

PENGAKUAN DAN PERLINDUNGAN HUKUM HAK HAK WAJIB PAJAK DALAM SISTEM HUKUM PAJAK INDONESIA

L.Y. HARI SIH ADVIANTO

Pengadilan Pajak . Jl Hayam Wuruk No. 7 Jakarta Pusat – Indonesia lyharisih@gmail.com

ABSTRAK

Legal recognition and protection of taxpayers' rights is needed so that taxpayers receive fair treatment so as to encourage the creation of voluntary compliance. Recognition of taxpayer rights is carried out either by document of taxpayer rights charter or recognition in the substance of tax law. Some countries have formulated taxpayer rights in the form of specific document as taxpayer's right charter and others recognition in the substance of their tax law. The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) formulates the rights of taxpayers from the survey results of countries. The rights are: 1) The right to be informed, assisted and heard, 2) The right of appeal, 3) The right to pay no more than the correct amount of tax, 4) The right to certainty, 5) The right to privacy, and 6) The right to confidentiality and secrecy. The taxpayer right that is not included in the OECD formula, but is recognized in various countries, is The Right to Retain Representation. The result of research by using the normative legal research method, confirms that the Indonesian tax law system has carried legal recognition and legal protection for the taxpayer's rights by explicitly or implicitly.

Keywords: Tax payer's Rights, legal recognition, Legal Protection.

Pengakuan dan perlindungan hukum terhadap hak-hak wajib pajak, diperlukan agar wajib pajak mendapat perlakuan yang adil sehingga dapat mendorong terciptanya kepatuhan sukarela terhadap kewajiban perpajakan. Pengakuan terhadap hak-hak wajib pajak dilakukan baik dengan sarana dokumen piagam hak-hak wajib pajak atau pengakuan dalam substansi hukum pajak yang tercermin dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Beberapa negara telah merumuskan hak-hak wajib pajak baik dalam bentuk dokumen pengakuan hak-hak wajib pajak, maupun pengakuan dalam substansi peraturan perundang-undangan mereka. *Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD) merumuskan hak-hak wajib pajak yang disarikan dari hasil survey pada negara-negara menjadi responden penelitian, hak-hak tersebut meliputi : 1) *The right to be informed, assisted and heard*, 2) *The right of appeal*, 3) *The right to pay no more than the correct amount of tax*, 4) *The right to certainty*, 5) *The right to privacy*, dan 6) *The right to confidentiality and secrecy*. Terdapat juga hak wajib pajak yang tidak termasuk dalam rumusan OECD, namun diakui di berbagai negara yaitu *The Right to Retain Representation*. Dalam penelitian ini dengan menggunakan metode *normative legal research*, menunjukkan bahwa sistem hukum pajak Indonesia telah memberikan pengakuan dan perlindungan hukum baik secara eksplisit maupun implisit atas hak-hak wajib pajak tersebut.

KATA KUNCI: hak-hak wajib pajak, pengakuan hukum, perlindungan hukum

1. PENDAHULUAN

Tingkat kepatuhan wajib pajak adalah salah satu faktor yang mempengaruhi keberhasilan pemungutan pajak. Dalam rangka meningkatkan penerimaan pajak perlu diupayakan peningkatan kepatuhan wajib pajak. Dalam Visi dan Misi Direktorat Jenderal Pajak, Misi pertama adalah mengumpulkan penerimaan berdasarkan kepatuhan pajak sukarela yang tinggi dan penegakan hukum yang adil. (DJP, 2015).

Salah faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak adalah persepsi keadilan yang dirasakan oleh wajib pajak. Persepsi keadilan tersebut terbentuk jika wajib pajak menyadari hak-haknya, mengharapkan agar hak-hak tersebut terpenuhi

dan jika pada kenyataannya mereka menerima perlakuan yang adil atas hak-hak tersebut maka wajib pajak akan lebih bersedia untuk menjadi patuh terhadap kewajiban perpajakan. (OECD,2010). Cara-cara otoritas perpajakan berinteraksi dengan wajib pajak akan mempengaruhi persepsi publik tentang sistem perpajakan dan tingkat kepatuhan sukarela. Wajib pajak yang menyadari hak-haknya, mengharapkan agar hak-hak tersebut terpenuhi dan jika pada kenyataannya mereka menerima perlakuan yang adil atas hak-hak tersebut maka wajib pajak akan lebih bersedia untuk menjadi patuh terhadap ketentuan perpajakan. (OECD,1999).

Hasil beberapa penelitian menunjukkan bahwa keadilan, seperti yang ditunjukkan oleh otoritas perpajakan atau pemerintah, dapat mempengaruhi perilaku wajib pajak. Tiga jenis keadilan dibahas dalam catatan ini. Keadilan distributif adalah persepsi bahwa pemerintah bertindak sebagai pengelola yang baik dan bijaksana atas pajak yang dipungutnya. Keadilan prosedural adalah persepsi bahwa otoritas perpajakan mematuhi prosedur yang adil dalam berurusan dengan wajib pajak. Keadilan retributif adalah persepsi bahwa otoritas perpajakan berlaku adil dalam penerapan hukuman atas pelanggaran aturan perpajakan. Studi menunjukkan bahwa kurangnya keadilan terkait dengan kecenderungan wajib pajak (atau pembedaan) untuk berperilaku tidak patuh. (OECD,2010).

Adanya pengakuan terhadap hak-hak baik dalam bentuk piagam wajib pajak maupun pengakuan dalam peraturan perundang-undangan serta dalam hukum administrasi perpajakan, dapat memperbaiki kepercayaan wajib pajak kepada otoritas pajak, yang pada gilirannya dapat memperbaiki moral pajak dari wajib pajak sehingga dapat menimbulkan kepatuhan secara sukarela. Pengakuan terhadap hak-hak wajib pajak melambangkan kemitraan antara wajib pajak dan otoritas pajak, yang membantu mengatasi keseimbangan kekuatan yang tidak setara antara kedua pihak ini, dan dapat menanamkan kepercayaan pada wajib pajak. Ada juga literatur yang luas mengenai hubungan antara keadilan dan kepatuhan.

Bentuk pengakuan negara terhadap hak-hak wajib pajak berbeda-beda. Amerika Serikat mengakui hak-hak wajib pajaknya dalam bentuk dokumen piagam wajib pajak *The Taxpayer Bill of Rights* yang dimuat dalam *IRS publication* 1 tahun 2017. Demikian juga Australia memberikan pengakuan dalam dokumen *the Taxpayers' Charter*. Dan negara-negara lain seperti Kanada, Inggris, Belanda, telah memberikan pengakuan terhadap hak-hak wajib pajak dalam dokumen berupa piagam hak-hak wajib pajak atau *the Taxpayers' Charter*. Namun demikian pengakuan terhadap hak-hak wajib pajak dalam dokumen tertentu, tidak diterapkan semua negara. Termasuk sistem hukum pajak Indonesia, dokumen pengakuan terhadap hak-hak wajib pajak tidak dibuatkan secara tersendiri.

Kegunaan adanya dokumen tersendiri semacam piagam wajib pajak atau sejenisnya tentang pengakuan hak-hak wajib pajak, akan memudahkan wajib pajak untuk mengetahui dan mendapatkan hak-haknya, termasuk prosedur dan tata cara melakukan upaya-upaya hukum jika terjadi pelanggaran terhadap hak-haknya tersebut. Jika wajib pajak telah memiliki persepsi diperlakukan dengan adil dalam hal ini telah mendapatkan hak-haknya maka diharapkan hal tersebut dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak terhadap kewajiban perpajakannya.

