

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN



**Darussalam, Danny Septriadi,
dan B. Bawono Kristiaji**

November 2024



Sets the Standards and Beyond

PENCAPAIAN KAMI



KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

**Darussalam, Danny Septriadi
dan B. Bawono Kristiaji**



Kuasa dan Konsultan Pajak: Model dan Perbandingan

Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji

ISBN: 978-623-89418-6-5

Koordinator Penerbitan

dan Produksi : Darussalam

Tata Letak : Gallantino Farman

Desain Cover : Ekaputra Septyandhani

Hak Cipta © 2024 Penerbit DDTC

(PT Dimensi Internasional Tax)

Menara DDTC

Jl. Raya Boulevard Barat Blok XC 5-6 No B, Kelapa Gading Barat

Kelapa Gading, Jakarta Utara, DKI Jakarta, 14240 - Indonesia

Telp. : +62 21 2938 2700

Fax : +62 21 2938 2699

Website : <http://www.ddtc.co.id>

Kuasa dan Konsultan Pajak: Model dan Perbandingan

Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji

DDTC (PT Dimensi Internasional Tax), Jakarta, 2024

1 jil., 18,2 x 25,7 cm, 234 halaman

Cetakan:

1. Jakarta, November 2024

Hak cipta dilindungi undang-undang. Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apa pun, baik secara elektronik maupun mekanik, termasuk memfotokopi, merekam, atau dengan menggunakan sistem penyimpanan lainnya, tanpa izin tertulis dari Penerbit.

UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2014 TENTANG HAK CIPTA

1. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama **3 (tiga) tahun** dan/atau pidana denda paling banyak **Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)**.
2. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf a, huruf b, huruf e, dan/atau huruf g untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama **4 (empat) tahun** dan/atau pidana denda paling banyak **Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah)**.
3. Setiap Orang yang memenuhi unsur sebagaimana dimaksud pada ayat (3) yang dilakukan dalam bentuk pembajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama **10 (sepuluh) tahun** dan/atau pidana denda paling banyak **Rp4.000.000.000,00 (empat miliar rupiah)**.

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis panjatkan kehadirat Tuhan Yang Maha Esa karena atas rahmat dan ridho-Nya, buku Kuasa dan Konsultan Pajak: Model dan Perbandingan ini dapat diterbitkan. Dalam spirit *Asia-Pacific Pro Bono Firm of the Year Award* yang dimenangkan oleh DDTC dari International Tax Review (ITR), London, pada 2022 dan 2024, buku ini merupakan wujud komitmen DDTC untuk terus berkontribusi bagi sistem perpajakan Indonesia lebih baik lagi.

Profesi kuasa dan konsultan pajak merupakan profesi yang berperan secara langsung untuk membantu wajib pajak dalam memenuhi hak dan melaksanakan kewajiban perpajakannya. Peran kuasa dan konsultan pajak selama ini diemban dalam bentuk sebagai perantara pajak (*tax intermediary*), yang menjembatani wajib pajak dengan otoritas pajak. Melalui perannya tersebut, kuasa dan konsultan pajak memiliki pengaruh terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak.

Selain peran tersebut di atas, kuasa dan konsultan pajak juga merupakan profesi *officium nobile* atau profesi mulia. Profesi kuasa dan konsultan pajak, tidak hanya menjalankan kegiatan komersial, tetapi juga harus menjalankan kegiatan sosial. Yaitu, meningkatkan edukasi dan literasi, membentuk masyarakat sadar pajak, mendorong kepatuhan, serta turut berkontribusi bagi sistem perpajakan yang lebih baik lagi.

Pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak harus mempertimbangkan konteks makro, fiskal negara, dan pentingnya mengembangkan pendidikan kompetensi perpajakan sebagai bidang keilmuan untuk membangun kepedulian pentingnya pajak bagi bangsa dan negara Indonesia.

Terima kasih penulis sampaikan kepada semua pihak yang telah mendukung penerbitan buku ini. Ucapan terima kasih yang spesial disampaikan kepada keluarga tercinta penulis yang telah memberikan doa dan dukungan dalam proses penyusunan buku ini.

Semoga buku ini bermanfaat untuk mendesain pengaturan tentang kuasa dan konsultan pajak. Saran dan kritik yang bersifat konstruktif dari para pembaca tentunya sangat kami harapkan.

Jakarta, November 2024

Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji

DAFTAR ISI

Kata Pengantar.....	iii
Daftar Isi.....	v

BAB 1 PENDAHULUAN

A. Latar Belakang.....	1
B. Permasalahan dan Tujuan.....	2
C. Kerangka Pemikiran.....	3
D. Terminologi dan Ruang Lingkup.....	4

BAB 2 PROFESI KUASA DAN KONSULTAN PAJAK, PERAN, SERTA JUSTIFIKASI UNTUK MENGATUR

A. Kuasa dan Konsultan Pajak Sebagai Suatu Profesi.....	7
B. Peran Kuasa dan Konsultan Pajak.....	10
B.1 Peran sebagai <i>Tax Intermediary</i>	10
B.2 Peran untuk Mewakili Wajib Pajak.....	11
B.3 Peran dalam Perubahan dan Kompleksitas Ketentuan.....	12
B.4 Peran terhadap Tingkat Kepatuhan.....	13
C. Justifikasi untuk Mengatur Kuasa dan Konsultan Pajak di Indonesia.....	14
C.1 Kepentingan Publik.....	15
C.2 Perubahan Lanskap Perpajakan.....	18
C.3 Kinerja Pajak yang Belum Optimal.....	20
C.4 Jumlah Ahli Perpajakan yang Terbatas.....	23
C.5 Perlindungan Pengguna Jasa dan Kepentingan Pemerintah.....	26

BAB 3 PERTIMBANGAN DALAM MENGATUR KUASA DAN KONSULTAN PAJAK

A. Meningkatkan Jumlah Kuasa dan Konsultan Pajak yang Berkompeten.....	29
B. Menciptakan Sistem Perpajakan yang Efisien dan Memiliki Biaya Kepatuhan (<i>Cost of Compliance</i>) yang Rendah.....	31
C. Membangun Lingkungan Sistem Pendidikan Kompetensi Perpajakan yang Menopang Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak.....	33

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

D. Desain Pengaturan Profesi Konsultan Pajak yang Selaras dengan Sistem Perpajakan Nasional dan Mampu Menjawab Tantangan ke Depan	34
E. Membangun Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak yang Berintegritas dan Menerapkan Prinsip <i>Corporate Governance</i>	35
F. Membentuk Masyarakat Melek dan Sadar Pajak	36
G. Mendukung <i>Brand</i> Konsultan Pajak Lokal Berkompetisi di Dunia Internasional	37
H. Pihak yang Menguasai Perpajakan Bukanlah Pihak yang Homogen.....	38
I. Perubahan Model Bisnis dan Perilaku Konsumen.....	39

BAB 4

LANDASAN HUKUM KUASA DAN KONSULTAN PAJAK

A. Historis Ketentuan.....	41
A.1 Ketentuan Kuasa Wajib Pajak.....	43
A.1.1 Rezim Undang-Undang No.6 Tahun 1983	43
A.1.2 Rezim Undang-Undang No.9 Tahun 1994 dan Undang-Undang No.16 Tahun 2000	43
A.1.3 Rezim Undang-Undang No.28 Tahun 2007	46
A.1.4 Rezim Undang-Undang No.7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.....	52
A.1.5 Rezim Undang-Undang No.6 Tahun 2023 tentang Penetapan Perppu No. 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang	53
A.2 Ketentuan Kuasa Wajib Pajak berdasarkan Pasal 48 UU 6/1983	53
A.3 Ketentuan atas Konsultan Pajak.....	55
A.4 Ketentuan atas Kuasa Hukum Pajak.....	58
B. Dinamika Penting yang Terkait dengan Kuasa dan Konsultan Pajak.....	62
B.1 Putusan MK No. 63 Tahun 2017	62
B.2 Kehadiran PPPK.....	66
B.3 UU Pengembangan dan Penguatan Sektor Keuangan.....	69

BAB 5

KONSEP, MODEL, DAN KOMPARASI PENGATURAN

A. Kerangka Pengaturan.....	75
A.1 Monopoli, <i>Title Protection</i> , atau Lainnya?	75
A.1.1 Skenario 1	76
A.1.2 Skenario 2	77
A.1.3 Skenario 3	77
A.1.4 Skenario 4	77
A.1.5 Skenario 5 dan 6	77
A.2 Peran Utama Asosiasi Profesi, Pemerintah, dan Perguruan Tinggi	79
B. Model Pengaturan.....	83

B.1	Model Thuronyi-Vanistendael.....	83
B.1.1	Model <i>Full Regulation</i>	84
B.1.2	Model <i>Partial Regulation</i>	84
B.1.3	Model <i>No Regulation</i>	84
B.2	Model Reibel-CFE.....	85
B.2.1	Model 1	85
B.2.2	Model 2	86
B.2.3	Model 3	86
B.2.4	Model 4	86
B.2.5	Model 5	87
B.3	Pelajaran dari Model Pengaturan	87
C.	Aspek yang Diatur.....	90
C.1	Jasa dan Pihak yang Memberikan Jasa.....	90
C.2	Kompetensi dan Izin Praktik.....	91
C.3	Praktik Usaha.....	92
C.4	Standardisasi Mutu dan Etika.....	93
D.	Usulan bagi Indonesia.....	94

BAB 6

DEFINISI JASA PERPAJAKAN DAN PIHAK YANG BERHAK MEMBERIKAN

A.	Definisi Jasa Perpajakan.....	97
A.1	Pajak sebagai Multidisiplin Ilmu	97
A.2	Perkembangan Jasa-Jasa yang Berkaitan dengan Perpajakan	99
A.3	Usulan bagi Indonesia.....	101
B.	Pihak yang Berhak Memberikan Jasa Perpajakan	104

BAB 7

KOMPETENSI PIHAK YANG MEMBERIKAN JASA PERPAJAKAN

A.	Perlunya Pengaturan Kompetensi dan Klasifikasi Kompetensi	107
B.	Prinsip <i>Equal Treatment</i> terkait Kompetensi Kuasa dan Konsultan Pajak.....	109
C.	Elemen Kompetensi	112
D.	Perbandingan Kompetensi Kuasa dan Konsultan Pajak di Negara Lain.....	115
D.1	Korea Selatan.....	115
D.2	Afrika Selatan.....	116
D.3	Belanda.....	118
D.4	Australia.....	119
D.5	Malaysia	123
D.6	Jepang.....	125
D.7	Jerman.....	126
D.8	Kanada.....	127
D.9	Tanzania.....	129

