

# EKSISTENSI SURAT PEMBERITAHUAN PAJAK DAN TANGGUNG JAWAB HUKUM KUASA WAJIB PAJAK

Oleh :  
Noor Tri Hastuti\*

## PENDAHULUAN

Berdasarkan Pasal 32 ayat (3) UU Nomor 9 Tahun 1994 menentukan: "Orang Pribadi atau Badan dapat menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan". Ini berarti Orang Pribadi atau Badan Hukum sebagai Wajib Pajak dapat menguasai kepada orang lain dengan Surat Kuasa Khusus untuk mengisi menandatangani, membetulkan, dan menyampaikan SPM dan SPT kepada kantor Direktorat Jenderal Pajak.

Surat Pemberitahuan dalam bentuk SPM dan SPT secara formal maupun material berfungsi sebagai "self assessment" dan laporan tentang jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak menurut Masa Pajak (satu bulan takwim) atau menurut Tahun Pajak (tahun takwim). Jumlah pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak tersebut merupakan aset negara yang wajib tepat perhitungannya dan

wajib dibayar utuh oleh Wajib Pajak sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Apabila terjadi cacat hukum terhadap pengisian SPM dan SPT dalam bentuk "isinya tidak benar atau tidak lengkap", sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, maka diancam dengan pidana penjara selama-lamanya enam tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali lipat jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar (Pasal 39 ayat (1) d. UU No. 9 Tahun 1994). Perbuatan mengisi SPM dan SPT secara tidak benar atau tidak lengkap itu haruslah dilakukan dengan sengaja. Artinya dengan sengaja untuk menguntungkan diri pribadi Pemegang Kuasa atau Wajib Pajak yang menimbulkan kerugian kepada Negara.

Menguntungkan diri pribadi mengandung arti untuk keuntungan Pemegang Kuasa, sedangkan menguntungkan Wajib Pajak dapat berupa Orang Pribadi dan Badan Hukum yang memberi Kuasa. Dalam kasus tersebut timbul persoalan tanggung jawab hukum dan sanksi

*Self Assessment System yang dianut Indonesia telah menempatkan SPM dan SPT dalam posisi yang vital. Apabila dikemudian hari diketahui SPM atau SPT mengandung cacat hukum, maka persoalan yang muncul berkaitan dengan siapa yang bertanggung jawab dan langgung jawab hukum apa yang dapat dikenakan.*

hukum yang cukup bervariasi baik dari segi hukum pidana, hukum perdata maupun hukum administrasi.

## TANGGUNG JAWAB HUKUM PEMEGANG KUASA

Pemegang kuasa untuk menjalankan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak dapat diberikan kepada siapa saja yang dinilai cakap menegemban tugas Kuasa. Pasal 32 ayat (3) UU No. 9 Tahun 1994 memberikan kelonggaran dan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk minta bantuan pihak lain baik konsultan maupun seseorang yang memahami masalah perpajakan sebagai kuasanya guna bertindak atas nama Pemegang Kuasa melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan Wajib Pajak secara formal dan material yang ditentukan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pada prinsipnya, dilihat dari sudut hubungan hukum antara Pemegang Kuasa dan Pemberi Kuasa, maka tanggung jawab Pemegang Kuasa adalah sebatas bunyi Surat Kuasa Khusus yang diberikan kepadanya dan bersifat keperdataan. Sungguhpun demikian, dilihat dari sudut substansi perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh Pemegang Kuasa, tanggung jawab Pemegang Kuasa yang menyalahgunakan Isi Kuasa dapat meluas melampaui batas-batas Isi Surat Kuasa Khusus yang diberikan kepadanya.

Secara konsepsional tanggung jawab hukum dapat dimaknakan: "akibat suatu perbuatan yang wajib dipikul oleh si pelaku untuk menerima sanksi hukum secara

*Hubungan hukum antara wajib pajak dengan kuasanya melalui Surat Kuasa khusus pada prinsipnya hanya melahirkan hak & tanggung jawab secara keperdataan*

paksa", sedangkan sanksi hukum adalah "daya paksa represif bersifat fisik ataupun material sebagai akibat perbuatan melawan hukum". Dengan kata lain, suatu perbuatan melawan hukum yang dilakukan secara sengaja maupun

tidak sengaja akan melahirkan tanggung jawab hukum dalam bentuk kewajiban menerima sanksi hukum.