Tujuan penulisan ini adalah untuk mengungkapkan apakah hak-hak wajib pajak yang telah diakui dalam sistem hukum pajak Indonesia, dan bagaimana sistem hukum pajak Indonesia memberikan perlindungan hukum terhadap hak-hak wajib pajak. Penelitian dilakukan dengan menggunakan metode *normatif legal research*, yang dilakukan melalui penelitian literatur dan studi pustaka dan pendekatan yang

digunakan dalam melakukan penelitian ini adalah pendekatan perundang-undangan (*statue approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*), terhadap elemen-elemen dalam sistem hukum pajak Indonesia meliputi elemen substansi hukum, struktur hukum, dan kultur hukum. (Friedman, 1975)

Dalam bagian pertama penelitian ini akan dibahas tentang konsep hak-hak wajib pajak, kemudian pada bagian kedua akan dibahas tentang pengakuan dan perlindungan hukum atas hak-hak wajib pajak, serta pembahasan terakhir adalah tentang bagaimana sistem hukum pajak Indonesia memberikan perlakuan dan perlindungan hukum atas hak-hak wajib pajak dan pada bagian akhir berisikan simpulan dan saran.

2. HAK-HAK WAJIB PAJAK

Walau tidak terdapat definisi hak wajib pajak yang berlaku umum, namun aman untuk mengatakan bahwa yang dimaksud dengan hak wajib pajak adalah milik wajib pajak atau orang lain yang menjadi kepentingannya dalam hukum pajak. (Rijn,1998:19). Istilah hak-hak wajib pajak sangat kaya akan makna. Istilah ini digunakan dalam berbagai konteks, termasuk konteks politik, ekonomi, perilaku, dan relasional, untuk menggambarkan definisi secara hukum yang standar. Hak wajib pajak dalam konteks kepatuhan, kemungkinan kategorisasi dapat mencakup lima skenario, yang memiliki perspektif yang berbeda dan menghasilkan hasil yang sangat berbeda. Kelima pendekatan tersebut adalah 1) dari sudut pandang politisi menggunakan istilah tersebut untuk mendukung kebijakan tertentu dan peraturan yang didorong oleh politik. 2) Tinjauan pemerintah dan departemen perbendaharaan pemerintah sering menggunakan istilah tersebut untuk mendukung perpaduan peraturan ekonomi dan peraturan yang didorong oleh politik. 3) dari sudut pandang pengadilan dan sistem hukum biasanya memiliki interpretasi hukum yang ketat terhadap hak dan penerapannya terhadap perpajakan. 4) dari sudut pandang administrasi perpajakan dalam segala bentuknya sering menggunakan istilah tersebut untuk membingkai cara aturan administrasi sistem perpajakan diimplementasikan dan ditafsirkan. 5) Dari sudut pandang administrator pajak, ombudsman dan wajib pajak juga menggunakan istilah tersebut untuk menggambarkan standar layanan, perilaku dan aspek isi hubungan antara wajib pajak dan administrasi perpajakan. (Bentley,2015)

Hak wajib pajak berhubungan erat dengan hak asasi manusia. Konsep hak asasi manusia dan perlindungannya memiliki pengaruh yang signifikan terhadap gagasan hak wajib pajak. Hak asasi manusia harus diperhitungkan sebagai titik awal untuk analisis hak-hak wajib pajak. (Brzeziński, 2015:4). Pada *Seminar International Fiscal Association seminar on "Taxation and Human Rights"* telah ada upaya untuk mulai menghubungkan hak-hak wajib pajak dengan hak hukum mereka yang lebih luas. Untaian pemikiran ini memunculkan penelitian dan debat yang signifikan mengenai bagaimana mengembangkan hak hukum dan administratif untuk melindungi wajib pajak. Pada saat yang sama, otoritas perpajakan selama tahun 1980an telah melakukan penelitian dan analisis signifikan yang menunjukkan pentingnya persepsi wajib pajak terhadap keadilan, kepercayaan, transparansi dan proses hukum terhadap kepatuhan sukarela wajib pajak. (Bentley, 2015:4)

Hak-hak wajib pajak telah dirumuskan oleh para ahli perpajakan dan organisasi-organisasi internasional. Pengakuan dan perlindungan terhadap hak-

hak wajib pajak dilakukan oleh negara-negara dalam bentuk pengakuan formal yang ditetapkan baik dalam undang-undang atau perundang-undangan lainnya, dan/atau dalam dokumen administratif. Di Inggris, Selandia Baru dan Australia merupakan negara awal yang mengadopsi “Piagam Wajib Pajak” sebagai alat untuk membantu wajib pajak dan menginformasikan tentang hak-haknya. Rumusan tentang hak-hak Wajib Pajak tidak semua tertuang dalam bentuk piagam atau dokumen, namun juga ada yang tertuang dalam konstitusi, perjanjian dan legislasi, standar administrasi, Standar layanan, namun kesemuanya akan lebih efektif jika didukung oleh undang-undang. (Bentley, 2015:3)

Amerika Serikat menerbitkan suatu publikasi yang menjelaskan tentang hak-hak wajib pajaknya dalam Publication 1, yang berjudul *“The Taxpayer Bills of Rights ”* pada tahun 2014. Publikasi ini untuk menginformasikan hak-hak wajib pajak dalam proses pemeriksaan pajak, keberatan dan banding, pemungutan pajak dan restitusi. (IRS, 2014). Hak-hak wajib pajak tersebut meliputi:

1. *The Right to Be Informed*
2. *The Right to Quality Service*
3. *The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax*
4. *The Right to Challenge the IRS’s Position and Be Heard*
5. *The Right to Appeal an IRS Decision in an Independent Forum*
6. *The Right to Finality*
7. *The Right to Privacy*
8. *The Right to Confidentiality*
9. *The Right to Retain Representation*
10. *The Right to a Fair and Just Tax System*

Australia menerapkan pengakuan terhadap hak-hak wajib pajaknya dalam bentuk pengakuan terhadap kehendak-kehendak dan merupakan hubungan hak dan kewajiban bagi otoritas pajak dan wajib pajak. Pengakuan ini dibuat dalam *The Australian Taxpayers’ Charter of Rights*. Pemenuhan hak-hak wajib pajak merupakan kewajiban bagi otoritas perpajakan, demikian pula sebaliknya. Hak dan Kewajiban tersebut dirumuskan sebagai berikut:

What you (taxpayers) can expect from us (tax authority):

- *your rights and obligations*
- *what you can do if you are not satisfied.*

Your rights, You can expect us to:

- *Treat you fairly and reasonably*
- *Treating you as being honest unless you act otherwise*
- *Offering you professional service and assistance*
- *Accepting you can be represented by a person of your choice and get advice*
- *Respect your privacy*
- *Keeping the information we hold about you confidential*
- *Giving you access to information we hold about you*
- *Help you to get things right*
- *Explaining the decisions we make about you*
- *Respect your right to a review*
- *Respecting your right to make a complaint*
- *Make it easier for you to comply*
- *Be accountable*

Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) pada tahun 1990 mempublikasikan hak dan kewajiban wajib pajak. Hak-hak dan kewajiban-kewajiban ini dirumuskan oleh *OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration* berdasarkan adalah hasil survey pada negara-negara negara-negara responden. Hasil survey OECD menunjukkan bahwa hak-hak wajib pajak yang paling banyak ditemukan, meskipun tidak secara eksipit tercantum dalam suatu piagam wajib pajak atau *Taxpayers' charter* namun tercermin dalam substansi sistem perpajakan, adalah:

- *The right to be informed, assisted, and heard*
- *The right of appeal*
- *The right to pay no more than the correct amount of tax*
- *The right to certainty*
- *The right to privacy*
- *The right to confidentiality and secrecy*

3. PENGAKUAN DAN PERLINDUNGAN HUKUM

3.1. Pengakuan Hukum

Pengakuan dalam bahasa Inggris disebut *recognition*, diartikan sebagai *confirmation that an act done by another person was authorized*. (Gardner, 2009: 1463). Pengakuan diartikan sebagai konfirmasi bahwa sebuah tindakan yang dilakukan oleh orang lain berdasarkan suatu kewenangan. Dengan demikian pengakuan hukum adalah bahwa konfirmasi bahwa tindakan yang dilakukan seseorang adalah berdasarkan hukum.