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

D.10 Uganda.....	130
D.11 Vanuatu	131
D.12 Filipina.....	132
D.13 Pelajaran dari Negara Lain	133
E. Perbandingan Profesi Lain.....	134
F. Rekomendasi: Kompetensi Kuasa dan Konsultan Pajak di Indonesia	142
F.1 Jalur Prioritas: Lulusan Perguruan Tinggi di Bidang Kompetensi Dasar Perpajakan.....	142
F.2 Jalur Penyetaraan: Lulusan Perguruan Tinggi di Luar Bidang Perpajakan.....	143
F.3 Jalur Penghargaan atau Rekognisi.....	144

**BAB 8
PRAKTIK USAHA**

A. Badan Usaha dan Nama Kantor Kuasa dan Konsultan Pajak.....	149
A.1 Profesi <i>Officium Nobile</i> dan Kantor Kuasa dan Konsultan Pajak.....	149
A.2 Tren Globalisasi, Tantangan Bisnis, dan Bentuk Badan Usaha	153
A.3 Perbandingan Profesi Lain di Indonesia.....	155
A.4 Bentuk Badan Usaha serta Nama Kantor Kuasa dan Konsultan Pajak di Negara Lain	159
A.5 Mendorong <i>Brand</i> Lokal Berkiprah di Dunia Internasional.....	164
B. <i>Professional Indemnity Insurance</i>	167
C. Imbalan Jasa dan Iklan.....	170
D. Aspek Praktik Usaha Lainnya	174
D.1 Konflik Kepentingan	174
D.2 Kuasa dan Konsultan Pajak Asing.....	175
E. Usulan bagi Indonesia.....	176

**BAB 9
SISTEM PENGENDALIAN MUTU DAN KODE ETIK**

A. Prinsip dalam Sistem Pengendalian Mutu dan Kode Etik.....	181
B. Kompetensi Pembelajaran	182
C. Aspek <i>Monitoring</i> dan Evaluasi.....	188
C.1 Pelaporan Tahunan.....	188
C.2 Sistem Registrasi dan Pangkalan Data.....	190
C.3 Skema Sanksi	191

BAB 10
PENUTUP

Penutup..... 195

Daftar Pustaka 201

Profil Penulis 217

BAB 1

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Profesi kuasa dan konsultan pajak merupakan profesi yang berperan secara langsung untuk membantu wajib pajak dalam memenuhi hak dan melaksanakan kewajiban perpajakannya. Peran kuasa dan konsultan pajak selama ini diemban dalam bentuk **perantara pajak** (*tax intermediary*) yang menjembatani wajib pajak dengan otoritas pajak. Melalui perannya tersebut, kuasa dan konsultan pajak memiliki **pengaruh** terhadap **tingkat kepatuhan wajib pajak**.¹

Pada gilirannya, optimalisasi kepatuhan wajib pajak akan **membantu otoritas pajak** dalam meningkatkan **penerimaan pajak** secara keseluruhan. Selain itu, kuasa dan konsultan pajak juga turut berperan serta dalam penyebaran ketentuan perpajakan yang baru ataupun perubahan ketentuan perpajakan dan implikasinya terhadap wajib pajak. Dengan **pengalaman praktiknya**, kuasa dan konsultan pajak juga dapat memberikan masukan terkait dengan kebijakan perpajakan. Dengan demikian, tidak berlebihan jika profesi kuasa dan konsultan pajak dikategorikan sebagai profesi mulia yang disebut dengan *officium nobile*. Yaitu, suatu profesi yang tidak hanya berorientasi untuk **mencari keuntungan**, tetapi juga mendedikasikan profesinya untuk **kepentingan sistem perpajakan** yang lebih baik lagi.

Dalam lingkup domestik, tuntutan penerimaan perpajakan yang terus meningkat di tengah ketidakpastian ekonomi, perubahan cara berusaha, dan reformasi sistem perpajakan yang meliputi kebijakan, hukum, dan administrasi. Demikian pula halnya dengan lanskap global yang terus berubah dengan pesat dan dinamis, tentu banyak juga ketentuan perpajakan yang akan disesuaikan. Dengan kata lain, di tengah era **globalisasi** dan **digitalisasi**, peran kuasa dan konsultan pajak semakin diperlukan.

Bagi wajib pajak, tentu akan semakin sulit untuk terus dapat mengikuti perkembangan ketentuan perpajakan yang semakin dinamis dan kompleks tersebut. Akibatnya, wajib pajak semakin **memerlukan kuasa dan konsultan pajak** dalam menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya.

¹ Yuka Sakurai dan Valerie Braithwaite. "Taxpayers' Perception of the Ideal Tax Adviser: Playing Safe or Saving Dollars?", *Working Paper* No. 5 (May 2001): 1.

B. Permasalahan dan Tujuan

Saat ini, sebagaimana telah dijelaskan di atas, terdapat kebutuhan akan jasa kuasa dan konsultan pajak. Dengan demikian, di satu sisi terdapat kepentingan untuk memenuhi kebutuhan wajib pajak yang menuntut **jumlah ketersediaan** kuasa dan konsultan pajak yang memadai, tetapi di sisi yang lain diperlukan pengaturan terhadap **standar kompetensi** dan **etika** sebagai syarat yang tidak dapat ditawar dalam memberikan jasa perpajakan.

Lantas, bagaimana pengaturan terhadap profesi kuasa dan konsultan pajak yang ideal? Jika keberadaan kuasa dan konsultan pajak diatur melalui suatu regulasi yang tidak tepat maka pemenuhan kebutuhan kuasa dan konsultan pajak yang terus meningkat akan menjadi **terhambat**.² Sebaliknya, tanpa pengaturan yang jelas, legitimasi profesi kuasa dan konsultan pajak itu sendiri serta kepentingan fiskal negara dapat **terganggu**.

Pada akhirnya, diperlukan suatu terobosan berupa pengaturan kuasa dan konsultan pajak yang bersifat menunjang kuantitas dan tetap menjaga kualitas kompetensi. Untuk tujuan ini, perlu didorong adanya suatu **standar minimum** pembelajaran kompetensi perpajakan di perguruan tinggi, otoritas perpajakan, maupun di asosiasi profesi kuasa dan konsultan pajak dengan pembuatan kurikulum dan modul-modul perpajakan yang selalu *update*. Selain itu, sudah saatnya kompetensi kuasa dan konsultan yang selama ini didasarkan atas jenis wajib pajak untuk ditinjau ulang.

Sampai saat ini, ketentuan teknis berkaitan dengan kuasa dan konsultan pajak pun cenderung berubah-ubah dan tidak memberikan kepastian dan keadilan. Oleh karena itu, mengingat peran kuasa dan konsultan pajak di masa depan semakin strategis di tengah perubahan lanskap perpajakan domestik dan global yang semakin dinamis, diperlukan **kajian** mendalam untuk memberikan argumentasi tentang pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak yang ideal untuk kepentingan bangsa dan negara.

Buku ini akan menyajikan perjalanan sejarah ketentuan kuasa dan konsultan pajak, mengapa dan bagaimana profesi kuasa dan konsultan pajak seharusnya diatur dengan **memperhatikan** hal-hal sebagai berikut.

- (i) Kuasa dan konsultan pajak sebagai profesi yang **mulia** (*officium nobile*). Pengaturan kuasa dan konsultan pajak harus dilihat dalam **konteks makro, fiskal negara**, dan dikaitkan dengan pentingnya mengembangkan **sistem pendidikan tinggi di bidang kompetensi perpajakan** sebagai bidang **keilmuan** untuk melahirkan sumber daya manusia yang

² Rudolf Reibel ed., *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers, Second Edition* (Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013), 1-2.

mempunyai kompetensi perpajakan. Dengan demikian, profesi kuasa dan konsultan pajak harus diatur dengan **sudut pandang luas dan visioner** dengan memperhatikan **seluruh pihak yang berkepentingan**. Pendekatan ini menjadi **titik awal** analisis desain pengaturan kuasa dan konsultan pajak;

- (ii) **Keterkaitan tinjauan historis dan harmonisasi** dengan [UU 6/1983](#) tentang KUP sebagaimana telah diubah terakhir dengan (s.t.d.t.d.) [UU Cipta Kerja 2023](#)³ yang mengatur tentang **kuasa dan konsultan pajak** dalam **menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan** wajib pajak sebagai **pintu masuk** dari profesi kuasa dan konsultan pajak;
- (iii) **Landasan teoritis** pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak;
- (iv) **Perbandingan** pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak di negara lain dan pengaturan profesi lainnya di Indonesia;
- (v) **Aspek-aspek yang perlu dikaji** dalam pengaturan kuasa dan konsultan pajak, yaitu **definisi jasa-jasa perpajakan, pihak-pihak yang dapat** memberikan jasa-jasa perpajakan, **kompetensi dasar, kompetensi keahlian, dan kompetensi berkelanjutan** perpajakan yang harus dimiliki oleh kuasa dan konsultan pajak, **bentuk badan usaha** kuasa dan konsultan pajak, **nama kantor**, serta kode etik kuasa dan konsultan pajak;
- (vi) **Hubungan** profesi kuasa dan konsultan pajak dengan **profesi lainnya** yang selama ini juga memberikan jasa-jasa yang **beririsan** dengan **jasa perpajakan** yang diberikan oleh profesi kuasa dan konsultan pajak.

C. Kerangka Pemikiran

Penyusunan buku ini dilakukan dengan mengingat pentingnya peran kuasa dan konsultan pajak dalam sistem perpajakan di Indonesia. Untuk itu, diperlukannya **grand design** pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak di Indonesia. Buku ini mencoba menyajikan konsep dan model ketentuan kuasa dan konsultan pajak yang mendukung sistem perpajakan Indonesia yang lebih baik lagi. Konstruksi model tersebut dilakukan melalui fakta historis ketentuan perpajakan atas kuasa dan konsultan pajak, studi perbandingan, analisis konseptual, serta melihat fakta yang terjadi di lapangan.

