang praktik yang dianut menyangkut data Wajib Pajak, tidak ada ketentuan yang membatasi badan pemeriksa untuk memperoleh akses data Wajib Pajak, meskipun benar ada prosedur yang ditempuh menurut undang-undang perpajakan yang berlaku di tempat tersebut. Sebaliknya Pemohon, di samping menguraikan versinya tentang *best practices* di negara-negara yang telah dikemukakan Pemerintah, menambahkan praktik-praktik yang berlaku di dua negara lagi, sebagai berikut:

1. Malaysia

Dalam *Income Tax Act* 1967 section 138, dikatakan: (4) (*Disclosure to Auditor General/publication of offenders*).

“Nothing in this section shall prevent: The production or disclosure of classified material to the auditor-general (or to public officers under his direction and control) or the used material by the Auditor General, to such an extent as is necessary or expedient for the proper exercise of the functions of his office.”

2. Belanda

*The Netherland Court of Audit is responsible for auditing and approving the annual financial accounts of central government as a whole. The NCA is entitled to conduct audits at this administration, both financial audit and performance audit. The NCA has **access to the files of the individual tax payers in the tax administration.*** Meskipun akses diberikan dengan permintaan, akan tetapi tiap informasi diberikan berdasarkan pertimbangan dalam rangka pelaksanaan tugas pemeriksaan tersebut. (Pasal 87 subsection 1-2 *Comptabiliteitswet* 2002).

Dari semua versi *best-practices* negara dalam hubungan akses badan pemeriksa terhadap data dan informasi Wajib Pajak, maka dapat disimpulkan bahwa memang data dan informasi Wajib Pajak dimanapun dipandang sebagai rahasia yang harus dilindungi petugas Wajib Pajak, akan tetapi badan pemeriksa keuangan negara boleh mengakses informasi tersebut, dan petugas yang berwenang wajib memberi data apa saja yang dipandang perlu dalam rangka dan sesuai dengan pelaksanaan tugasnya. Meskipun ada negara yang menetapkan langkah prosedural yang diambil lebih dahulu, maka dalam jangka waktu yang pasti (*time-frame*) penetapan yang perlu dalam prosedur demikian harus diberikan dan kalau ditolak akan mengakibatkan konsekwensi adanya pihak ketiga yang akan menilai dan mengambil keputusan tentang penolakan demikian.

3. Apakah data/informasi Wajib Pajak merupakan hak (asasi) milik Wajib Pajak Yang bersifat mutlak dan tidak dapat dibuka untuk kepentingan umum.

Argumen yang dibangun oleh Pemerintah dan para ahli yang diajukannya, menyatakan bahwa setiap penyelenggara kekuasaan

negara termasuk tetapi tidak terbatas pada BPK tidak menggunakan kewenangannya secara sewenang-wenang yang menyebabkan pelanggaran hak asasi manusia, di mana tugas utama negara dalam perspektif negara modern adalah untuk memajukan hak asasi manusia, karena itu prinsip kehati-hatian telah menjadi syarat penting untuk dipegang teguh oleh setiap aparatur negara dalam penyelenggaraan negara. Pernyataan demikian didukung pula dengan keterangan yang mendasarkan diri pada argumentasi bahwa data/informasi Wajib Pajak berkenaan dengan hak atas properti yang berkaitan dengan hak Wajib Pajak yang bersifat konfidensial yang merupakan hak asasi, dan untuk itulah Pasal 34 ayat (2a) huruf b Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dipandang sebagai manifestasi perlindungan hak asasi Wajib Pajak. Di lain ahli dari Pemohon menyatakan bahwa UU *a quo* mempunyai problem juridis karena dalam hal *Mengingat*, tidak ditemukan satu pasal pun yang secara tegas merujuk pada pasal-pasal hak asasi manusia yang disebut dalam Bab XA dalam UUD 1945. Selain itu disebut pula bahwa hak asasi manusia dapat diklasifikasi sebagai hak yang bersifat *derogable* dan *non-derogable rights*, sedang hak milik yang disebut Pemerintah dan ahlinya, bukanlah termasuk dalam klasifikasi *non-derogable rights*.

Terlepas dari perdebatan demikian, maka telah merupakan pendirian Mahkamah yang ditetapkan dalam putusan-putusannya dan di dasarkan pada ketentuan UUD 1945 sendiri, bahwa hak asasi manusia tersebut tidaklah bersifat mutlak. Sebagaimana diatur dalam Pasal 28J ayat (2) ditentukan bahwa:

“Dalam menjalankan hak dan kebebasannya, setiap orang wajib tunduk kepada pembatasan yang ditetapkan oleh undang-undang dengan maksud semata-mata untuk menjamin pengakuan serta penghormatan atas hak dan kebebasan orang lain dan untuk memenuhi tuntutan yang adil sesuai dengan pertimbangan moral, nilai-nilai agama, keamanan, dan ketertiban umum dalam satu masyarakat yang demokratis”.