Pengakuan atas hak-hak wajib pajak dan dikaitkan dengan pengakuan hak-hak asasi manusia, secara umum dapat dijelaskan dengan pendekatan konsep negara hukum. Menurut Frederich Julius Stahl konsep Negara Hukum yang disebutnya dengan istilah *'rechtsstaat'* itu mencakup empat elemen, yaitu: 1) Perlindungan hak asasi manusia. 2) Pemisahan kekuasaan negara, 3) Tindakan Pemerintahan berdasarkan pada hukum, dan 4) Peradilan Administrasi Negara. (Ayza, 2017:15).

Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 amandemen ketiga menetapkan bahwa Indonesia adalah negara hukum. Ciri-ciri yang melekat dalam negara hukum sebagaimana dirumuskan Stahl hendaknya juga terdapat dalam sistem hukum pajak Indonesia. Salah satu dari ciri tersebut adalah adanya perlindungan hukum terhadap hak-hak wajib pajak.

Karena hukum adalah yang mengatur hak dan kewajiban, maka hukum pajak dapat dikatakan sebagai keseluruhan peraturan yang mengatur hubungan (hak dan kewajiban) antara negara sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai pembayar pajak. (Sumitro, 1977:2). Hubungan hukum antara negara dengan wajib pajak harus diatur berdasarkan hukum. Dengan adanya pengaturan mengenai hak dan kewajiban antara negara dengan wajib pajak, maka dalam hukum pajak tersebut terdapat pengaturan hak-hak negara dan kewajiban wajib pajak, dan pengaturan mengenai kewajiban-kewajiban negara dan hak-hak wajib pajak. Dalam hubungan ini hak di satu pihak akan menjadi kewajiban di pihak lainnya.

Hukum Pajak yang juga disebut hukum fiskal adalah keseluruhan dari peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan dari seseorang dan menyerahkan kembali kemasyarakatan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan hukum antara negara dengan orang-orang atau badan hukum yang berkewajiban membayar pajak

(selanjutnya disebut wajib pajak) (Brotodihardjo, 1958:1). Pendekatan pajak dari segi hukum lebih menitikberatkan pada segi hukumnya, pada hubungan hukumnya, sehingga pajak dilihat dari segi hak dan kewajiban. (Soemitro, 1990: 51).

Dengan demikian yang dimaksud dengan pengakuan hukum terhadap hak-hak wajib pajak terjadi jika hukum pajak memberikan hak tertentu kepada wajib pajak untuk mempertahankan kepentingan-kepentingannya dan hukum pajak memberikan wewenang untuk bertindak dalam rangka mempertahankan kepentingan tersebut. Karena ada korelasi antara hak dengan kewajiban, maka dalam pengertian hak-hak wajib pajak, mengandung pula kewajiban-kewajiban yang diberikan kepada negara atau pemerintah agar wajib pajak dapat mendapatkan hak-hak yang diberikan hukum pajak.

3.2. Perlindungan Hukum.

Perlindungan hukum diartikan bahwa hukum melindungi kepentingan seseorang dengan cara mengalokasikan suatu kekuasaan kepadanya untuk bertindak dalam rangka kepentingannya tersebut. Pengalokasian kekuasaan ini dilakukan secara terukur, dalam arti, ditentukan keluasan dan kedalamannya. Kekuasaan yang demikian itulah yang disebut hak. Tetapi tidak di setiap kekuasaan dalam masyarakat bisa disebut sebagai hak, melainkan hanya kekuasaan tertentu yang menjadi alasan melekatnya hak itu pada seseorang. (Rahardjo, 2000:53).

Teori tentang perlindungan hukum bagi hak-hak rakyat dikemukakan oleh John Locke tahun 1691 dalam teori kontrak sosial sebagaimana dikutip dalam buku Bernard L Tanya, dkk, menyatakan bahwa ketika membentuk negara dalam teori kontrak sosial, hak-hak tersebut tidak ikut diserahkan kepada penguasa ketika kontrak sosial dilakukan. Oleh karena itu kekuasaan penguasa yang diberikan lewat kontrak sosial, dengan sendirinya tidak mungkin bersifat mutlak. Kalau begitu adanya kekuasaan tersebut justru untuk melindungi hak-hak kodrat dimaksud dari bahaya-bahaya yang mungkin mengancam, baik yang datang dari dalam maupun dari luar. Begitulah, hukum yang dibuat dalam negara pun bertugas melindungi hak-hak dasar tersebut. (Tanya, 2013:67)

Selanjutnya John Locke berpendapat bahwa *"governments cannot be supported without great charge, and it is fit everyone who enjoys his share of the protection, should pay out of his estate his proportion for the maintenance of it. But still it must be with his consent, i.e. the consent of the majority, giving it either by themselves, or their representatives chosen by them: for if any one shall claim a power to lay and levy taxes on the people"*. (Tanya, 2013:8). Pendapat ini menyatakan bahwa pemerintah tidak dapat berjalan tanpa didukung biaya besar, dan tepat jika semua masyarakat yang menikmati bagian dari perlindungan, harus membayar dari proporsinya untuk pemeliharaan itu. Tetapi hal ini tetap harus dengan persetujuan masyarakat tersebut, (melalui persetujuan dari mayoritas, atau masing-masing, atau wakil yang mereka pilih). Dengan demikian pemerintah tidak dapat meng-*claim* kekuasaan memungut pajak kepada masyarakat, kecuali atas persetujuan masyarakat itu sendiri.

Hukum pajak termasuk dalam lingkup hukum publik, karena mengatur hubungan hukum antara negara dengan rakyatnya. Hukum publik mengatur kepentingan umum, seperti hubungan warga negara dengan negara. Ia berurusan dengan sekalian hal yang berhubungan dengan masalah kenegaraan serta bagaimana negara itu menjalankan tugasnya. (Rahardjo, 2000:73). Dalam hukum pajak juga terdapat hukum administrasi negara, yang mengatur tentang tata cara

dan prosedur administrasi untuk menjalankan tugas pemungutan pajak. Van Vollenhoven dalam bukunya *thorbecke en het administratiefrecht* mendefinisikan hukum administrasi negara sebagai kumpulan peraturan hukum yang mengadakan lembaga-lembaga dan memberikan kekuasaan kepada lembaga-lembaga tersebut melalui pembagian pekerjaan dan yang mengikat lembaga-lembaga tersebut untuk menggunakan kekuasaannya yang telah diberikan oleh hukum tata negara. (DJamali, 1984:101).

Konstitusi Negara Republik Indonesia, Undang-undang Dasar 1945 amandemen ketiga dalam Pasal 23 A mengatur bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Undang-undang adalah ketetapan hukum yang dibuat oleh lembaga legislasi yang berisikan para wakil rakyat. Dengan demikian karena pajak diatur dengan Undang-undang, maka hal ini membawa konsekuensi bahwa isi Undang-undang merupakan perwujudan kehendak rakyat melalui perwakilannya. Batasan hak dan kewajiban antara pemerintah dan rakyat sebagai pembayar pajak ditentukan dalam undang-undang tersebut.