Tanggung jawab hukum pidana di bidang perpajakan sebagaimana terumus pada Pasal 39 ayat (1) d. jo Pasal 32 ayat (3) UU No. 9 Tahun 1994, secara implisit dapat menimbulkan tanggung jawab hukum perdata dan hukum administrasi yang ekuivalen antara Pemegang Kuasa dan Pemberi Kuasa. Ekuivalensi tersebut tergambar sebagai berikut:

- (1) Dari sudut tanggung jawab hukum pidana berdasarkan Pasal Pasal 39 ayat (1) UU No. 9 Tahun 1994 jo Pasal 55 dan Pasal 56 KUHP;
  - a. Pemegang Kuasa sebagai pelaku utama untuk menguntungkan dirinya pribadi. Di sini substansi perbuatan melanggar/melawan hukum sepenuhnya dilakukan oleh Pemegang Kuasa, maka sanksi Pasal 39 ayat (1) dapat dikenakan sepenuhnya kepada Pemegang Kuasa, baik berupa pidana penjara dan denda. Akan tetapi khusus untuk denda, Pemegang Kuasa juga bertanggung jawab untuk mengganti kerugian secara perdata kepada Pemberi Kuasa (Wajib Pajak).
  - b. Pemegang Kuasa sebagai turut serta

melakukan perbuatan pidana untuk menguntungkan Wajib Pajak. Di sini Pemegang Kuasa dapat dikenakan sanksi menurut Pasal 39 ayat (1) UU No. 9 Tahun 1994 dalam kapasitasnya sebagai Pelaku Utama bersama-sama Wajib Pajak tanpa ada kewajiban tanggung jawab perdata kepada Wajib Pajak selaku Pemberi Kuasa.

c. Pemegang Kuasa sebagai pembujuk untuk melakukan perbuatan pidana untuk menguntungkan Wajib Pajak. Di sini Pemegang Kuasa dapat dikenakan sanksi menurut Pasal 39 ayat (1) UU No. 9 Tahun 1994 dalam kapasitasnya sebagai pelaku utama bersama-sama Wajib Pajak, tanpa ada kewajiban tanggung jawab perdata kepada Wajib Pajak selaku Pemberi Kuasa.

d. Pemegang Kuasa sebagai pembantu melakukan perbuatan pidana untuk menguntungkan Wajib Pajak. Di sini Pemegang Kuasa dapat dikenakan sanksi sesuai Pasal 39 ayat (1) UU No. 9 Tahun 1994 dalam kapasitasnya sebagai pelaku utama bersama-sama Wajib Pajak, tanpa kewajiban tanggung jawab perdata kepada Wajib Pajak selaku Pemberi Kuasa.

(2) Dari sudut Tanggung Jawab Perdata berdasarkan Pasal 1365 KUH Perdata;

a. Kepada Pemegang Kuasa yang melakukan perbuatan melawan hukum sebagaimana disebutkan pada angka (1) a. di atas, Wajib pajak selaku Pemberi Kuasa dapat mengajukan gugatan perdata ke Pengadilan Negeri yang berwenang untuk menuntut ganti kerugian material dan imaterial.

b. Kepada Pemegang Kuasa yang melakukan perbuatan melawan hukum dalam kapasitasnya sebagaimana disebutkan pada angka (1) b, c dan d di atas, tidak dapat dilakukan gugatan perdata oleh Wajib Pajak selaku Pemberi Kuasa ke Pengadilan Negeri.

(3) Dari sudut Hukum Administrasi dapat terjadi penerapan sanksi administratif berupa pencabutan izin atau penghentian pelayanan administrasi tertentu dari Pejabat atau Badan Tata Usaha Negara kepada seseorang atau badan yang berprofesi sebagai konsultan pajak yang bertindak sebagai Pemegang Kuasa Wajib Pajak, dan atau kepada Wajib Pajak yang secara sengaja mengisi dan melaporkan SPM dan SPT secara tidak benar atau tidak lengkap. Penerapan sanksi administratif tersebut yang dituangkan dalam bentuk Keputusan Pejabat atau Badan Tata Usaha Negara dapat menjadi obyek sengketa di bidang Peradilan Tata Usaha Negara.