Disadari bahwa pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara, khususnya dalam penyelenggaraan

kehidupan bernegara maupun dalam bidang pembangunan, karena pajak merupakan sumber pendapatan utama negara untuk mendukung semua kegiatan penyelenggaraan negara tersebut. Pasal 1 angka 1, merumuskan:

“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 dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.

Dari perspektif ekonomi, pajak yang dipahami sebagai peralihan sumber daya dari sektor privat kepada sektor publik, diartikan, di satu pihak sebagai pengurangan kemampuan individu dalam penguasaan sumber daya barang dan jasa, dan di pihak lain sebagai penambahan kemampuan keuangan negara dalam penyediaan barang dan jasa bagi pemenuhan kebutuhan masyarakat. Disamping itu pajak juga memiliki beberapa fungsi, yaitu fungsi anggaran (*budget*), fungsi pengaturan (*regulerend*), dan fungsi stabilisasi dan redistribusi pendapatan.

Seandainya pun data dan informasi Wajib Pajak tersebut merupakan *property* yang merupakan hak asasi Wajib Pajak yang harus dihormati dan dilindungi, maka dalam hubungan dengan kewajiban warga negara untuk memberi kontribusi kepada negara yang disebut pajak untuk memenuhi keperluan negara dalam menjalankan tugas konstitusionalnya bagi sebesar-besar kemakmuran rakyat, menyebabkan bahwa penghormatan dan perlindungan tersebut harus dilihat dan dilaksanakan bukan dalam satu *absolutitas* tanpa batas, melainkan harus dalam keseimbangan dan harmoni dengan hak asasi manusia lain yang lebih besar yang didasarkan pada kepentingan umum. Di dalam kerangka perwujudan kesejahteraan bagi segenap bangsa, maka salah satu instrumennya adalah kebijakan di bidang perpajakan, yang dapat digunakan dalam pemerataan kesejahteraan rakyat. Untuk mewujudkan hal demikian, maka adanya performa fiskus atau pejabat DJP untuk memungut pajak, yang didasarkan pada undang-undang perpajakan yang berlaku secara adil, efisien, dan bersih untuk memungkinkan negara dapat memenuhi kewajiban

konstitusionalnya melindungi segenap bangsa, mencerdaskan, dan meningkatkan kesejahteraan seluruh rakyat, maka hal tersebut merupakan alasan dan dasar yang cukup objektif, rasional, dan proporsional untuk mengurangi atau membatasi hak asasi manusia atas data/informasi yang menjadi hak asasi Wajib Pajak dengan memberi akses kepada BPK untuk membukanya, asalkan didasarkan pada tiga landasaan, yaitu (i) sesuai dengan hukum (*lawful*), (ii) tidak sewenang-wenang, dan (iii) proporsional. Hak asasi berupa perlindungan data/informasi Wajib Pajak yang demikian sangat terkait erat dengan kewajiban setiap warga negara untuk mentaati hukum dengan membayar pajak, yang pemungutan dan pengelolaan dan pertanggung jawabannya dibebankan pada DJP. Saya juga berpendapat hak milik atas informasi/data Wajib Pajak tersebut tidak dapat disamakan dengan data personal atau pribadi perseorangan yang berkaitan dengan hidup pribadi seorang pasien yang menyangkut rahasia kedokteran yang wajib dijaga dalam hubungan pasien dengan dokter, karena informasi yang diperoleh dan diberikan bersifat sangat personal atau pribadi dan diperoleh dokter berdasarkan satu perjanjian yang bersifat perdata dengan prestasi jasa kesehatan yang diberikan dokter, disertai imbalan sejumlah pembayaran honorarium sebagai *contra-prestasi* dari seorang pasien. Sekiranya juga bahwa ada kekawatiran akan adanya ***ketidakpastian hukum*** dan ***double jeopardy*** yang mungkin terjadi karena akses BPK atas informasi dan data Wajib Pajak diberikan, maka konsekwensi akan kemungkinan demikian adalah tidak seimbang atau tidak proporsional dengan kepentingan umum yang akan dilayani, sehingga tidak cukup sah untuk dijadikan alasan untuk menghambat akses BPK. Karena keseimbangan yang dituntut antara kepentingan individual yang menjadi dasar kekawatiran, jika dibandingkan dengan kepentingan umum yang lebih besar akan kebutuhan akan dipenuhinya sumber-sumber pendapat negara berdasarkan kewenangan dalam satu pemerintahan yang didasarkan pada *good governance*, *transparency* dan *accountability*, telah menyebabkan kekuatiran demikian dapat dieliminir, karena pembatasan yang dilakukan dengan kewenangan BPK untuk mengakses informasi Wajib Pajak, disertai dengan