³ UU KUP merujuk kepada Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (UU KUP s.t.d.t.d. UU Cipta Kerja 2023). Tinjauan historis dan perjalanan pengaturan kuasa dalam UU KUP dapat ditemui pada Bab 4.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Model pengaturan tersebut kemudian dikembangkan dengan melihat aspek-aspek apa saja yang perlu diatur. Aspek-aspek tersebut misalnya penentuan definisi jasa-jasa perpajakan, pihak-pihak yang dapat memberikan jasa-jasa perpajakan, kompetensi dasar perpajakan apa yang harus dimiliki oleh seorang kuasa dan konsultan pajak **ketika akan masuk** ke profesi. Serta, bagaimana mempertahankan dan memperbarui kompetensi dasar perpajakan melalui kompetensi berkelanjutan, bagaimana juga dengan kompetensi keahlian perpajakan yang sesuai dengan kebutuhan saat ini, bentuk badan usaha kuasa dan konsultan pajak yang mendukung kuasa dan konsultan pajak bisa bersaing di dunia internasional, nama kantor, dan kode etik kuasa dan konsultan pajak. Pada akhirnya, ide dan abstraksi pemikiran tersebut dituangkan menjadi rekomendasi kebijakan bagi pemerintah.

D. Terminologi dan Ruang Lingkup

Penggunaan terminologi yang ada pada buku ini mengacu pada istilah yang terdapat dalam ketentuan perpajakan terkait dengan kuasa dan konsultan pajak di Indonesia. Terminologi '**kuasa**' atau '**kuasa wajib pajak**' merujuk pada pihak-pihak yang mempunyai kompetensi dalam aspek perpajakan untuk menjadi kuasa dari wajib pajak dengan **surat kuasa khusus**, yaitu membantu melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan wajib pajak, sebagaimana tertuang dalam Pasal 32 ayat (3) [UU KUP](#). Jadi, dalam konteks ketentuan perpajakan Indonesia, terminologi 'kuasa' dikaitkan dengan pihak yang menjalankan hak dan kewajiban wajib pajak yang memerlukan surat kuasa khusus.

Dalam perjalanan **sejarahnya** hingga buku ini diterbitkan, kuasa dari wajib pajak dapat dilakukan oleh:

- (i) '**konsultan pajak**';
- (ii) '**bukan konsultan pajak**';
- (iii) '**karyawan dari wajib pajak**';
- (iv) '**pihak lain**'; dan
- (v) '**suami, istri atau keluarga sedarah atau semenda sampai dengan derajat kedua**'.

Terminologi 'konsultan pajak' dalam konteks ketentuan perpajakan Indonesia, tidak semata-mata memberikan jasa perpajakan yang memerlukan surat kuasa khusus, tetapi juga jenis jasa-jasa perpajakan lainnya.

Terminologi '**kuasa dan konsultan pajak**' dalam buku ini dipergunakan secara **bersamaan** untuk mencakup **pihak** yang mendapat kuasa dari wajib pajak dengan surat kuasa khusus **serta pihak** yang memberikan jasa-jasa perpajakan di luar jasa menjadi kuasa.

Pemisahan terminologi antara 'kuasa' dan 'konsultan pajak' dilakukan dalam hal memang harus dipisahkan menurut ketentuan perpajakan yang berlaku.

Istilah dari bahasa asing, seperti *tax agent*, *tax accountant*, *tax profession*, dan yang lainnya dianggap sama dengan terminologi 'kuasa' dan 'konsultan pajak', kecuali disebutkan berbeda. Adapun jasa-jasa perpajakan lainnya yang juga dapat dilakukan oleh profesi lain hanya akan dibahas terbatas pada hubungannya dalam rekonstruksi analisis buku ini.

BAB 2

PROFESI KUASA DAN KONSULTAN PAJAK, PERAN, SERTA JUSTIFIKASI UNTUK MENGATUR

A. Kuasa dan Konsultan Pajak sebagai Suatu Profesi

Secara sederhana, kuasa dan konsultan pajak seringkali cenderung dilihat sebatas pada perannya untuk **membantu** wajib pajak dalam melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya. Hal ini tidak mengherankan, sebab jasa konsultasi pada dasarnya melekat pada keahlian penyelesaian masalah (*problem solving*) di suatu bidang tertentu. Dengan ketentuan perpajakan beserta administrasinya yang bersifat dinamis, secara rasional akan terbentuk 'pasar' yang mempertemukan permintaan dan penawaran jasa-jasa di bidang perpajakan.

Sayangnya, berbagai literatur dan kajian akademis mengenai kuasa dan konsultan pajak dengan berbagai terminologinya kerap meletakkan profesi ini dalam bingkai yang **kurang tepat**. Interaksi dengan kuasa dan konsultan pajak diasosiasikan atas upaya-upaya membantu wajib pajak mengurangi kewajiban pajaknya.¹ Ketersediaan jasa tersebut kerap memicu berkembangnya permintaan-permintaan jasa baru lainnya yang justru melanggar kewajiban masyarakat dalam berbangsa dan bernegara.² Akibatnya, kondisi tersebut menciptakan **stigma negatif** terhadap profesi kuasa dan konsultan pajak dan pihak-pihak yang menjalankan profesi tersebut.³

Dalam perspektif yang lebih holistik, kuasa dan konsultan pajak sesungguhnya merupakan profesi yang mengemban peran sebagai '**jembatan**' dalam **kontrak fiskal** antara pemerintah dan masyarakat. Peran yang dijalankan tersebut bukan merupakan tanggung jawab yang mudah. Sebab, dalam suatu negara demokrasi, [esensi dan nilai-nilai luhur suatu negara](#) dimanifestasikan ke dalam kontrak

¹ Jukka Pirtilla, "Tax Evasion and Economies in Transition: Lessons from Tax Theory," *BOFIT Discussion Paper* No. 2 (1999).

² Lihat Joel Slemrod dan Shlomo Yitzhaki, "Tax Avoidance, Evasion, and Administration," dalam *Handbook of Public Economics Vol. 3*, ed. A.J Auerbach dan Martin Feldstein (Elsevier Science, 2002), 1426-1436.

³ Eric Uslander, "Tax Evasion, Corruption, and the Social Contract in Transition," Andrew Young School of Policy Studies Working Paper No. 07 (2007).

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

fiskal melalui ketentuan peraturan dan perundang-undangan perpajakan.⁴ Perwujudan tersebut menjadi berbeda jika suatu negara masih menerapkan sistem feodalisme atau monarki. Dalam sistem tersebut, negara dapat secara sepihak menentukan besaran pajak yang harus dibayar masyarakat tanpa mempertimbangkan esensi dan nilai luhur dalam berbangsa. Jika demikian, tentu kuasa dan konsultan pajak tidak akan pernah dibutuhkan.

Atas dasar tersebut, sistem perpajakan dibangun dengan memerhatikan keseimbangan pemenuhan berbagai prinsip. Beberapa di antaranya termasuk kemampuan membayar (*ability to pay*), kemudahan dan kenyamanan (*convenience*), adil, berkepastian, dan efisien.⁵ Kemudian, sebagai suatu kontrak fiskal antara pemerintah dan masyarakat, pajak tersebut digunakan sebagai dana yang berasal dari masyarakat untuk dimanfaatkan kembali oleh masyarakat, di mana pemerintah sebagai pengelolanya.

Pemenuhan berbagai prinsip tersebut, disesuaikan dengan karakteristik ekonomi masyarakat dan pelaku bisnis, tentu menciptakan sistem perpajakan yang tidak mudah dipahami. Meskipun simplifikasi ketentuan dan administrasi perpajakan diupayakan, tetap saja kompleksitas menjadi konsekuensi yang sulit dihindarkan. Akibatnya, memenuhi kewajiban pajak bukan hal yang mudah bagi masyarakat. Dibutuhkan bantuan yang memadai untuk memandu setiap wajib pajak memenuhi kewajiban pajaknya sesuai dengan konteks dan kebutuhan masing-masing. Dalam hal inilah, kuasa dan konsultan pajak hadir sebagai **perpanjangan tangan** pemerintah dalam membantu wajib pajak.

Oleh karena itu, pada dasarnya kuasa dan konsultan wajib pajak berperan dalam mengisi kekosongan yang ada antara otoritas pajak dengan wajib pajak sehingga legitimasi kontrak fiskal dapat terjaga. Dalam menjalankan amanat tersebut, tidak heran jika kuasa dan konsultan pajak dinilai sebagai **profesi yang mulia** atau terhormat (*officium nobile*).

Konsep *officium nobile* ini berangkat dari anggapan bahwa pada hakikatnya ketika seseorang menjalankan suatu profesi maka ia menjalankan suatu kegiatan yang **tidak hanya berorientasi terhadap keuntungan semata**, tapi juga bagaimana memberikan atau mendedikasikan keahliannya bagi **kepentingan publik**. Artinya, ketika seseorang menjalankan kegiatan profesi, pada dasarnya

⁴ Darussalam, Danny Septriadi, B. Bawono Kristiaji, dan Denny Vissaro, *Era Baru Hubungan Otoritas Pajak dengan Wajib Pajak* (Jakarta: DDTC, 2019), 28-29.

⁵ Richard M. Bird dan J. S. Wilkie, *Designing Tax Policy: Constraints and Objectives in an Open Economy* (Atlanta: International Center for Public Policy, 2012), 2; Lihat juga Sven Steinmo, *Tax Policy* (Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 1998).

ia melakukan kegiatan sosial sekaligus kegiatan yang bersifat komersial. Konsep ini menjadi sangat penting bagi profesi-profesi seperti advokat atau akuntan.⁶

Konsep di atas muncul karena basis aktivitas seorang advokat atau akuntan muncul akibat adanya kepercayaan dari pengguna jasa pekerjaan mereka yang dihasilkan oleh orang yang berkompeten. Terlebih lagi, ada kepercayaan bahwa motif utama dari kegiatan atau aktivitas mereka berorientasi dalam rangka untuk menolong klien atau orang banyak (publik), bukan semata keuntungan pribadi.⁷

Konsep ini, walau kerap terlupa, akhirnya mendorong adanya **justifikasi** peran pemerintah dalam mengatur profesi tertentu yang berbeda dengan kegiatan aktivitas masyarakat lainnya. Contohnya, membedakan pengaturan antara advokat, dokter, akuntan, dengan semisal pedagang, penasihat keuangan, dan sebagainya.⁸ Tidak hanya itu, **konsep officium nobile** tersebut juga secara tidak langsung menjadi **ruh** terhadap aspek-aspek pengaturan atas profesi tertentu. Misal, persyaratan kompetensi, bentuk badan usaha, kode etik, kegiatan usahanya, dan sebagainya.