Konsultan Pajak adalah seseorang, lembaga atau biro jasa di bidang perpajakan yang akhir-akhir ini banyak muncul untuk melayani kepentingan Wajib Pajak baik secara formal maupun informal dengan imbalan jasa

*Tanggung jawab pemegang kuasa akan berdimensi administratif dan kepidanaan apabila cacat hukum pada SPM dan SPT itu dilakukan secara sengaja dan menimbulkan kerugian bagi negara.*

tertentu.

Secara formal dalam arti atas Kuasa Khusus dari Wajib Pajak bertindak untuk atas nama Wajib Pajak: (1) Mengisi, menandatangani, membetulkan, dan menyampaikan SPM dan SPT kepada Direktorat Jenderal Pajak; (2) Mengajukan keberatan dan meminta kembali kelebihan pembayaran pajak; (3) Mengajukan penundaan pemasukan SPM dan SPT atau penundaan pembayaran pajak; dan (4) Segala sesuatu yang berkenaan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban Wajib Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Secara informal dalam arti hanya bertindak untuk membantu Wajib Pajak tanpa Surat Kuasa Khusus dalam melayani kepentingan, hak dan kewajiban Wajib Pajak sebagaimana disebutkan pada butir (1) sampai (4) di atas.

Fungsi konsultan pajak ini penting karena dengan profesi yang disandanginya dinilai mampu memberikan jasa konsultasi yang diperlukan oleh wajib pajak. Jasa konsultan pajak itu tidak hanya terbatas pada urusan memberikan penerangan dan informasi, tetapi juga memberikan layanan langsung untuk mengurus, menyelesaikan dan membela segala sesuatu yang berkaitan dengan Kepentingan, Hak dan Kewajiban Wajib Pajak.

Agar seseorang dapat melakukan profesi sebagai konsultan pajak, diperlukan persyaratan-persyaratan tertentu, antara lain: seseorang yang hendak menjadi konsultan harus lulus terlebih dahulu dalam ujian konsultan pajak. Kemudian harus mendapat pengukuhan dari Direktorat Jenderal Pajak. Ada beberapa brevet yang diberikan kepada konsultan pajak, yaitu brevet A, B, dan C. Brevet C adalah yang tertinggi, sedangkan

brevet A dan B terbatas untuk hal-hal tertentu saja. Ini menunjukkan setiap konsultan pajak yang telah menerima brevet dan dikukuhkan oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai konsultan, dikualifikasikan mampu melaksanakan profesinya dengan baik, serta secara tidak langsung membantu penegakan hukum di bidang perpajakan.

Timbul pertanyaan, dapatkah seorang akuntan publik berfungsi sebagai konsultan pajak? Dalam ilmu ekonomi perusahaan dikenal adanya akuntan publik, akuntan privat, akuntan pemerintah serta akuntan pendidik. Menurut Mumi Sumarni dan John Soeprihanto, akuntan publik beserta stafnya memberikan jasa kepada masyarakat dengan memperoleh imbalan tertentu. Jasa yang diberikan dapat berupa: auditing, konsultasi manajemen serta konsultasi pajak. Akuntan publik merupakan suatu profesi mandiri yang telah diakui dan didaftar oleh pemerintah. Syarat-syarat yang harus dipenuhi oleh seorang akuntan ditentukan oleh pemerintah dan sebelum menjabat, yang bersangkutan wajib angkat sumpah jabatan, karena merupakan profesi resmi yang dilindungi. Sedangkan akuntan privat beserta stafnya bekerja hanya pada suatu badan usaha secara penuh, jadi merupakan karyawan pada suatu perusahaan, yang bidang kerjanya meliputi penganggaran, akuntansi biaya, pemeriksaan internal dan controllership. Adapun akuntan pemerintah, adalah semua akuntan yang bekerja pada pemerintah, yang bidang pekerjaannya akuntansi pemerintah, pemeriksaan akuntansi pemerintah dan akuntansi pajak. Akuntan pendidik, seorang akuntan yang mengabdikan ilmunya di bidang pendidikan akuntansi baik pendidikan formal maupun informal. Hal yang sama dikemukakan oleh

Moenaf H. Regar bahwasanya akuntan juga berprofesi sebagai konsultan pajak ataupun bidang lain yang erat hubungannya dengan akuntansi dan keuangan.