ketentuan-ketentuan tentang perlindungan Wajib Pajak. Perlindungan dimaksud untuk mencegah pengungkapan data tersebut secara sewenang-wenang yang bernuansa pemerasan, dengan membatasi kewenangan pemeriksa yang tidak dapat mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, untuk menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi dan jumlah pajak yang masih harus dibayar. Karena kewenangan demikian tetap merupakan wewenang DJP, meskipun diawasi dengan pemeriksaan BPK tentang Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang menjadi wewenangnya, yang dapat diukur, dievaluasi, dianalisis, dan akhirnya jika pemeriksa menemukan penyimpangan atas hukum pajak yang berlaku dapat diteruskan kepada penyidik untuk diteruskan ke pengadilan menurut hukum. Oleh karenanya argumen hak asasi manusia yang diajukan Pemerintah dan ahli Pemerintah, meskipun penting untuk diperhatikan tidak dapat dijadikan alasan untuk membenarkan pembatasan jenis dokumen yang dapat diberikan dalam pemeriksaan bidang keuangan negara sebagai mana ditetapkan dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU KUP, secara bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan, dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara, karena hal demikian bertentangan dengan amanat konstitusi. Seandainya pun benar hak atas dokumen SPT Perpajakan adalah hak (asasi miliknya) Wajib Pajak, maka hak milik saja pun mempunyai fungsi sosial yang dapat dicabut jika kepentingan umum memerlukan. Tambahan lagi kerahasiaan informasi Wajib Pajak yang diperoleh dan diakses pemeriksa, tetap dipelihara karena pemeriksa, meskipun dengan rumusan yang bersifat umum, juga tunduk kepada kewajiban hukum untuk menjaga kerahasiaan dokumen tersebut, dengan sanksi pidana penjara paling singkat 1 (satu) tahun penjara dan paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling sedikit *satu miliar rupiah* dan paling banyak *lima miliar rupiah*, apabila ketentuan demikian dilanggar. Demikian pun dalam Pelaporan Informasi Rahasia yang ditentukan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, sebagaimana dimuat dalam Peraturan

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 Standar Pemeriksaan Pernyataan Nomor 03 angka 29, telah ditentukan bahwa:

"Informasi rahasia yang dilarang oleh ketentuan peraturan perundang-undangan untuk diungkapkan kepada umum tidak diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan. Namun laporan hasil pemeriksaan harus mengungkapkan sifat informasi yang tidak dilaporkan tersebut dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang menyebabkan tidak dilaporkannya informasi tersebut".

Dengan argumen demikian, menjadi hal yang sangat penting bagi semua untuk direnungkan, sekiranya benarpun argumen Pemerintah dan ahli bahwa dokumen SPT merupakan *property* (milik) Wajib Pajak yang merupakan HAM yang harus dilindungi, sebagai imbalan atau keseimbangan terhadap prinsip *self assessment* dalam penghitungan kewajiban pajak yang harus dibayar, maka dengan memperhatikan sumber daya dan kondisi ekonomi yang dihadapi, kebutuhan atas upaya yang optimal untuk meningkatkan pendapatan negara melalui perpajakan untuk membiayai seluruh kegiatan penyelenggaraan pemerintahan yang menjadi kewajiban konstitusional negara, serta pemeriksaan sebagai fungsi manajemen pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, maka argumen tersebut menjadi tidak proporsional. Konstitusi sendiri telah menjamin penghormatan dan perlindungan HAM secara komprehensif, sekaligus menyatakan, sebagaimana dijumpai dalam sistim ketatanegaraan negara manapun, bahwa hak milik dan hak asasi manusia tidak pernah diperlakukan secara mutlak tanpa kemungkinan untuk membatasinya. Posisi Pemerintah dalam memberi argumen perlindungan HAM sebagai dasar untuk menolak permohonan Pemohon, seyogianya haruslah dilakukan sedemikian rupa sehingga tidak tampak seakan-akan Pemerintah lebih berkepentingan untuk mempertahankan hak asasi Wajib Pajak secara mutlak, ketimbang secara proporsional memberi segala akses bagi negara *via* BPK menurut UU Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, sekaligus dengan menekankan perlunya perlindungan hak asasi Wajib Pajak. Pelaksanaan kekuasaan negara