Adanya kekuasaan yang diberikan kepada negara dalam menjalankan tugas-tugas pemerintahan membuat ketidakseimbangan antara kekuasaan pemerintah dengan kekuasaan individu warga negara. Ketidakseimbangan ini akan berpotensi menimbulkan kesewenangan tindak pemerintahan. Dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan (UUAP), maka administrasi perpajakan sebagai bagian dari administrasi Pemerintahan juga tunduk pada undang-undang ini. Tujuan diundangkannya UUAP adalah agar Pemerintah dapat menjalankan tugasnya sekaligus memberikan perlindungan hukum bagi warga negara dari kesewenang-wenangan tindakan Pemerintah. UUAP merupakan hukum administrasi pemerintahan yang bersifat umum, sedangkan hukum pajak yang bersifat khusus mengatur perpajakan akan bersifat sebagai *lex specialist* terhadap UUAP.

Dalam kaitan dengan hukum administrasi dalam hal ini administrasi perpajakan, perlindungan hukum terhadap hak-hak wajib pajak bertujuan melindungi wajib pajak dari tindakan pemerintahan dalam bidang administrasi perpajakan. Dengan "tindak pemerintahan" sebagai titik sentral dikaitkan dengan perlindungan hukum dibedakan dua macam perlindungan hukum bagi rakyat, yaitu perlindungan hukum yang preventif, dan perlindungan hukum yang represif. Pada perlindungan hukum yang preventif rakyat diberikan kesempatan untuk mengajukan keberatan (*inspraak*) atau pendapatnya sebelum keputusan pemerintah yang mendapat bentuk definitif. Dengan demikian perlindungan hukum yang preventif ditujukan untuk mencegah terjadinya sengketa, sedangkan perlindungan hukum represif bertujuan menyelesaikan sengketa. (Hadjon, 1987: 2).

Jadi perlindungan hukum terhadap hak-hak wajib pajak dapat diartikan sebagai upaya melindungi wajib pajak dari kesewenangan tindak pemerintahan di bidang perpajakan dan pengaturan prosedur administrasi agar wajib pajak dapat menerima hak-haknya.

4. PENERAPAN PENGAKUAN DAN PERLINDUNGAN HUKUM TERHADAP HAK-HAK WAJIB PAJAK PADA SISTEM HUKUM PAJAK INDONESIA

Rumusan hak-hak wajib pajak yang disusun oleh oleh *OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration* merupakan hasil survey pada negara-negara responden. Rumusan tersebut lebih berlaku secara umum, dibandingkan dengan hak-hak wajib pajak yang diberlakukan pada satu negara. Dalam penulisan ini penelitian terhadap pengakuan dan perlindungan hukum hak-hak wajib pajak dalam sistem hukum pajak Indonesia mengacu rumusan OECD meliputi:

- *The right to be informed, assisted and heard* (hak untuk memperoleh informasi, bimbingan dan didengarkan)
- *The right of appeal* (hak banding)
- *The right to pay no more than the correct amount of tax* (hak untuk membayar tidak lebih dari jumlah pajak yang benar)
- *The right to certainty* (hak atas kepastian)
- *The right to privacy* (hak privasi)
- *The right to confidentiality and secrecy* (hak atas kerahasiaan).

Namun demikian penulis memandang perlu menambahkan satu hak wajib pajak yang tidak terdapat dalam rumusan OECD namun juga terdapat pada beberapa piagam wajib pajak yaitu *The Right to Retain Representation*, atau hak untuk menunjuk kuasa wajib pajak untuk mewakili kepentingannya.

Dari rumusan hak-hak wajib pajak tersebut, akan dilakukan penelitian apakah sistem hukum pajak (yang terdiri dari substansi hukum pajak yaitu peraturan perundang-undangan perpajakan, struktur hukum pajak yaitu lembaga atau instansi yang menangani, dan kultur hukum pajak, yaitu budaya hukum pajak) telah memberikan pengakuan dan perlindungan hukum.

4.1. *The Right To Be Informed, Assisted And Heard*

Hak untuk mendapat informasi, bantuan dan didengarkan keluhannya, adalah hak yang berkaitan dengan tujuan agar Wajib Pajak dapat menjalankan kewajiban perpajakannya dengan benar. Wajib Pajak juga berhak diberi informasi yang benar tentang hak-haknya sehubungan dengan kewajiban perpajakan yang harus dilakukannya. Wajib Pajak memiliki hak untuk mengetahui apa yang harus mereka lakukan untuk mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan.

Hak untuk mendapat bantuan, dalam hal ini adalah bantuan berupa bimbingan dan pembinaan agar wajib pajak dapat melaksanakan kewajiban perpajakan dengan baik dan benar. Hak ini berkaitan dengan dua arah komunikasi antara wajib pajak dengan administrasi pajak. Komunikasi dapat berasal dari administrasi pajak apabila terdapat informasi dan ketentuan-ketentuan yang dipandang perlu untuk diketahui wajib pajak. Cara yang dilakukan dapat dengan penyebaran informasi secara masal melalui media masa, pengiriman *flyer* atau melakukan konseling. Komunikasi dapat bersumber dari wajib pajak jika wajib pajak membutuhkan informasi dan pengetahuan dari pihak administrasi perpajakan. wajib pajak dapat meminta konsultasi secara khusus atas permasalahan perpajakan yang dihadapinya.

Hak untuk didengarkan keluhannya adalah menyangkut pernyataan ketidaksetujuan atas tindakan administrasi perpajakan dan ketidakpuasan atas terhadap pelayanan yang diberikan kepada Wajib Pajak. Dalam memenuhi hak wajib pajak, administrasi perpajakan wajib memberikan pelayanan administratif kepada

wajib pajak. Administrasi pajak membuka diri terhadap keluhan, kritik dan masukan dari wajib pajak agar pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak dapat memenuhi ekspektasi dari wajib pajak.

Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan mengatur prosedur administrasi perpajakan. Prosedur administrasi perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP dan telah mengalami beberap kali perubahan, terakhir dengan Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP). Dalam UU KUP diatur hak-hak wajib pajak terkait dengan kegiatan administrasi perpajakan. Penjelasan Umum UU KUP menyatakan bahwa tugas administrasi perpajakan adalah berperan aktif dalam melaksanakan pengendalian administrasi pemungutan pajak yang meliputi tugas-tugas pembinaan, penelitian, pengawasan, dan penerapan sanksi administrasi. Pembinaan masyarakat Wajib Pajak dapat dilakukan melalui berbagai upaya, antara lain pemberian penyuluhan pengetahuan perpajakan baik melalui media masa maupun penerangan langsung dalam masyarakat. Hal ini termuat juga dalam konsideran Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 dan perubahannya.

Namun jika dilihat dari ketentuan pasal per pasal dalam UU KUP, tidak ada muatan yang secara khusus mengatur tentang pengakuan atas *The right to be informed, assisted and heard* (hak untuk memperoleh informasi, bimbingan dan didengarkan). Hal ini bertentangan dengan konsideran dan penjelasan umum Undang-undang tersebut. Pengaturan *The right to be informed, assisted and heard* meskipun disebutkan dalam penjelasan umum, namun dalam batang tubuh Undang-undang tidak diatur.

Pengaturan tentang *The right to be informed, assisted and heard*, diatur dalam Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2009 Tentang Pelayanan Publik. Pelayanan publik adalah kegiatan atau rangkaian kegiatan dalam rangka pemenuhan kebutuhan pelayanan sesuai dengan peraturan perundang-undangan bagi setiap warga negara dan penduduk atas barang, jasa, dan/atau pelayanan administratif yang disediakan oleh penyelenggara pelayanan publik atau yaitu setiap institusi penyelenggara negara, korporasi, lembaga independen yang dibentuk berdasarkan undang-undang untuk kegiatan pelayanan publik, dan badan hukum lain yang dibentuk semata-mata untuk kegiatan pelayanan publik.