Profesi kuasa dan konsultan pajak, dalam hal ini **tidak dapat dilepaskan** dari konsep *officium nobile*. Artinya, walaupun profesi kuasa dan konsultan pajak sebagai pihak yang berada di ranah komersial, tentu tidak dapat dipisahkan dari (i) peran **literasi** dan **edukasi** pajak kepada masyarakat, (ii) pihak yang bertindak sebagai *intermediaries*, (iii) pihak yang berperan dalam mendorong dan memfasilitasi **kepatuhan pajak**, serta (iv) pihak yang mewakili wajib pajak dalam menjalankan hak dan kewajibannya. Dalam konteks Indonesia, peran kuasa dan konsultan pajak juga kian relevan dalam memperbaiki kinerja penerimaan pajak, mendukung ketersediaan ahli pajak, serta menjamin sistem perpajakan yang lebih adil dan berkepastian, khususnya dalam era baru kepatuhan pajak yang berbasis kepatuhan kooperatif.

Singkatnya, profesi kuasa dan konsultan pajak seharusnya **tidak boleh dipandang** sebatas pada aspek rasionalisasi bisnis atau komersil saja. Lebih lanjut, dengan memahami peran kuasa dan konsultan pajak, dapat diperoleh pemahaman lebih jauh mengenai perumusan regulasi atas profesi tersebut. Sebab, pada akhirnya, regulasi tersebut diperlukan untuk memastikan optimalisasi dari perwujudan peran kuasa dan konsultan pajak. Lebih lanjut,

⁶ John L Carey, *Professional Ethics of Certified Public Accountants* (New York: American Institute of Accountants, 1956), 3.

⁷ Christine Parker, "Law Firms Incorporated: How Incorporation Could and Should Make Firms More Ethically Responsible," *The University of Queensland Law Journal*, Vol. 23 (2004), 347 - 380.

⁸ *Ibid.*

pada sub-subbab A.1 dari Bab 8 akan dibahas konsep *officium nobile* dalam konteks bentuk badan usaha.

B. Peran Kuasa dan Konsultan Pajak

B.1 Peran sebagai *Tax Intermediary*

Kuasa dan konsultan pajak memiliki fungsi sebagai agen bagi wajib pajak dalam membantu pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Selain itu, kuasa dan konsultan pajak juga berperan sebagai **perantara pajak** (*tax intermediary*) antara wajib pajak dan otoritas pajak.⁹ Kuasa dan konsultan pajak sebagai perantara melaksanakan berbagai tugas penting dalam perpajakan, di antaranya menyiapkan pelaporan pajak, pemberian saran kepada wajib pajak tentang penerapan ketentuan peraturan perpajakan, dan mewakili wajib pajak dalam berhubungan dengan otoritas pajak.¹⁰ Tidak hanya mewakili wajib pajak dengan otoritas pajak, kuasa dan konsultan pajak juga dapat mewakili wajib pajak dalam upaya hukum di Pengadilan Pajak maupun di Mahkamah Agung.

Lebih lanjut, melalui peran sebagai perantara, kuasa dan konsultan pajak menyebarkan informasi mengenai peraturan perpajakan dan sistem perpajakan dalam dua arah. *Pertama*, kuasa dan konsultan pajak memainkan peran dalam menengahi dan menerjemahkan kompleksitas ketentuan perpajakan ke dalam bentuk yang lebih mudah dimengerti oleh wajib pajak. *Kedua*, kuasa dan konsultan pajak juga dapat memberikan masukan terkait kebijakan perpajakan, sehingga dapat dijadikan pertimbangan dalam perbaikan sistem perpajakan.¹¹

Bagi wajib pajak yang bisnisnya **beroperasi secara lintas batas negara**, kuasa dan konsultan pajak juga dapat memberikan bantuan terhadap ketentuan perpajakan di negara lain tempat wajib menjalankan kegiatannya.¹² Tingginya penggunaan jasa kuasa dan konsultan pajak di banyak negara menunjukkan peranan kuasa dan konsultan pajak yang semakin penting dalam suatu sistem perpajakan. Pada dasarnya, kuasa dan konsultan pajak tidak hanya

⁹ Roman Tomasic dan Brendan Pentony, "Defining Acceptable Tax Conduct: The Role of Professional Advisers in Tax Compliance," *A Progress Report to the Criminology Research Council* (November 1990): 12.

¹⁰ OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2015), 262.

¹¹ Roman Tomasic dan Brendan Pentony, Op.Cit., 12.

¹² OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2015), 262.

membantu wajib pajak, tetapi juga **membantu** otoritas pajak dalam mengumpulkan pajak secara keseluruhan.¹³

Di sisi lain, hubungan antara wajib pajak dengan otoritas pajak yang sebelumnya bersifat '*basic relationship*' di mana wajib pajak hanya diwajibkan untuk menyampaikan laporan pajak secara benar dan tepat waktu, mulai berubah menjadi hubungan yang bersifat '*enhanced relationship*'.¹⁴ Model *enhanced relationship* atau **cooperative compliance** merupakan pola hubungan yang semakin setara antara wajib pajak dan otoritas pajak yang berdasarkan keterbukaan, saling pengertian, dan kemauan untuk terlibat dalam dialog yang jujur dan konstruktif. Pada praktiknya, otoritas pajak akan mengimplementasikan peran pelayanan yang lebih luas dengan sistem yang lebih interaktif dalam upaya meningkatkan kepatuhan.¹⁵

Keberhasilan *cooperative compliance* sendiri bergantung pada **komitmen antara wajib pajak dan otoritas pajak** untuk membangun tingkat kepercayaan bersama yang menjadi dasar program tersebut.¹⁶ *Cooperative compliance* kemudian **membuka kesempatan yang lebih luas** bagi kuasa dan konsultan pajak untuk bertindak sebagai perantara antara wajib pajak dan otoritas pajak.

B.2 Peran untuk Mewakili Wajib Pajak

Kehadiran kuasa dan konsultan pajak erat kaitannya dengan hak dasar wajib untuk diwakili oleh kuasa dan konsultan pajak terkait urusan perpajakannya sebagai bagian dari hak-hak wajib pajak (*taxpayer's rights*). Lebih lanjut, hak untuk diwakilkan ini berkaitan dengan pemenuhan hak asasi manusia.¹⁷ Berdasarkan konsep hukum umum dan diskusi di tingkat internasional, **hak-hak wajib pajak** turut dikategorikan sebagai **hak asasi manusia**.¹⁸ Oleh karena berkaitan dengan hak asasi manusia, penting untuk mengatur hak-hak wajib pajak dalam suatu aturan yang **mengikat** dalam **undang-undang**.¹⁹ Selain itu,

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Harry L. Gutman, "The Role of the Tax Advisor in the Changing World of Global Tax Administration: The 2012 Erwin N. Griswold Lecture Before the American College of Tax Counsel," *Tax Lawyer*, Vol. 65, No. 3 (Spring 2012), 466-467.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ Beberapa hal yang menjadi perhatian diantaranya adalah kesadaran komersial, ketidakberpihakan, proporsionalitas, keterbukaan, dan sikap responsif.

¹⁷ Mustafa Erkan Uyumez dan Aytul Bisgin, "A Comparative Analysis of Taxpayer Rights in Turkey and the USA," *Mecmua* (2016): 67.

¹⁸ Giovanna Tieghi, "Taxpayer Rights: A Constitutional Perspective (The Italian Taxpayer Bill of Rights 15 Years on 'at the top of the World', but What about Effectiveness?)," Internet, dapat diakses melalui https://taxpayerrightsconference.com/wp-content/uploads/2016/08/Tieghi_Final_Paper.pdf (Agustus 2016).

¹⁹ *Ibid.*

juga penting bagi wajib pajak untuk diberi tahu tentang haknya dan diberikan kesempatan untuk menggunakan haknya.²⁰

Hak wajib pajak untuk dapat diwakili merupakan hal yang krusial, mengingat peraturan pajak yang bersifat dinamis dan kompleks. Kegagalan untuk patuh terhadap ketentuan perpajakan dapat mengakibatkan sanksi administrasi dan sanksi pidana. Oleh karena itu, sebagian besar negara **memperbolehkan** adanya pihak ketiga, yaitu kuasa dan konsultan pajak, untuk menjadi wakil wajib pajak dan membantu wajib pajak untuk melaksanakan hak memenuhi kewajiban perpajakannya.²¹

Dalam konteks tersebut, pemerintah sepatutnya **tidak boleh membatasi hak wajib pajak** untuk dapat melakukan konsultasi terkait masalah perpajakan kepada **pihak yang memang mempunyai kompetensi**. Dalam prosedur formal, otoritas pajak juga tidak boleh membatasi kehadiran kuasa dan konsultan pajak selaku kuasa dari wajib pajak. Sebagai contoh, otoritas pajak tidak seharusnya meminta pemeriksaan tanpa kehadiran kuasa dan konsultan pajak, atau dengan mengisyaratkan kepada wajib pajak untuk tidak diwakili.²²

B.3 Peran dalam Perubahan dan Kompleksitas Ketentuan

Ketentuan perpajakan maupun prosedur administratif terkait dengan perpajakan seringkali rumit dan sulit dimengerti. Padahal, sebagian besar wajib pajak, khususnya wajib pajak yang menjalankan kegiatan usaha, tidak memiliki waktu dan pengetahuan untuk memahami dan menangani sepenuhnya aspek kewajiban perpajakan mereka.²³

Kompleksitas tersebut kian meningkat dengan ketentuan perpajakan yang sering kali mengalami perubahan. Sebagian besar wajib pajak dapat saja tidak menyadari perubahan tersebut dan implikasinya bagi kegiatan usaha mereka. Penyediaan informasi perpajakan yang lengkap dan akurat secara tepat waktu oleh otoritas pajak ke kuasa dan konsultan pajak akan sangat membantu penyebaran ketentuan perpajakan baru ataupun perubahannya dan implikasinya terhadap kegiatan usaha yang dilakukan oleh wajib pajak.²⁴

²⁰ Duncan Bentley, "An Overview of Taxpayers' Right," dalam *Taxpayers' Rights: An International Perspective* (Queensland: The Revenue Tax Law Journal, 1998), 52.