membutuhkan pengawasan yang memadai. Sepanjang data yang ada telah memberi kemungkinan optimal untuk memeriksa dan melihat efisiensi, kepatuhan pada undang-undang serta kebenaran dari penggunaan kekuasaan yang dilimpahkan pada pejabat sebagai hakekat dari akuntabilitas, maka batas itulah seharusnya yang dijadikan titik tolak untuk mengatur perlindungan lebih lanjut hak asasi Wajib Pajak secara optimal sesuai dengan konstitusi dalam UU KUP, bukan sebaliknya. Dengan cara demikianlah ditemukan keseimbangan antara hak asasi manusia secara individual dengan kepentingan umum yang merupakan hak asasi masyarakat yang jauh lebih besar. Sebagaimana telah disinggung sebelumnya, maka satu **kesepakatan** tentang bagaimana cara sebaiknya untuk melindungi kerahasiaan data/informasi Wajib Pajak sesuai dengan undang-undang agar tidak disalahgunakan dan diungkap secara sewenang-wenang, seharusnya dilakukan antara Menteri Keuangan/DJP dengan BPK sesuai dengan substansi dan pertimbangan dalam putusan perkara *a quo*.

Dalam hal terjadi benturan antara kepentingan hukum yang sama-sama diakui dan dilindungi oleh hukum dan konstitusi, maka Mahkamah berdasar prinsip hukum dasar, seharusnya memilih kepentingan hukum yang didasarkan pada aturan hukum yang lebih tinggi, dengan mengesampingkan kepentingan hukum yang diatur dalam aturan perundang-undangan yang lebih rendah. Dalam hubungan antara Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan, dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maka berdasarkan aturan konstitusi dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945, hierarki kepentingan hukum dan norma yang mengaturnya yang disebutkan sama diakui dan dilindungi konstitusi, seharusnya dapat ditentukan Mahkamah dengan putusan bahwa kepentingan hukum yang diatur dalam Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b harus memberi jalan pada independensi BPK untuk menentukan dokumen yang relevan untuk pemeriksaan yang akan dilakukan atas Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, yang juga memiliki kewajiban untuk menjaga kerahasiaannya.

KONKLUSI

Berdasarkan seluruh uraian di atas, maka kami sampai kepada kesimpulan sebagai berikut ini:

1. Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan sepanjang menyangkut frasa *"ditetapkan Menteri Keuangan untuk"* dalam pasal tersebut yang selengkapanya berbunyi, *"Pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk memberi keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara"*, yang sesungguhnya merupakan mekanisme internal Departemen Keuangan, dipandang tidak bertentangan UUD 1945, hanya dengan syarat (*conditionally constitutional*) sepanjang **ketetapan** dimaksud dikeluarkan dalam jangka waktu secepat-cepatnya, sehingga dapat dipahami sebagai upaya untuk mendukung dan tidak menghambat pemeriksaan atau audit yang dilakukan BPK dengan cara yang sebaik-baiknya.
2. Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan sepanjang menyangkut frasa **"atau instansi Pemerintah"** dalam bunyi selengkapanya pasal tersebut: *"Pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi pemerintah yang melakukan pemeriksaan bidang keuangan negara"*, terlepas dari duplikasi dan inefisiensi yang mungkin terjadi, dipandang tidak bertentangan dengan pasal 23E ayat (1) UUD 1945, karena keberadaan badan pengawasan internal pemerintah seperti itu, yang bertanggung jawab kepada Presiden dan berada di bawah koordinasi Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara, bukanlah satu badan pengawasan yang bebas dan mandiri, melainkan lembaga yang melaksanakan sebagian tugas-tugas pemerintahan Presiden di bidang pengawasan dan pemeriksaan keuangan.
3. Seluruh Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b UU Perpajakan, disamping telah membentuk norma baru diluar norma yang dijelaskan secara bertentangan dengan Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, juga membatasi akses BPK terhadap dokumen dan data informasi Wajib Pajak secara tidak proporsional dan rasional, yang bukan pula merupakan hak asasi yang *non-derogable*, bertentangan dengan Pasal 23E

ayat (1) UUD 1945, karena dipandang menghalangi dan menghambat tugas Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang bebas dan mandiri oleh BPK, dalam kerangka *good governance, transparency dan accountability* secara adil. Berdasarkan seluruh uraian tersebut, seyogianya Mahkamah memutuskan dengan:

- **Mengabulkan Permohonan untuk sebagian;**
- **Menyatakan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan bertentangan dengan UUD 1945 dan seyogianya juga**
- **Menyatakan Penjelasan Pasal 34 ayat (2a) huruf b Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan tersebut tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat.**

PANITERA PENGANTI,

TTD.

Makhfud