Dalam melaksanakan ketentuan Undang-undang tentang layanan publik, Kementerian Keuangan telah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 88/PMK.01/2013 Tentang Penyusunan, Penetapan, Dan Penerapan Standar Pelayanan Di Lingkungan Kementerian Keuangan. Kementerian Keuangan telah menerapkan standar pelayanan dalam memberikan pelayanan kepada publik agar terjadi keseragaman penyelenggaraan pelayanan publik di lingkungan Kementerian Keuangan dan agar dapat diselenggarakan secara efektif dan efisien, sesuai dengan ruang lingkup tugas dan fungsinya serta asas-asas tata kelola pemerintahan yang baik guna meningkatkan kualitas pelayanan yang diberikan oleh unit-unit organisasi di lingkungan Kementerian Keuangan. Direktorat Jenderal Pajak sebagai Instansi penyelenggara layanan publik telah menerapkan penyusunan Standar Pelayanan. Dengan diterbitkannya Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep - 378/PJ/2013 Tentang Penetapan Standar Pelayanan Pada Kantor Pelayanan Pajak, dalam rangka mewujudkan penyelenggaraan pelayanan publik sesuai dengan asas penyelenggaraan pemerintahan yang baik dan guna mewujudkan kepastian hak dan kewajiban berbagai pihak yang terkait dengan penyelenggaraan pelayanan, setiap penyelenggara pelayanan publik wajib menetapkan standar pelayanan. Demikian

juga Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 27/PJ/2016 Tentang Standar Pelayanan Di Tempat Pelayanan Terpadu Kantor Pelayanan Pajak.

The right to be informed, assisted and heard, juga diatur dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan. Pasal-pasal yang mengandung unsur pemenuhan *The right to be informed, assisted and heard*, adalah:

- Pasal 3 huruf g mengatur bahwa tujuan undang-undang ini adalah agar memberikan pelayanan yang sebaik-baiknya kepada warga masyarakat.
- Pasal 46 ayat (1) mengatur bahwa bahwa Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan memberikan sosialisasi kepada pihak-pihak yang terlibat mengenai dasar hukum, persyaratan, dokumen, dan fakta yang terkait sebelum menetapkan dan/atau melakukan Keputusan dan/atau Tindakan yang dapat menimbulkan pembebanan bagi warga masyarakat. termasuk informasi yang wajib disampaikan kepada masyarakat adalah pedoman umum standar operasional prosedur pembuatan keputusan.
- Pasal 75 mengatur bahwa warga masyarakat yang dirugikan terhadap Keputusan dan/atau Tindakan dapat mengajukan upaya administratif kepada Pejabat Pemerintahan atau Atasan Pejabat yang menetapkan dan/atau melakukan keputusan dan/atau tindakan, berupa keberatan; dan banding.

Dalam rangka pemenuhan atas hak wajib pajak atas *The right to be informed, assisted and heard*, telah dibuat struktur hukum berupa instansi yang secara khusus menangani masalah tersebut, yaitu:

- 1) Pembentukan Kantor Layanan Informasi dan Pengaduan Direktorat Jenderal Pajak (KLIP DJP). KLIP DJP dibentuk berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 174/PMK.01/2012 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kantor Layanan Informasi dan Pengaduan Direktorat Jenderal Pajak. Dan Pedoman penyelenggaraannya diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2014 tentang Penyelenggaraan Pelayanan Pada Kantor Layanan Informasi dan Pengaduan.
- 2) Pengangkatan *Account Representative* pada Kantor Pelayanan Pajak Layanan pemberian informasi dan penanganan keluhan Wajib Pajak berupa layanan konsultasi dan konseling yang dilakukan secara individual kepada Wajib Pajak dilaksanakan oleh *Account Representative*, yang ditempatkan pada setiap kantor pelayanan pajak. Petugas *Account Representative* diangkat berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.01/2015 Tentang *Account Representative* yang menjalankan fungsi pelayanan dan konsultasi.

Jika masyarakat merasa tidak puas atas pemenuhan *The right to be informed, assisted and heard*, maka masyarakat dapat mengajukan pengaduan, dimana penanganan pengaduan dapat diselesaikan secara internal pada Penyelenggara Pelayanan Publik atau kepada atasannya. Pengaduan dapat juga melalui Lembaga Ombudsman, serta melalui sengketa pada peradilan tata usaha negara.

Khusus mengenai perpajakan yang dikelola Pemerintah Pusat, Pengaduan atas layanan perpajakan dapat juga diajukan kepada Komite Pengawas Perpajakan dibentuk berdasarkan ketentuan Pasal 36C Undang-Undang KUP. Komite Pengawas Perpajakan adalah komite non struktural dan bersifat mandiri yang bertugas membantu Menteri Keuangan dalam melakukan pengawasan terhadap kebijakan perpajakan dan pelaksanaan administrasi perpajakan.

4.2. *The Right of Appeal*

The right of appeal dapat diartikan upaya perlawanan hukum terhadap segala keputusan yang dibuat oleh administrasi pajak kepada wajib pajak. *The right of appeal*, dilakukan dengan cara upaya hukum litigasi melalui badan peradilan. Upaya hukum dapat dilakukan terhadap keputusan-keputusan yang dibuat oleh administrasi pajak tadi adalah keputusan yang bersifat individual-konkret (*beschikking*), wajib pajak yang tidak setuju dengan koreksi-koreksi atas pelaporan pajaknya dalam pemeriksaan pajak, wajib pajak diberikan hak untuk menyelesaikan pada lembaga internal administrasi pajak, namun jika masih tidak puas dengan keputusan yang dibuat pada lembaga internal administrasi pajak maka wajib pajak berhak untuk mengajukan bandingnya kepada badan peradilan.

Pengakuan dan perlindungan hukum atas *The right of appeal* diberikan kepada wajib pajak yang diatur dalam UU KUP. UU KUP telah memberikan pengaturan atas pemenuhan *The right of appeal*, melalui dua bentuk perlindungan yaitu perlindungan hukum yang bersifat preventif, dimana wajib pajak diberikan kesempatan untuk atau didengar pendapatnya sebelum keputusan pemerintah yang mendapat bentuk definitif dan wajib pajak dapat mengajukan keberatan (*inspraak*) atas ketetapan perpajakan. Jika wajib pajak tidak puas atas hasil dari perlindungan hukum yang bersifat preventif, maka wajib pajak dapat menggunakan haknya yang diberikan oleh pasal-pasal mengenai perlindungan hukum represif bertujuan menyelesaikan sengketa.

Substansi hukum pajak yang memberikan pengaturan mengenai *The right of appeal*, adalah sebagai berikut:

- Pasal 31 UU KUP, dalam pasal ini diatur tentang tatacara pemeriksaan, dimana administrasi pajak diwajibkan untuk memberitahukan hasil pemeriksaan kepada wajib pajak, dan wajib pajak diberi kesempatan untuk melakukan pembahasan tentang hasil termuan pemeriksaan.
- Pasal 36 ayat (1) huruf d UU KUP, dalam pasal ini diatur tentang keharusan untuk membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa: 1) penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan; atau 2. pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan wajib pajak.
- Pasal 25 UU KUP, mengatur tentang hak wajib pajak untuk mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas surat ketetapan pajak dan pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga yang tidak disetujuinya.
- Pasal 36 UU KUP mengatur tentang hak wajib pajak untuk mengajukan Permohonan Pengurangan, Penghapusan, atau Pembatalan Ketetapan Pajak.
- Pasal 27 ayat (1) UU KUP, mengatur hak wajib pajak untuk melakukan banding atas keputusan keberatan kepada Pengadilan Pajak.
- Pasal 23 UU KUP mengatur tentang gugatan wajib pajak atau gugatan penanggung pajak kepada badan peradilan pajak, atas keputusan administrasi pajak yang tidak dapat diajukan upaya keberatan.
- Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, merupakan Dasar pembentukan Pengadilan Pajak.