²¹ Duncan Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin, and Implementation* (The Netherlands: Kluwer Law International 2007), 342-343.

²² Duncan Bentley, "An Overview of Taxpayers' Right," dalam *Taxpayers' Rights: An International Perspective* (Queensland: The Revenue Tax Law Journal, 1998), 52.

²³ OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2015), 262.

²⁴ *Ibid.*

Kompleksitas aturan dan kewajiban perpajakan membuat wajib pajak mencari bantuan kepada kuasa dan konsultan pajak. Penelitian Borrego, Lopes, dan Ferreira mengonfirmasi pernyataan tersebut. Dalam perspektif wajib pajak, kompleksitas ketentuan perpajakan merupakan **motivasi utama** dari wajib pajak untuk **menggunakan jasa** kuasa dan konsultan pajak.²⁵

Selanjutnya, kuasa dan konsultan pajak dapat memfasilitasi kepatuhan wajib pajak terhadap ketentuan dan kewajiban perpajakan mereka. Bantuan tersebut sangat bermanfaat bagi wajib pajak karena dapat mengurangi ketidakpastian hukum, menghemat waktu wajib pajak untuk mempelajari ketentuan perpajakan yang kompleks, serta mengurangi kecemasan wajib pajak atas pemenuhan kewajiban perpajakan mereka.²⁶ Peran yang dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak seperti tersebut di atas pada akhirnya akan **berdampak positif** bagi tingkat kepatuhan wajib pajak.

B.4 Peran terhadap Tingkat Kepatuhan

Kompleksitas ketentuan perpajakan dapat **menciptakan ketidakpastian** mengenai tingkat kepatuhan para wajib pajak.²⁷ Dalam konteks tersebut, kuasa dan konsultan pajak memainkan **peran sentral** dalam sistem kepatuhan pajak, baik dari sisi wajib pajak maupun dari sisi otoritas pajak.²⁸

Kuasa dan konsultan pajak dapat membantu wajib pajak untuk menjalankan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak. Kuasa dan konsultan pajak memiliki sarana untuk memberikan pengaruh yang signifikan dalam proses kepatuhan pajak karena pengetahuan mengenai ketentuan perpajakan dan prosedur penegakan hukum pajak yang dimiliki kuasa dan konsultan pajak secara umum lebih baik dibandingkan wajib pajak.²⁹ Selain itu, pengetahuan teknis dan pengalaman profesional sebagai praktisi perpajakan juga sangat berguna bagi kuasa dan konsultan pajak dalam memengaruhi kepatuhan pajak dari klien atau pengguna jasa.³⁰

Peran kuasa dan konsultan pajak terhadap wajib pajak dan otoritas pajak dalam membangun kepatuhan pajak cukup signifikan. Oleh karena itu, studi dari Forum on Tax Administration OECD pada tahun 2008 merekomendasikan berbagai

²⁵ Ana Clara Borrego, Cidália M. Mota Lopes, dan Carlos M. Santos Ferreira, "The Role of Tax Agents in , "Taxpayers' Tax Compliance," *Tourism and Management Studies International Conference Algarve*, Vol. 3 (2012): 1027.

²⁶ Brian Erard, "Taxation with Representation: An Analysis of the Role of Tax Practitioners in Tax Compliance," *Journal of Public Economics* 53 (1993): 163.

²⁷ Roman Tomasic dan Brendan Pentony, *Op.Cit.*, 1.

²⁸ Roman Tomasic dan Brendan Pentony, *Op.Cit.*, 4.

²⁹ Brian Erard, *Op.Cit.*, 163.

³⁰ Yuka Sakurai dan Valerie Braithwaite, "Taxpayers' Perceptions of the Ideal Tax Adviser: Playing Safe or Saving Dollars?," *Working Paper* No. 5 (May 2001): 1.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

negara untuk meningkatkan atau memperkuat hubungan antara wajib pajak, kuasa dan konsultan pajak selaku perantara perpajakan, serta otoritas pajak.³¹

Di sisi lain, tidak dapat dipungkiri bahwa pengetahuan kuasa dan konsultan pajak terhadap ketentuan perpajakan juga mungkin dapat digunakan dalam rangka **mengeksploitasi** peluang ketidakpatuhan pajak. Oleh karena itu, sudah selayaknya kuasa dan konsultan pajak **diatur** dalam bentuk regulasi yang tepat untuk tujuan meningkatkan kepatuhan wajib pajak.³²

C. Justifikasi untuk Mengatur Kuasa dan Konsultan Pajak di Indonesia

Apa yang menyebabkan suatu profesi perlu diregulasi (diatur melalui instrumen hukum)? Pertanyaan tersebut pada hakikatnya merupakan pertanyaan lanjutan dari pertanyaan retoris, yaitu apakah setiap profesi perlu diregulasi?

Suatu profesi seharusnya tidak diregulasi **semata-mata** karena adanya anggapan instrumen hukum merupakan instrumen yang mutlak diperlukan. Jika perspektif tersebut yang dikedepankan, berbagai **elemen** dan **filosofi** yang menjadi nilai sesungguhnya justru menjadi kabur.³³ Oleh karena itu, diperlukan suatu justifikasi yang menjadi landasan pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak. Justifikasi tersebut nantinya turut menentukan langkah selanjutnya, yaitu bagaimana desain dan struktur regulasi yang tepat.³⁴

Pada umumnya, ketika suatu profesi dapat disalahgunakan, atau menggiring adanya penyimpangan moral dalam tatanan masyarakat maka menjadi tugas pemerintah untuk mencegah hal tersebut dengan memberikan pedoman hukum atas profesi tersebut. Artinya, jika suatu keahlian yang melekat pada profesi tertentu dapat digunakan untuk mendukung tindakan yang merugikan masyarakat maka kecenderungan tersebut harus dilarang.³⁵

Sebagai contoh, keahlian profesi akuntan publik memiliki kemungkinan disalahgunakan untuk memanipulasi informasi keuangan suatu perusahaan. Atau, profesi advokat yang mungkin dapat disalahgunakan dalam memanipulasi suatu kebenaran. Pentingnya menghindari hal-hal tersebut memberikan

³¹ OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2015), 263.

³² Brian Erard, Op.Cit., 163.

³³ Jacob Barrett dan Gerald Gaus, "Laws, Norms, and Public Justification: The Limits of Law as an Instrument of Reform," *Cambridge University Press* (2020): 226-228.

³⁴ Lihat Valerie Braithwaite, "Ten Things You Need to Know about Regulation But Never Wanted to Ask," *ANU Occasional Paper* No. 10 (2006): 1-18.

³⁵ Tony Prosser, "Regulation and Social Solidarity," *Journal of Law and Society* Vol. 33 No. 3 (2006): 64-87.

justifikasi diperlukannya regulasi yang sifatnya preventif sehingga menjaga kehormatan profesi tersebut.

Lantas, bagaimana dengan profesi kuasa dan konsultan pajak? Berikut beberapa **justifikasi** utama yang perlu dijadikan landasan pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak di Indonesia.

C.1 Kepentingan Publik

Sebagaimana telah dijelaskan pada bagian sebelumnya, kuasa dan konsultan pajak memainkan peranan penting sebagai mediator antara otoritas pajak dengan wajib pajak dalam sistem perpajakan suatu negara. Di satu sisi, kuasa dan konsultan pajak merupakan pihak yang diminta oleh wajib pajak dalam memenuhi hak dan kewajiban perpajakan wajib pajak. Di sisi lain, kuasa dan konsultan pajak juga berperan sebagai **agen pemerintah** dalam peningkatan kepatuhan pajak.³⁶ Akan tetapi, berbeda dengan otoritas pajak yang bekerja untuk negara, secara umum kuasa dan konsultan pajak bekerja secara profesional untuk wajib pajak.

Sebagai bagian dari fungsi pemerintah untuk melindungi kepentingan publik, tujuan utama dari perumusan regulasi profesi kuasa dan konsultan pajak adalah **melindungi wajib pajak** dari kuasa dan konsultan pajak yang **tidak berkompeten** dan memberikan perlindungan atas profesi kuasa dan konsultan pajak.³⁷ Dalam perlindungan wajib pajak dari kuasa dan konsultan pajak yang tidak berkompeten, kepentingan negara sama seperti kepentingan negara dalam melindungi konsumen.

Selain itu, atas nama kepentingan publik, pengaturan tentang kuasa dan konsultan pajak sedapat mungkin **tidak bersifat monopoli**. Hal ini seperti yang disampaikan oleh Thuronyi dan Vanistendael yang mengingatkan agar regulasi profesi kuasa dan konsultan pajak tidak boleh dipergunakan untuk melindungi kepentingan ekonomi dari para pihak yang memiliki lisensi sebagai kuasa dan konsultan pajak atau menghalangi pihak lain untuk menjalankan profesi tersebut dengan menciptakan birokrasi yang berbelit-belit.³⁸

Dengan demikian, kehadiran dan ketersediaan kuasa dan konsultan pajak perlu dijamin oleh negara dalam rangka pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan dari wajib pajak. Pada saat yang bersamaan, pengaturan perlu dilakukan guna menjaga kepentingan publik, khususnya dalam konteks menjamin sekaligus

³⁶ Jackson, B. R. dan V. C. Milliron, "Tax Preparers: Government Agents or Client Advocates?," *Journal of Accountancy*, Vol. 2, No. 4, (1989): 76-78.

³⁷ *Ibid.*

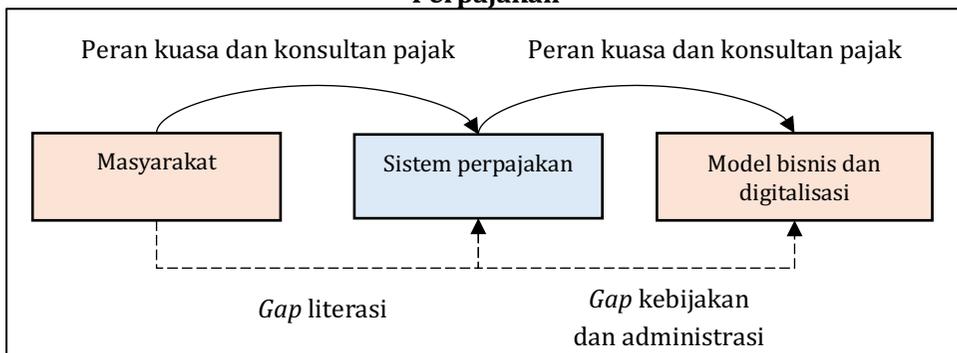
³⁸ Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael, "Regulation of Tax Professionals" dalam *Tax Law Design and Drafting* Vol. 1, ed. Victor Thuronyi et al. (Washington D.C.: IMF, 1996), 137.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

mempermudah peran setiap warga negara dalam bergotong royong melalui kontribusi pajak.