Berdasarkan pengertian di atas, dapatlah disimpulkan seorang akuntan dapat juga merangkap sebagai konsultan pajak. Apabila seorang akuntan privat (konsultan pajak), yang secara struktural, ia berada di bawah wajib pajak, maka tanggung jawab terletak pada wajib pajak. Sedangkan akuntan publik yang dimanfaatkan jasanya oleh seorang wajib pajak, ia tidak mempunyai hubungan struktural, sehingga masalah pertanggungjawabannya, sebagaimana telah diuraikan di atas. Kemudian masalah akuntan pemerintah sama dengan akuntan privat dengan dasar pemikiran, bahwa seorang konsultan pajak (akuntan pemerintah) yang menandatangani SPM dan SPT mempunyai hubungan struktural dengan instansi pemerintah dimana ia bekerja.

Jadi dengan demikian, konsultan pajak adalah seorang yang telah menguasai berbagai peraturan pajak melalui brevet A, B ataupun C yang telah diuji dan kelulusannya dikukuhkan oleh Direktorat Jenderal Pajak, yang berfungsi: memberikan pertimbangan dalam urusan perpajakan terhadap kliennya (wajib pajak). Secara rinci dapat dikemukakan, seorang konsultan pajak adalah:

1. seseorang yang telah lulus menempuh brevet A, B, dan C yang telah diakui dan dikukuhkan oleh Direktorat Jenderal Pajak;
2. seorang akuntan publik yang merangkap profesi sebagai konsultan pajak;
3. akuntan privat yang bekerja pada suatu badan hukum privat sebagai konsultan dan secara struktural ia sebagai pegawai

wajib pajak;

4. seorang akuntan pemerintah (akuntan yang bekerja pada instansi pemerintah) sebagai konsultan dan secara struktural sebagai pegawai wajib pajak.

Seorang konsultan pajak dapat bertindak atas nama wajib pajak melalui pemberian kuasa. Dalam penanganan SPM dan SPT, si Wajib pajak dapat memberikan kuasa kepada konsultan pajak untuk bertindak atas namanya dalam mengisi dan menandatangani SPM dan SPT. Peristiwa ini menimbulkan adanya tanggung jawab hukum dari Pemegang Kuasa. Kuasa yang diberikan kepada seorang konsultan pajak cenderung menimbulkan wewenang kepada Pemegang Kuasa.

Dari sudut hukum administrasi, tanggung jawab Pemegang Kuasa dapat didekati berdasarkan konsep atribusi, delegasi dan mandat. Dalam atribusi, yang bertanggung jawab adalah pemberi kuasa. Sedangkan dalam delegasi beban tanggung jawab, sepenuhnya berada pada penerima delegasi. Sebaliknya pada mandat, beban tanggung jawab sepenuhnya berada pada pemberi mandat.

Apabila ditransformasikan konsep tersebut ke dalam bentuk pemberian kuasa dari wajib pajak kepada konsultan pajak maka bentuk kuasa tersebut termasuk dalam kategori konsep delegasi. Sungguhpun demikian bentuk delegasi yang menimbulkan kewenangan bagi pemegang kuasa, batas kewenangannya terletak pada bagaimana bunyi materi muatan surat kuasa khusus.

Dari sudut hukum perdata, pemberian kuasa diatur secara umum dalam Bab XVI buku III pasal 1792-1819. Pasal 1792 me-

netapkan: "Pemberian kuasa adalah suatu perjanjian, dengan mana seseorang memberikan kekuasaan kepada orang lain, yang menerimanya untuk atas nama pemberi kuasa menyelenggarakan suatu urusan". Dalam ketentuan ini, tidak jelas batas kekuasaan pemegang kuasa yang dimaksud, begitu pula tentang batas tanggung jawab yang harus diterimanya.

Pasal 1794 menegaskan, bahwa pemberian kuasa terjadi dengan cuma-cuma, kecuali jika diperjanjikan sebaliknya. Kata diperjanjikan memberikan peluang kepada pemegang kuasa dan pemberi kuasa untuk membuat perjanjian upah di luar surat kuasa yang dibuat. Pada masa sekarang ini, orang cenderung memilih profesionalitas, sehingga pemberian upah pada pemegang kuasa sudah merupakan profesi baru.