Struktur hukum pajak dalam memberikan pemenuhan atas *The right of appeal*, adalah dengan adanya Direktorat Keberatan dan Banding dan adanya Bidang Keberatan dan Banding pada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang dibentuk berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 206.2/PMK.01/2014 Tentang Organisasi Dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak. Dan

terbentuknya Pengadilan Pajak sebagai lembaga yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia untuk penyelesaian Sengketa Pajak.

Budaya hukum pajak Indonesia menunjukkan bahwa masyarakat wajib pajak memiliki kesadaran dalam mempergunakan *The right of appeal*. Data tahun 2015 menunjukkan bahwa jumlah SKP diterbitkan sebanyak 414.246. Dari jumlah tersebut sebanyak 400.814 SKP tidak diajukan keberatan. Dengan demikian sejumlah 13.432 atau sebesar 3,24% dari SKP yang diterbitkan yang mengajukan keberatan. (DJP, 217:45) Di sisi lain data tentang putusan sengketa pajak pada Pengadilan Pajak menunjukkan bahwa jumlah putusan yang diterima oleh Direktorat Jenderal Pajak adalah 5.908. Jumlah sengketa yang tidak dilakukan pemeriksaan adalah persidangan karena pencabutan dan tidak memenuhi persyaratan formal adalah 442, sehingga jumlah yang dilakukan pembahasan materi sengketa adalah 5.466. Jumlah sengketa yang dimenangkan oleh wajib pajak baik seluruhnya atau sebagian adalah 3,255 atau sebesar 60%. (DJP,2016:70).

4.3. The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax.

The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax adalah hak wajib pajak untuk membayar pajak tidak melebihi apa yang seharusnya terutang menurut ketentuan perundang-undangan. Jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak harus dapat ditentukan secara pasti oleh peraturan perundang-undangan. Wajib pajak memiliki hak untuk membayar jumlah pajak dengan benar termasuk jumlah bunga atau sanksi pajak.

Pengaturan dalam substansi hukum pajak dapat dilihat pada ketentuan-ketentuan sebagai berikut:

- Pasal 3 UU KUP diatur bahwa setiap wajib pajak mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) dengan benar, lengkap, dan jelas. Selanjutnya dalam penjelasan pasal tersebut ditegaskan bahwa fungsi SPT bagi Wajib Pajak adalah sebagai sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan penghitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang.
- Pasal 12 ayat (1) UU KUP mengatur bahwa setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak.
- Pasal 12 ayat (3) UU KUP diatur bahwa apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut SPT tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang.

Sistem pemungutan pajak Indonesia menganut *self assessment system*. Dalam sistem ini wajib pajak harus menghitung sendiri, memperhitungkan dan menyetorkan serta melaporkan jumlah pajak terutang, sesuai ketentuan perpajakan. besaran pajak yang terutang diatur dalam hukum pajak materiil.

Hukum pajak materiil (*materiil recht = substantive law*) yaitu hukum pajak material yang membuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak-pajak ini, berapa besar pajaknya, dengan perkataan lain segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya, hapusnya hutang pajak dan hubungan hukum antara pemerintah dan Wajib Pajak. (Brotodihardjo, 2008:44). Hukum pajak materiil diatur dalam Undang-undang Pajak yang mengatur tentang hukum pajak material yaitu:

- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Pajak Penghasilan, sebagaimana telah beberap kali diubah terakhir dengan (sttd) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tanggal 23 Sept 2008 (UU PPh).
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, sttd Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tanggal 15 Okt 2009 (UU PPN);
- Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi Dan Bangunan std Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994. (UU PBB).
- Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai (UU BM);
- Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan std, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 (UUPb)
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai, std. Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tanggal 15 September 2009 tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah. (UUPDRD)

4.4. The Right to Certainty

The right to certainty adalah hak wajib pajak atas kepastian hukum. Negara Republik Indonesia adalah negara hukum. Hukum bertujuan untuk mewujudkan kepastian (*certainty*), keadilan (*justice*), dan kebergunaan (*utility*). *Legal certainty* penting untuk menjamin prediktabilitas kegiatan ekonomi, keadilan penting untuk menjamin pemerataan, dan kebergunaan penting untuk memastikan bahwa kebebasan yang dinikmati terukur dan teratur berdasarkan ketentuan yang disepakati bersama. (Asshiddiqie, 2016: 204).

Kepastian hukum dapat dimaknakan bahwa seseorang akan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu. Kepastian dapat diartikan sebagai kejelasan norma sehingga dapat dijadikan sebagai pedoman bagi masyarakat yang dikenakan peraturan ini. Pengertian kepastian tersebut dapat dimaknai bahwa ada kejelasan dan ketegasan terhadap pelaku hukum di masyarakat. Hal ini untuk tidak menimbulkan banyak salah tafsir. Van Apeldoorn mengatakan bahwa kepastian hukum yaitu adanya kejelasan skenario perilaku yang bersifat umum dan mengikat semua warga masyarakat termasuk konsekuensi-konsekuensi hukumnya. Kepastian hukum dapat juga berarti hal yang dapat ditentukan oleh hukum dalam hal-hal yang konkret. (Sadino, 1990: 25).

Hukum pajak materiil dalam memberi kepastian hukum adalah dengan cara memberi pengaturan yang jelas dan tegas dan menimbulkan multi tafsir. hukum pajak material yang membuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak-pajak ini, berapa besar pajaknya, dengan perkataan lain segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya, hapusnya hutang pajak dan hubungan hukum antara pemerintah dan Wajib Pajak. Sedangkan hukum pajak formil peraturan-peraturan mengenai cara-cara untuk menjelmakan hukum material tersebut menjadi kenyataan. Maksud hukum pajak formil adalah untuk melindungi baik fiskus (otoritas perpajakan) maupun wajib pajak, jadi untuk memberikan jaminan bahwa hukum pajak materialnya dapat dilaksanakan setepat-tepatnya. (Brotodihardjo, 2008: 44-45)

Hukum pajak formil dan hukum pajak materiil berusaha memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak dengan cara selalu melakukan perubahan setiap kali terjadi

perubahan ekonomi, sosial dan teknologi kondisi yang signifikan. Perubahan tersebut sejalan dengan prinsip legalitas bahwa setiap peristiwa dan keadaan yang menimbulkan konsekuensi pajak harus ada hukum yang mengaturnya. Komitmen untuk menyesuaikan dengan perkembangan dan perubahan tertuang dalam bagian konsideran perubahan undang-undang.

Contoh ketentuan yang memberikan kepastian hukum adalah ketentuan Pasal 13 ayat (4) UUKUP diatur bahwa besarnya pajak yang terutang yang diberitahukan oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan menjadi pasti sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan apabila dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak. Jaminan kepastian hukum dalam pasal ini adalah bahwa wajib pajak diberikan kepastian jika dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak, maka jumlah pajak yang terutang yang dihitung sendiri dan dilaporkan wajib pajak menjadi pasti.

Dalam rangka memberikan *The right to certainty*, pada hukum administrasi perpajakan telah dilakukan reformasi administrasi perpajakan. Kementerian Keuangan melakukan Reformasi Birokrasi melalui 3 Pilar Utama yaitu 1) Pilar Organisasi, 2) Pilar Proses bisnis, dan 3) Pilar Sumber Daya Manusia (SDM). Salah satu hasil reformasi birokrasi yang memiliki dampak terhadap pemberian hak atas kepastian hukum dalam hukum administrasi pajak adalah Penataan Tata Laksana *Standard Operating Procedures* (SOP). Tujuan dari penyusunan SOP adalah memberikan layanan yang prima kepada publik, melalui: 1) Layanan yang terukur dan pasti dalam hal waktu penyelesaian, 2) Persyaratan administrasi yang harus dipenuhi; dan 3) Biaya yang harus dikeluarkan.