Lebih lanjut, pada umumnya setiap pemerintah suatu negara menghadapi tantangan dalam menjamin kepatuhan pajak. Secara sederhana, tantangan tersebut dipengaruhi oleh dua 'ketertinggalan' (*gap*) sebagaimana diilustrasikan pada Gambar 2.1.

Gambar 2.1 Peran Kuasa dan Konsultan Pajak dalam Ekosistem Perpajakan



Sumber: diolah oleh Penulis.

Pertama, ketertinggalan sistem perpajakan berupa kebijakan, administrasi, dan hukum dalam mengikuti dinamika perekonomian yang kian mengglobal, perubahan model bisnis, dan digitalisasi. Dinamika tersebut menciptakan tantangan tersendiri bagi otoritas pajak dalam menjaga legitimasi sistem perpajakan yang dibangun. Sebab, sistem perpajakan kerap disusun atas dasar bentuk aktivitas ekonomi yang ada pada saat sistem perpajakan itu dibuat.

Lantas, bagaimana hal tersebut berdampak bagi kuasa dan konsultan pajak? Pertama-tama, perlu kita memahami bahwa perspektif yang menciptakan dualisme antara 'motif pajak' dan 'motif bisnis' bagi subjek pajak (orang pribadi atau badan) dalam membuat keputusan adalah sesuatu yang keliru.³⁹ Sebab, bagaimanapun juga, pajak menjadi bagian dari **biaya** yang ditimbulkan dalam suatu aktivitas ekonomi. Dengan demikian, upaya meminimalkan 'pajak' sebagai biaya juga merupakan **rasionalisasi bisnis** dari setiap pelaku ekonomi.

Ketertinggalan sistem perpajakan dengan model bisnis atau dinamika perekonomian sejatinya menimbulkan adanya peluang untuk mengurangi biaya pajak. Adanya permintaan (*demand*) atas pengurangan biaya pajak memicu

³⁹ Dalam diskursus perencanaan atau penghindaran pajak, seringkali motif bisnis dibedakan dari motif pajak. Lihat Till O. Weber, Jonas Foken, dan Benedikt Herrmann, "Behavioral Economics and Taxation," *European Commission Taxation Papers* No. 41 (2014): 1-31.

penyediaan (*supply*) dari kuasa dan konsultan pajak yang dapat memberikan advis perencanaan pajak agar model bisnis dapat dibentuk seefisien mungkin.⁴⁰ Konsekuensinya, penghindaran pajak dari sebagian kelompok wajib pajak menjadi salah satu penyebab tidak optimalnya kinerja pajak.

Kedua, ketertinggalan masyarakat (wajib pajak) dalam mengikuti dan mematuhi dinamika perubahan sistem perpajakan. Sistem perpajakan yang terus menerus disesuaikan dengan mengikuti dinamika sosial, politik, dan ekonomi juga berpotensi menciptakan *gap* lainnya yaitu kesulitan bagi wajib pajak untuk mengikuti perubahan yang kerap terjadi.

Dalam rangka untuk menutup *gap* berupa ketertinggalan sistem perpajakan dengan perubahan model bisnis, ketentuan perpajakan yang dinilai sudah tidak relevan dan memiliki celah untuk dieksploitasi perlu diperbaiki. Oleh karena itu, tidak mengherankan jika kompleksitas ketentuan perpajakan menjadi konsekuensi yang tidak terhindarkan demi menjaga legitimasi sistem perpajakan.⁴¹

Sementara sistem perpajakan terus mengalami transformasi, terdapat wajib pajak lainnya masih kesulitan untuk memahami kewajiban perpajakannya. Pada akhirnya, terdapat kelompok wajib pajak tidak patuh yang disebabkan karena ketidakmampuan atau ketidakpahaman tentang bagaimana memenuhi kewajiban perpajakannya.

Berdasarkan hal-hal di atas, terdapat dua macam permasalahan dalam sistem perpajakan suatu negara. *Pertama*, terdapatnya ketersediaan jasa perpajakan yang tidak seharusnya ada, yaitu jasa yang memungkinkan wajib pajak mengurangi kewajiban pajaknya secara tidak bermoral. *Kedua*, kurangnya ketersediaan jasa perpajakan yang justru dibutuhkan untuk membantu wajib pajak memenuhi kewajiban pajaknya.

Dua kecenderungan yang berlawanan dari satu profesi serupa mengindikasikan perlunya solusi yang tepat sasaran sesuai dengan prioritas yang dibutuhkan. Adapun solusi tersebut ialah dibuatnya suatu pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak yang mampu mengeliminasi jasa perpajakan yang keliru, namun di sisi lain memfasilitasi terpenuhinya jasa perpajakan yang dibutuhkan.

⁴⁰ Joshua D. Rosenberg, "Tax Avoidance and Income Measurement," *Michigan Law Review* Vol. 87 Issue 2 (1988): 366-382.

⁴¹ Berdasarkan McCaffery (1990), kompleksitas mencakup bagaimana pengetahuan dan pemahaman wajib pajak atas suatu ketentuan (*technical complexity*), bagaimana interpretasi dan dampaknya bagi wajib pajak (*structural complexity*), serta bagaimana prosedur administrasi yang harus dipenuhi (*compliance complexity*). Lihat Edward J. McCaffery, "The Holy Grail of Tax Simplification" *Wisconsin Law Review*, Vol. 1990, No. 5 (1990): 1267-1322.

C.2 Perubahan Lanskap Perpajakan

Dewasa ini, lanskap perpajakan di tingkat global maupun domestik kerap berubah-ubah. Perubahan tersebut tentu tidak dapat dilepaskan dari apa yang disebut oleh Bird sebagai ciri khas *Tax Model 3.0* yang sifatnya kian bervariasi, *customized*, tidak memiliki pakem spesifik yang dominan, memiliki berbagai tujuan secara sekaligus, serta dipengaruhi oleh tarik-menarik para pemangku kepentingan.⁴²

Agenda perpajakan kini juga menjadi perhatian di tingkat global dengan adanya berbagai proyek koordinasi internasional di bidang pajak. Sebagai contoh, adanya pertukaran informasi keuangan secara otomatis antarotoritas pajak, proyek *Base Erosion and Profit Shifting 2013-2015*, hingga yang terbaru ialah reformasi sistem perpajakan internasional melalui *Two-Pillar Solution*. Artinya, sistem perpajakan nasional kian sulit untuk didesain secara tertutup tanpa dipengaruhi oleh tekanan (sekaligus pengaruh) dari sistem perpajakan negara lain ataupun secara global.

Tidak hanya itu, **digitalisasi** juga kian memberikan disrupsi bagi sektor pajak. Teknologi informasi memberikan berbagai manfaat, misalkan untuk meningkatkan efisiensi dan kemudahan, alokasi sumber daya manusia otoritas pajak yang kian tepat, integrasi data, *risk profiling*, interaksi dan proses bisnis kepatuhan secara *real time*, hingga sistem yang mampu memprediksi perilaku dari wajib pajak (prediktif). Tidak mengherankan jika otoritas pajak di berbagai negara semakin banyak menggunakan teknologi untuk mendorong kepatuhan pajak.⁴³

Berbagai perubahan lanskap perpajakan di tingkat global maupun domestik seyogianya akan berdampak signifikan kepada wajib pajak. Sebagai konsekuensi sistem perpajakan yang dinamis, wajib pajak mungkin tidak menyadari adanya perubahan ketentuan perpajakan, terlebih untuk memahami sepenuhnya.⁴⁴ Wajib pajak sangat mungkin kesulitan untuk memahami implikasi atas

⁴² Richard M. Bird, "Taxation and Development: What Have We Learned from Fifty Years of Research?" *International Center for Public Policy Working Paper 12-02* (2012).

⁴³ Kehadiran transformasi teknologi informasi dalam sistem perpajakan umumnya didorong, dimulai, dan sangat ditentukan oleh langkah pemerintah. Tanpa keterlibatan pemerintah, ekosistem digital sistem perpajakan akan sangat sulit untuk terbentuk. Lihat Jigar Doshi dan Praktik Shah, "Embracing Digital Transformation: The Growth of Tax Technology in India and Beyond" *International Tax Review* (2021). Internet, dapat diakses melalui <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a8rd5b6b1ymmeufuv4/embracing-g-digital-transformation-the-growth-of-tax-technology-in-india-and-beyond>

⁴⁴ Joel Slemrod, "The Etiology of Tax Complexity: Evidence from U.S. State Income Tax Systems," *Public Finance Review* No. 279 (2005): 279-297.

perubahan ketentuan perpajakan terhadap kegiatan usaha mereka.⁴⁵ Merespons dampak ini, kuasa dan konsultan pajak diperlukan untuk **membantu** wajib pajak dalam melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya.⁴⁶

Dengan demikian, kuasa dan konsultan pajak berperan sangat penting di tengah perubahan dan dinamika lanskap pajak atas dua alasan. *Pertama*, **menguraikan kompleksitas pajak**. Berbagai dinamika dari sistem perpajakan berpotensi menimbulkan suatu kompleksitas baik dari sisi pemahaman, interpretasi, hingga upaya menjamin kepatuhan. Pasalnya, sistem perpajakan yang ideal kini kian menjadi tumpuan berbagai tujuan yang hendak dicapai oleh pemerintah. Mulai dari keadilan, redistribusi, efisiensi ekonomi, mengendalikan konsumsi tertentu, hingga argumen *budgetary*. Akibatnya, sistem perpajakan justru kian kompleks.