Menurut HMN. Purwosutjipto, bahwa perjanjian pemberian kuasa oleh undang-undang lazimnya dianggap terjadi sebagai suatu jasa seorang terhadap temannya, oleh karena itu pada umumnya seorang pemegang kuasa tidak mengharapkan upah. Kalau diperjanjikan upah tertentu, maka upah itu harus dibayar. Sebagai contoh, pembayaran honorarium dari pemberian kuasa kepada seorang pengacara ataupun seorang notaris, termasuk juga pemberian upah untuk seorang konsultan pajak baik yang mandiri maupun konsultan pajak yang berada dalam suatu struktur organisasi atau instansi.

## PENUTUP

Menutup uraian di atas dapat diambil beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. Surat Pemberitahuan Masa (SPM) dan

Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) adalah surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk melaporkan perhitungan dan pembayaran pajak terutang menurut Masa Pajak (satu bulan takwim) dan menurut Tahun Pajak (tahun takwim).

2. Pengisian, penandatanganan, pembetulan, dan penyampaian SPM dan SPT kepada kantor Direktorat Pajak dapat dikuasakan oleh Wajib Pajak kepada Pihak Lain dengan Surat Kuasa Khusus. Pihak Lain yang diberi kuasa oleh Wajib Pajak adalah:
  - a. seseorang yang dikenal baik oleh Wajib Pajak dan memahami betul tentang seluk beluk perpajakan;
  - b. seseorang yang berkedudukan sebagai wakil, bawahan atau lingkungan jabatan tertentu dalam suatu badan usaha;
  - c. seseorang yang berprofesi sebagai konsultan pajak;
  - d. seseorang yang berprofesi sebagai akuntan publik;
3. Hubungan hukum antara Wajib Pajak dan Kuasanya dengan Surat Kuasa Khusus pada prinsipnya hanya melahirkan hak, kewajiban dan tanggung jawab yang bersifat keperdataan. Akan tetapi dalam hal terjadi cacat hukum yang disengaja terhadap pengisian SPM dan SPT yang merugikan pendapatan Negara dapat menimbulkan tanggung jawab hukum secara Pidana dan Administratif.
4. Ruang lingkup tanggung jawab hukum Pemegang Kuasa secara pidana ditentukan oleh substansi perbuatan pidana yang dikandung Pasal 32 ayat (3) jo Pasal 39 UU No. 9 Tahun 1994 jo Pasal 55, 56 dan 57 KUHP, yakni dapat sebagai: Pe-

laku Utama, Mededader dan medeplichtige.

5. Ruang lingkup tanggung jawab hukum Pemegang Kuasa secara perdata ditentukan oleh Isi Surat Kuasa Khusus dan sifat perbuatan melawan hukum yang dikandung Pasal 1365 KUHPerdata.
6. Ruang lingkup tanggung jawab hukum Pemegang Kuasa secara Administratif ditentukan oleh norma-norma hukum administrasi yang mengatur ketentuan-ketentuan jabatan profesionalisme di bidang Konsultan Pajak dan Akuntan Publik.

#### Daftar Pustaka

H.M.N. Purwosutjipto, **Pengertian Pokok Hukum Dagang Indonesia (Pengetahuan Dasar Hukum Dagang)**, Djambatan, Jakarta, 1981.

Moënaf H. Regar, **Mengenal Profesi Akuntan Dan Memahami Lapozannya**, Bumi Aksara, Jakarta, 1993.

Murti Sumarni - John Soeprihanto, **Pengantar Bisnis (Dasar-dasar Ekonomi Perusahaan)**, Liberty, Yogyakarta, 1995.

Mardiasmo, **Perpajakan, Edisi 2**, Andi Offset Yogyakarta, 1992.

Rochmat Soemitro, **Pajak Ditinjau dari Segi Hukum**, Eresco, Bandung, 1991.

\_\_\_\_\_, **Asas-Asas Hukum Pajak**, Binacipta, Bandung, 1991.

SF. Marbun dan Moh. Mahfud, **Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara**, Liberty, Yogyakarta, 1987.

Undang-undang Perpajakan 1995, Gajayana Press. Malang, 1995.

Wirjono Prodjodikoro, **Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia**, Eresco, Bandung-Jakarta, 1981.