4.5. The Right to Privacy

Wajib Pajak memiliki hak agar otoritas pajak tidak mengganggu privasi mereka. Dalam prakteknya, hak privasi ditafsirkan sebagai usaha untuk menghindari pencarian informasi yang tidak masuk akal dan permintaan informasi yang tidak relevan dengan alasan untuk penetapan pajak. Ketentuan hukum secara umum berlaku sangat ketat berlaku untuk masuk ke tempat tinggal atau tempat usaha seseorang. Di beberapa negara, berlaku bahwa kunjungan ke wajib pajak memerlukan persetujuan dari wajib pajak. Di sebagian besar negara diberikan hak bagi wajib pajak jika keberatan dengan kunjungan petugas pajak yang memasuki rumah wajib pajak. Demikian pula terdapat negara yang mengatur peraturan yang ketat yang diberlakukan untuk mendapatkan informasi dari pihak ketiga mengenai urusan wajib pajak.

Hak privasi yang berlaku di Indonesia, tidak terdapat Undang-undang khusus mengatur tentang hak privasi. Demikian juga hak privasi bagi wajib pajak, tidak ada undang-undang yang secara khusus mengatur tentang batasan-batasan hak privasi. Secara eksplisit Pasal 28G UUD 1945 mengatur bahwa "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. Namun demikian pasal-pasal pengaturan atas hak privasi secara tersurat, tidak ditemui dalam sistem hukum perpajakan.

Pasal 29 ayat (3) UU KUP justru mewajibkan wajib pajak untuk memperlihatkan, memberi kesempatan atau memberi keterangan. Hal ini berarti akses pemeriksa terhadap data memerlukan persetujuan dari Wajib Pajak. Wajib Pajak yang diperiksa wajib memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak; memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan; dan/atau memberikan keterangan lain yang diperlukan.

Penerapan hak privasi wajib pajak secara umum adalah dalam bentuk pemberian hak bagi wajib pajak untuk menolak memberikan keterangan atau memberikan izin bagi aparat perpajakan untuk mendapatkan informasi dan hal-hal lain yang tidak berkaitan dengan ujuan penegakan hukum pajak. Informasi yang bersifat pribadi atau informasi lain tentang wajib pajak yang tidak relevan dengan kewajiban perpajakan perlu dilindungi dalam rangka melindungi 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”, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28G UUD 1945.

Dalam kegiatan penyidikan pajak, Penyidik berkewajiban untuk melaksanakan pekerjaannya berdasarkan Undang-Undang KUP, Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, dan ketentuan peraturan perundang-undangan lainnya. Selain itu Penyidik Pajak juga wajib memperhatikan asas-asas hukum yang berlaku, termasuk asas praduga tak bersalah, asas persamaan di muka hukum. (Gunadi, 2016: 531). Demikian juga dalam kegiatan Penagihan Pajak diatur kewenangan Juru Sita Pajak untuk dapat memasuki dan memeriksa semua ruangan termasuk membuka lemari, laci, dan tempat lain untuk menemukan objek sita di tempat usaha, di tempat kedudukan, atau di tempat tinggal Penanggung Pajak, atau di tempat lain yang dapat diduga sebagai tempat penyimpanan objek sita. Namun Juru Sita Pajak harus memperhatikan norma yang berlaku dalam masyarakat, misalnya, dengan terlebih dahulu meminta izin dari Penanggung Pajak.

Meskipun tidak ada aturan yang secara spesifik dalam hukum pajak mengenai hak privasi wajib pajak, namun pelaksanaan hukum pajak tetap harus menghormati atas hak privasi wajib pajak berdasarkan asas-asas hukum seperti asas kepatutan dan kepastian, serta menghormati norma-norma umum yang berlaku dimasyarakat. Dan dalam memberikan hak privasi, data dan informasi tentang wajib pajak harus dirahasiakan, dan dipergunakan untuk kepentingan perpajakan. Hal ini lebih lanjut dibahas dalam pembahasan *The Right to Confidentiality and Secrecy*.

4.6. *The Right to Confidentiality and Secrecy*

The Right to Confidentiality and Secrecy adalah hak atas kerahasiaan yang berarti adalah bahwa informasi yang tersedia bagi otoritas pajak mengenai urusan Wajib Pajak bersifat rahasia dan hanya akan digunakan untuk tujuan yang ditentukan dalam peraturan pajak. 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.

Pasal 34 UU KUP merupakan penerapan atas *The Right to Confidentiality and Secrecy*. Dalam Pasal tersebut diatur bahwa Pejabat termasuk semua aparat baik

aparatus perpajakan atau petugas pajak lain seperti tenaga ahli yang dipekerjakan dalam administrasi perpajakan. Menjaga kerahasiaan adalah tidak memberikan informasi berkenaan dengan wajib pajak kepada pihak manapun kecuali diperkenankan atau diwajibkan oleh undang-undang. Untuk mengungkapkan kerahasiaan wajib pajak harus dengan izin tertulis dari Menteri Keuangan.

Pasal 41 ayat (1), merupakan sanksi hukuman dalam pelanggaran terhadap kerahasiaan wajib pajak dan digolongkan sebagai sanksi pidana. Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah). Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah). Penuntutan terhadap tindak pidana hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

4.7. The Right to Retain Representation

Wajib pajak memiliki hak untuk menunjuk wakil resmi untuk dapat mewakili kepentingan mereka dalam berhubungan dengan administrasi pajak. Pasal 32 ayat (3) UU KUP mengatur bahwa orang pribadi atau badan dapat menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan. Dalam penjelasan pasal ini dijelaskan bahwa ketentuan ini dimaksudkan untuk memberikan kelonggaran dan kesempatan bagi wajib pajak untuk meminta bantuan pihak lain yang memahami masalah perpajakan sebagai kuasanya, untuk dan atas namanya, membantu melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan wajib pajak. Bantuan tersebut meliputi pelaksanaan kewajiban formal dan material serta pemenuhan hak Wajib Pajak yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

Yang dimaksud dengan kuasa adalah orang yang menerima kuasa khusus dari Wajib Pajak untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan tertentu dari Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Untuk dapat ditunjuk sebagai kuasa wajib pajak atau kuasa hukum wajib pajak, diperlukan kompetensi tertentu, agar dapat mewakili kepentingan wajib pajak dengan benar.

Dalam Pasal 32 ayat (3a) UU KUP, diberikan wewenang kepada Menteri Keuangan untuk menentukan persyaratan mengenai kuasa wajib pajak. Dalam Peraturan Menteri keuangan Nomor 229/PMK.03/2014 mengatur tentang pihak yang dapat mewakili dalam menjalankan kewajiban perpajakan. Penentuan persyaratan ditujukan agar pihak yang dapat mewakili kepentingan wajib pajak adalah pihak yang kompeten di bidang perpajakan, sehingga cakap untuk bertindak sebagai kuasa Wajib Pajak.

Pasal 34 UU Pengadilan Pajak mengatur tentang kuasa hukum. Pada ayat (1) pasal ini diatur bahwa para pihak yang bersengketa masing-masing dapat didampingi atau diwakili oleh satu atau lebih kuasa hukum dengan Surat Kuasa Khusus. Untuk menjadi kuasa hukum, harus memenuhi syarat yaitu kuasa hukum adalah Warga Negara Indonesia dan mempunyai pengetahuan yang luas dan keahlian tentang peraturan perundang-undangan perpajakan, serta syarat lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.01/2012 tentang Persyaratan Untuk Menjadi Kuasa Hukum Pada

Pengadilan Pajak, diatur bahwa setiap orang perseorangan yang akan menjadi Kuasa Hukum pada Pengadilan Pajak, harus memiliki izin kuasa hukum dari Ketua Pengadilan Pajak.