Hal ini juga dapat dibuktikan dalam konteks Indonesia. Sebagai ilustrasi, **tax complexity index** Indonesia pada tahun **2020 adalah sebesar 0,39** dan justru memburuk karena pada tahun **2022 menjadi 0,44**.⁴⁷ **Kompleksitas** tersebut meningkat di tengah berbagai perubahan regulasi dalam kerangka reformasi perpajakan yang terjadi selama kurun waktu 2020-2022.⁴⁸

Kedua, faktor *change*. Dinamika perekonomian serta berbagai tujuan yang hendak disasar dari sistem perpajakan berpotensi mendorong adanya perubahan sistem kebijakan, administrasi, dan hukum, baik secara mendadak, terlalu sering, dan/atau menyeluruh. Perubahan ini jelas memberikan kesulitan bagi wajib pajak untuk beradaptasi secara cepat dan tepat. Oleh karena itu, kehadiran kuasa dan konsultan pajak justru **kian relevan** di tengah perubahan sistem perpajakan yang kian kerap terjadi seperti halnya dalam konteks Indonesia pascaamnesti pajak di tahun 2016 hingga saat ini.

⁴⁵ Natrah Saad, "Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers View," *Procedia Social and Behavioral Sciences* Vol. 104, (2014): 1074.

⁴⁶ Roman Tomasic dan Brendan Pentony, "Taxation Law Compliance and The Role of Professional Tax Advisers," *Australia and New Zealand Journal of Criminology* no. 24 (1991): 241-257.

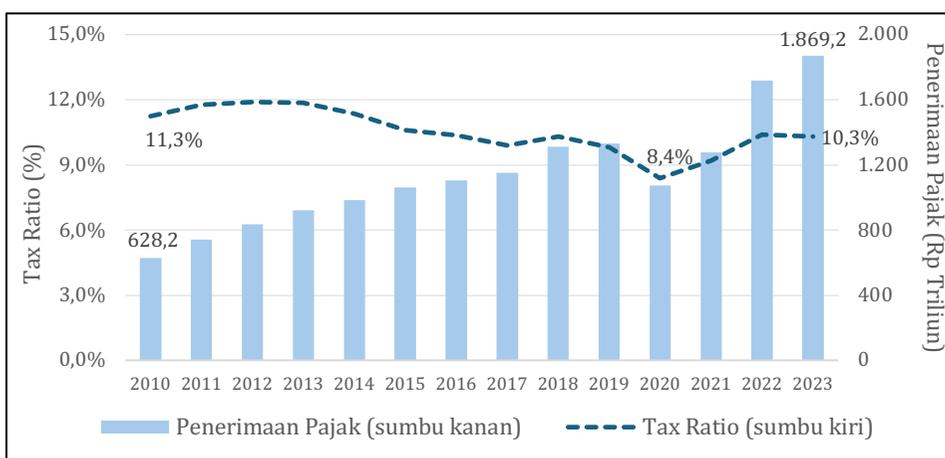
⁴⁷ Indeks kompleksitas pajak berada dalam kisaran 0 (sangat tidak kompleks) hingga 1 (sistem perpajakan sangat kompleks). Peringkat maupun skor Indonesia dan puluhan negara lainnya, internet, dapat diakses melalui <https://www.taxcomplexity.org/>. Indeks tersebut disusun berdasarkan metodologi yang dibuat oleh Hoppe, *et al*. Lihat Thomas Hoppe, *et al*. "The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity" *European Accounting Review*, 32(2) (2021): 239–273.

⁴⁸ B. Bawono Kristiaji, "Tingkatkan Tax Ratio? Turunkan Biaya Kepatuhan Pajak," dalam *Gagasan Perpajakan untuk Prabowo-Gibran*, ed Darussalam *et al*. (Jakarta: DDTC, 2024).

C.3 Kinerja Pajak yang Belum Optimal

Indonesia merupakan negara dengan kinerja *tax ratio*⁴⁹ yang relatif rendah.⁵⁰ Hingga 2023, angka *tax ratio* Indonesia masih sebesar 10,31% dan kian menegaskan kian jauhnya kita dari standar internasional yang ideal untuk memenuhi pendanaan pembangunan bangsa.⁵¹ Sebagai informasi, pada periode 2010-2023 penerimaan pajak Indonesia sesungguhnya bertumbuh pesat secara nominal. Pada 2010, penerimaan pajak Indonesia hanya sebesar Rp628,2 triliun dan pada 2023 angkanya telah meningkat hampir 3 kali lipat menjadi Rp1.869,2 triliun (lihat Gambar 2.2). Sayangnya, pada periode yang sama angka *tax ratio* justru menyusut. Dari sebesar 11,3% (2010) hingga menjadi 10,3% (2023).

Gambar 2.2 Kinerja Penerimaan Pajak dan *Tax Ratio* di Indonesia, 2010-2023



Sumber: diolah oleh DDTTC Fiscal Research & Advisory dari data APBNKita dan Laporan Tahunan DJP, berbagai tahun.

Capaian *tax ratio* tersebut sangat berkaitan erat dengan kinerja dua indikator lainnya. *Pertama*, sejauh mana realisasi penerimaan pajak telah mencapai target yang ditetapkan. Sebagai informasi, sejak 2009 hingga 2020 (11 tahun terakhir), penerimaan pajak di Indonesia tidak pernah mencapai target yang ditetapkan

⁴⁹ Dalam hal ini, *tax ratio* dihitung dengan membagi antara total penerimaan yang dikelola oleh Ditjen Pajak (PPh, PPN, PBB P3, dan pajak lainnya) dan Ditjen Bea dan Cukai (bea masuk, bea keluar, dan cukai) dengan total produk domestik bruto (PDB).

⁵⁰ *Tax ratio* Indonesia masih lebih rendah dari rata-rata 36 negara Asia dan jauh lebih rendah dari negara-negara anggota OECD. Lihat OECD, *Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2024*, (Paris: OECD Publication, 2024).

⁵¹ Menurut IMF, besaran rasio pajak sebesar minimal 15% dibutuhkan untuk dapat menghasilkan pendanaan pembangunan yang bersifat berkelanjutan. Lihat Vitor Gaspar, Laura Jaramillo, dan Phillipe Wingender, "Tax Capacity Growth: Is There A Tipping Point?", *IMF Working Paper* no. 16 (2016): 21-30.

dalam APBN. Menariknya, realisasi penerimaan pajak 2021-2023 (pascapandemi Covid-19) selalu melebihi target yang ditetapkan. Faktor penunjang ketercapaian penerimaan pajak tersebut ditenggarai didukung oleh harga komoditas serta agenda reformasi pajak melalui perubahan regulasi dan terobosan administrasi pascapandemi.⁵²

Kedua, masih lemahnya *tax buoyancy* di Indonesia. *Tax buoyancy* merupakan indikator seberapa responsif penerimaan pajak terhadap adanya aktivitas ekonomi nasional yang dihitung dari persentase pertumbuhan penerimaan pajak dibagi dengan persentase pertumbuhan produk domestik bruto (PDB). Selama periode 2010-2019, rata-rata *tax buoyancy* di Indonesia tercatat hanya sebesar 0,88 (kurang dari 1,00). Artinya, setiap 1% pertumbuhan PDB hanya dapat ditransformasikan kepada 0,88% pertumbuhan penerimaan pajak. Tidak mengherankan jika *tax ratio* di Indonesia justru kian menyusut. Perbaikan *tax buoyancy* justru terjadi pada 2021-2023 yang dapat mencapai rata-rata 1,65.

Agenda peningkatan *tax ratio* sesungguhnya juga telah banyak dilakukan, khususnya selama satu dekade terakhir. Reformasi perpajakan yang mencakup lima pilar pembenahan dalam bidang (i) sumber daya manusia, (ii) proses bisnis, (iii) organisasi, (iv) regulasi, dan (v) teknologi informasi berbasis data, dikerjakan secara konsisten.⁵³ Salah satu terobosan yang dilakukan ialah dengan menciptakan masyarakat melek pajak melalui program inklusi pajak, pembentukan fungsional penyuluh pajak, memperbanyak saluran komunikasi dan informasi tentang pajak, dan sebagainya. Sayangnya, hal tersebut belum cukup.

Dalam menciptakan masyarakat melek pajak, pemerintah khususnya Direktorat Jenderal Pajak tidak bisa dibiarkan sendirian.⁵⁴ Dengan **terbatasnya** kapasitas administrasi otoritas pajak saat ini, '**perpanjangan tangan**' melalui kuasa dan konsultan pajak menjadi hal yang tak terhindarkan. Dalam membangun literasi serta membantu pemenuhan kewajiban perpajakannya, kuasa dan konsultan pajak menjadi **penyedia bantuan** sehingga proses pemungutan pajak di Indonesia menjadi lebih efektif.⁵⁵

Selain itu, keberadaan kuasa dan konsultan pajak yang memiliki standar kompetensi yang mumpuni dapat berperan dalam mendorong ekstensifikasi

⁵² Hal ini tecermin misalkan pada tahun anggaran 2022. Lihat pernyataan Menteri Keuangan Sri Mulyani dalam rapat bersama Badan Anggaran DPR 1 Juli 2022, internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/berita/nasional/40240/target-penerimaan-pajak-dinaikkan-sri-mulyani-yakin-bisa-terlampau>

⁵³ Seluk beluk mengenai agenda reformasi perpajakan Indonesia (2017-sekarang) dapat diakses melalui <https://pajak.go.id/id/reformdjp>

⁵⁴ Darussalam, "Mengedepankan Peran Edukasi Pajak," *Bisnis Indonesia*, 7 Agustus 2017.

⁵⁵ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries* (Paris: OECD Publishing, 2008), 18.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

pajak. Dengan tingginya *shadow economy* di Indonesia, masih banyaknya sektor-sektor yang sulit untuk dipajaki, seperti kegiatan informal, *black market*, UKM, sektor pertanian, dan sebagainya. Berdasarkan studi yang dilakukan oleh Medina dan Schneider, rata-rata jumlah transaksi *shadow economy* di Indonesia pada kurun waktu antara tahun 2005-2015 mencapai angka **26,6% dari PDB**.⁵⁶

Lebih jauh lagi, wajib pajak orang pribadi terindikasi menjadi salah satu komponen dalam *shadow economy* yang belum berkontribusi banyak terhadap penerimaan pajak. Hal ini dapat terlihat dari masih rendahnya kinerja pajak penghasilan yang berasal dari orang pribadi (PPh OP). Padahal, penerimaan pajak berbagai negara maju pada umumnya justru ditopang oleh pajak penghasilan dari wajib pajak orang pribadi (PPh OP).