5. PENUTUP

5.1. Simpulan

Pengakuan dan perlindungan hukum atas hak-hak wajib pajak dalam sistem hukum pajak adalah perintah konstitusi dan konsekuensi negara Republik Indonesia sebagai negara hukum. Dalam uraian di atas dapat disimpulkan bahwa hak-hak wajib pajak yang diakui di berbagai negara, telah mendapat pengakuan dan perlindungan hukum dalam sistem hukum pajak Indonesia. Pengakuan dan perlindungan hukum ditunjukkan dengan adanya substansi hukum pajak berupa peraturan perundang-undangan, struktur hukum pajak berupa instansi atau lembaga yang menanganinya, serta budaya hukum yang mencerminkan perlakuan wajib pajak, yang telah mengakomodir terlaksananya pengakuan dan perlindungan hukum bagi hak-hak wajib pajak.

Bentuk pengakuan dan perlindungan hukum atas tiap-tiap hak wajib pajak tidak sama kadarnya. *The right to be informed, assisted and heard* (hak untuk memperoleh informasi, bimbingan dan didengarkan), pengaturannya tidak secara langsung diatur dalam sistem hukum pajak yaitu undang-undang KUP, melainkan dalam undang-undang administrasi dan undang-undang pelayanan publik. Namun demikian dalam sistem hukum pajak telah terdapat struktur hukum (*legal structure*) yang memberikan pengakuan dan perlindungan hukum atas *The right to be informed, assisted and heard*.

The right to privacy (hak privasi) juga tidak diatur secara definitif dalam sistem hukum pajak, sehingga pelaksanaannya berlaku asas-asas hukum secara umum. Sedangkan hak-hak yang lain yaitu *The right of appeal*, *The right to pay no more than the correct amount of tax*, *The right to certainty*, *The right to confidentiality and secrecy*, dan *The Right to Retain Representation* telah mendapat pengakuan dan perlindungan dengan tegas dalam sistem hukum pajak Indonesia.

5.2. Saran

Pengakuan dan perlindungan hukum atas *The right to be informed, assisted and heard* menurut hemat penulis, hendaknya diberikan pengaturan secara khusus dalam sistem hukum pajak, dengan cara meletakkan pengaturannya pada Undang-undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (UUKUP). Hal ini penting dalam pelaksanaan administrasi perpajakan, agar wajib pajak dapat menjalankan kewajiban pajak dengan baik sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pertimbangan lain adalah bahwa hukum pajak merupakan hukum yang memiliki karakteristik yang berbeda dibandingkan dengan hukum administrasi pemerintahan. Karena sifat kekhususan inilah disarankan agar pengaturannya pun juga diletakkan secara khusus dalam lingkup sistem hukum pajak, tidak digabungkan dengan lingkup sistem hukum administrasi negara secara umum.

DAFTAR PUSTAKA

Buku:

- Apeldoorn, Van, 1990, *Pengantar Ilmu Hukum*- terjemahan Oetarid Sadino, Cetakan Ke-24, Jakarta, Pradnya Paramita.
- Ayza, Bustamar, 2017, *Hukum Pajak Indonesia*, Jakarta, PT. Fajar Inter Pratama Mandiri.
- Brotodihardjo, Santoso, 2008, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, cetakan 20, Bandung, PT Refika Aditama.
- DJamali, Abdoel, 1984, *Pengantar hukum Indonesia*, edisi revisi, Jakarta, Rajagrafindo persada.
- Friedman, Lawrence M., 1975, *The Legal System: A social Science Prespective*, Newyork:Russel Sage Foundation, diterjemahkan M.Khozim, 2015, *Sistem Hukum: Prespekstif Ilmu Sosial*, Bandung, Penerbit Nusa Media
- Gardner, Brian A., 2004, *Black's Law Dictionary*, S Paul- USA, West Publishing Co.
- Gunadi, 2016, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan(KUP)*, edisi Revisi, Jakarta, Penerbit Bee Media Indonesia
- Hadjon, Philipus M., 1987, *Perlindungan hukum bagi Rakyat Di Indonesia, Sebuah Studi tentang Prinsip-Prinsipnya, Penanganannya oleh Pengadilan dalam Lingkungan Peradilan umum dan Pembentukan Peradilan Administrasi Negara*, Surabaya, PT. Bina Ilmu.
- Sardini, Nur Hidayat, 2016, *60 Tahun Jimly Asshiddiqie Sosok, Kiprah, dan Pemikiran*, Jakarta, Yayasan Pustaka Obor Indonesia.
- Rahardjo, Satjipto, 2000, *Ilmu Hukum*, Bandung, PT. Citra Aditya Bakti
- Soemitro, Rochmat, 1990, *Asas dan Dasar Perpajakan 1* , Bandung, PT Eresco.
- , 1997, *Hukum Pajak Internasional Indonesia*, Bandung-Jakarta, PT Eresco.
- Tanya, Bernard L, dkk, *Teori Hukum : Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi*, Yogyakarta, Genta Pubishing, 2013.

Jurnal:

- Bentley, Duncan, 2015, *Revisiting Rights Theory and Principles to Prepare for Growing Globalisation and uncertainty*, *International Conference on Tax Payer Rights*, November 18-19, Washington DC., <https://taxpayerrightsconference.com>
- Farrar, Jonathan, 2015, *Journal: An empirical analysis of taxpayers' fairness preferences from Canada's Taxpayer Bill of rights*, Ryerson University, Canada, www.academicjournals.org/.../article1432806944_Farrar.pdf
- Rijn, A.van, 1998, *A Comparative Study of Taxpayer Protection in Five Member Countries of the European Union*,

Laporan:

- Direktorat Jenderal Pajak, 2017, *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2016*, Jakarta.
- , 2016, *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2015*, Jakarta.
- , 2015, *Rencana Strategis Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2015-2019*.

- IRS, 2014, *Publication 1 (Rev. 12-2014) Catalog Number 64731W Department of the Treasury Internal Revenue Service* www.irs.gov.
- OECD, 1999, *Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration– Practice Note.* <https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf>
- , 2010, *Forum On Tax Administration: Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup Information Note Understanding And Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour.* November 2010, <https://www.oecd.org/tax/administration/46274793.pdf>
- Republik Indonesia, 2017, *Laporan Pemerintah tentang Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Semester Pertama Tahun Anggaran 2016*, Jakarta,

Perundang-undangan:

- Indonesia, 1945, *Undang-undang Dasar.*
- , 1983, *Undang-undang Republik Indonesia Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Nomor 6, LN No 49 Tahun 1983, TLN No.3262 .
- , 1983, *Undang-undang Republik Indonesia Tentang Perubahan ketiga atas UU no 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Nomor 28, LN No. 85 Tahun 2007, TLN No. 4740.
- , 1983, *Undang-undang Republik Indonesia Tentang Pajak Penghasilan , Nomor 7*, LN No. 50 Tahun 1983, TLN No. 3263.
- , 2008, *Undang-undang Republik Indonesia Tentang perubahan keempat Undang-undang nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan*, Nomor 38, LN No.133 Tahun 2008, TLN No. 4893.
- , 1983, *Undang-undang Republik Indonesia Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*, Nomor 8, LN No. 51 Tahun 1983, TLN No. 3264.
- , 2009, *Undang-undang Republik Indonesia Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah*, Nomor 42, LN No. 150 Tahun 2009, TLN No. 5069.
- , 2008, *Undang-undang Republik Indonesia Tentang Ombudsman Republik Indonesia*, Nomor 37, LN No. 139 Tahun 2008, TLN No. 4899.
- , 2009, *Undang-undang Republik Indonesia Tentang tentang Pelayanan Publik*, Nomor 25, LN No. 112 Tahun 2009, TLN No. 5038.
- , 2014, *Undang-undang Republik Indonesia Tentang Administrasi Pemerintahan*, Nomor 30, LN No.292 Tahun 2014, TLN No. 5601.