Berdasarkan hasil estimasi yang dilakukan oleh DDTC Fiscal Research pada tahun 2018, **PPh OP memiliki tax gap sebesar 58% untuk tahun 2016**.⁵⁷ Artinya, kinerja penerimaan PPh OP pada saat itu **hanya mencapai 42% dari potensi seharusnya**. Kinerja tersebut tentu dapat dikaitkan dengan fakta bahwa wajib pajak OP, berbeda dengan wajib pajak badan, umumnya tidak memiliki karyawan yang memiliki kompetensi pajak yang bisa membantu kepatuhan pajak. Oleh karena itu, masih terdapat potensi pajak di Indonesia yang perlu dimaksimalkan, salah satunya melalui peran kuasa dan konsultan pajak.

Dalam melihat peran kuasa dan konsultan pajak atas upaya meningkatkan kepatuhan, penting pula untuk mengenali karakteristik wajib pajak. Pemahaman yang mendalam mengenai perilaku kepatuhan wajib pajak akan menentukan tidak hanya bagaimana strategi otoritas pajak dalam mempengaruhi perilaku mereka, tapi juga bagaimana mendorong keterlibatan kuasa dan konsultan pajak. Menurut OECD, perilaku wajib pajak dapat diklasifikasikan ke dalam empat kelompok yang digambarkan dalam suatu piramida model kepatuhan.⁵⁸ Keempat kelompok tersebut terdiri atas: (i) **wajib pajak yang selalu patuh**; (ii) **wajib pajak yang memiliki keinginan patuh tapi memiliki kendala**; (iii) **wajib pajak yang mencoba untuk tidak patuh ketika terdapat kesempatan**; serta (iv) **wajib pajak yang telah memutuskan untuk tidak patuh sama sekali**.

Di Indonesia, terdapat dugaan bahwa karakteristik wajib pajak kita mayoritas berada di kelompok kedua dan ketiga. Oleh karena itu, justru **peran** kuasa dan konsultan pajak kian relevan. Sebagai contoh, dalam menangani wajib pajak

⁵⁶ Leandro Medina dan Friedrich Schneider, "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?" *IMF Working Paper* WP/18/17, (2018): 46.

⁵⁷ DDTC Fiscal Research, "Estimasi Potensi Penerimaan Pajak Indonesia: PPh OP, PPh Badan, dan PPN," Kajian ini disiapkan untuk Kementerian PPN/Bappenas (2019).

⁵⁸ OECD, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance* (Paris: OECD, 2004).

kelompok kedua yakni yang ingin patuh tetapi memiliki keterbatasan informasi atau pemahaman. Atau, juga untuk memengaruhi wajib pajak kelompok ketiga semisal dalam memperlihatkan risiko yang dapat terjadi jika wajib pajak yang bersangkutan memutuskan untuk tidak patuh.

C.4 Jumlah Ahli Perpajakan yang Terbatas

Salah satu elemen yang seringkali luput dari observasi kita untuk terwujudnya sistem perpajakan yang ideal dan seimbang, yaitu kesiapan **sumber daya manusia** dalam dalam bidang perpajakan. Kesiapan sumber daya manusia bisa menjamin prasyarat terbentuknya masyarakat pajak (*tax society*) yang cerdas dan kritis, yang memiliki keinginan untuk berpartisipasi dalam pembangunan, serta mengetahui hak-hak dan kewajiban mereka dalam perpajakan. **Kuantitas** dan **kualitas** sumber daya manusia dalam bidang perpajakan pada hakikatnya tergantung dari bagaimana **sistem pendidikan tinggi kompetensi perpajakan** dapat membentuk hal tersebut.⁵⁹ Serta, bagaimana perangkat ketentuan perpajakan **mendorong** perguruan tinggi menyelenggarakan pendidikan kompetensi perpajakan yang terstandarisasi dan diakui lulusannya sebagai cikal bakal **'tuan rumah'** profesi kuasa dan konsultan pajak.

Dalam rangka menciptakan sistem perpajakan yang baik, sesuai dengan *four canons of taxation* dari Adam Smith, serta memenuhi ekspektasi masyarakat, terdapat empat hal mendasar yang harus tersedia.⁶⁰ *Pertama* adalah pentingnya pemahaman, atau **edukasi** tentang pajak. Walau pajak merupakan aspek penting dalam perekonomian dan kehidupan masyarakat, sarana pendidikan tentang pajak belum banyak tersedia. Padahal edukasi mengenai pajak dapat memengaruhi **persepsi** serta kemampuan untuk mematuhi.

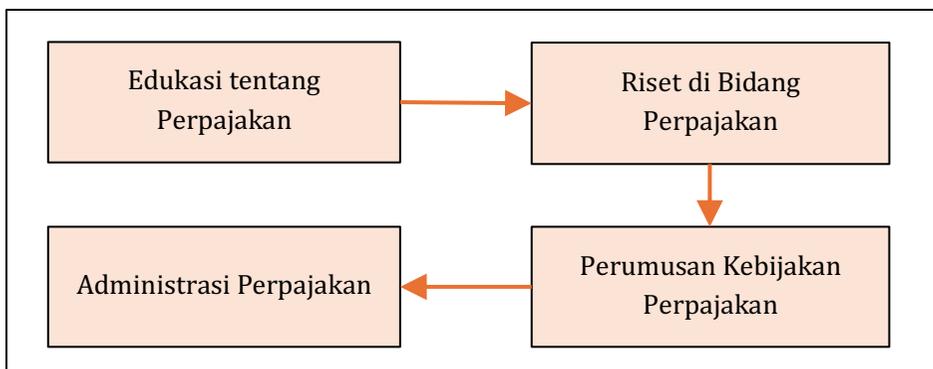
Pada tahap selanjutnya, pengetahuan dan pemahaman mengenai pajak juga dapat membantu kegairahan **kegiatan riset di bidang pajak**. Riset di bidang pajak diperlukan untuk dapat menelaah berbagai opsi yang tersedia sebelum membuat keputusan terkait kebijakan pajak, termasuk pula dalam membantu pemangku kebijakan dan politisi dalam memilih kebijakan terbaik. Kegiatan riset tersebut tidak hanya turut memperkaya perspektif pemerintah dalam

⁵⁹ Banyak negara berkembang, saat ini mulai mengembangkan upaya edukasi pajak dalam rangka menjamin setting lingkungan yang mendukung penerimaan pajak yang berkesinambungan. Lihat OECD, *Building tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book of Taxpayer Education* (Paris: OECD Publishing, 2015) dan OECD,

⁶⁰ Lihat Richard Murphy, *The Joy of Tax* (London: The Bantam Press, 2015).

memberikan rekomendasi kebijakan pajak dari sisi akademis, tetapi memiliki peran dalam mempengaruhi opini partai-partai politik.⁶¹

Gambar 2.3 Empat Prasyarat Sistem Perpajakan yang Baik



Sumber: diolah oleh Penulis, dari Richard Murphy, *The Joy of Tax* (London: The Bantam Press, 2015).

Dengan demikian, tidak mengherankan jika perumusan kebijakan pajak di Indonesia seakan **'kering'** dari perdebatan dan kajian. Proses perumusan kebijakan pajak hanya seolah menjadi domain pemerintah dan jarang keterlibatan dari sisi masyarakat. Padahal, Holcembe menekankan bahwa **kebijakan perpajakan merupakan produk politik dari proses interaksi antara pemerintah dengan masyarakat.**⁶² Pemahaman dan kepercayaan antara satu dengan lainnya menjadi prasyarat untuk menghasilkan kebijakan yang mencerminkan kesepakatan bersama. Sebagai konsekuensi, absennya mekanisme *check and balance* dari masyarakat memiliki risiko terjadinya kesalahan dalam memilih kebijakan pajak yang baik.

Selain terkait kebijakan, administrasi pajak suatu negara juga berpengaruh untuk menentukan kualitas sistem perpajakan. Otoritas pajak seharusnya dapat terlibat dalam perumusan kebijakan, bertanggungjawab dalam implementasi dan pemungutan pajak, serta melaksanakan penegakan hukum pajak. Oleh karena itu, Casanegra mengutarakan bahwa administrasi pajak yang baik pada dasarnya merupakan salah satu wujud kebijakan pajak yang baik pula.⁶³

⁶¹ Christopher J. Wales dan Christopher P. Wales, *Structures, Processes, and Governance in Tax-Policy Making: An Initial Report* (Oxford University: Center for Business Taxation, 2012), 79.

⁶² Randall G. Holcombe, "Tax Policy from A Public Choice Perspective," *National Tax Journal*, Vol 51 No. 2 (1998): 359.

⁶³ Milka Casanegra de Jantscher, "Administering the VAT", dalam *Value Added Taxation in Developing Countries*, ed. Malcolm Gillis, C. Shoup and G.P. Sicut (Washington: World Bank, 1990), 179.

Dalam menjamin berlangsungnya keempat tahapan di atas, hal yang harus digaribawahi ialah **ketersediaan sumber daya manusia** di bidang perpajakan yang berkualitas di Indonesia. Dalam hal ini tentu kita perlu untuk meninjau ahli pajak yang tersedia di universitas, dunia usaha, otoritas pajak, lembaga penelitian, dan sebagainya. Salah satunya ialah ketersediaan kuasa dan konsultan pajak. Menariknya, **jumlah konsultan pajak di Indonesia hingga saat ini dapat dikatakan belum ideal.**

Hingga 31 Desember 2023, jumlah izin konsultan pajak di Indonesia sebanyak **7.094** orang (lihat Tabel 2.1). Secara statistik, jumlah ini mengalami peningkatan sebesar 82,4% dibanding tahun 2019 yang jumlahnya hanya sebesar 3.851 orang.⁶⁴ Namun, jika dibandingkan dengan jumlah populasi penduduk Indonesia, jumlahnya masih terlalu sedikit yaitu hanya terdapat **1 konsultan pajak di antara 39.826 penduduk.** Rasio tersebut berbeda jauh dibanding negara-negara lainnya, bahkan Filipina dan Malaysia.

Tabel 2.1 Estimasi Jumlah Konsultan Pajak di Berbagai Negara

Negara	Jumlah Konsultan Pajak	Jumlah Penduduk (Juta)	Rasio Penduduk per Konsultan Pajak
Australia ^a	45.419	26,6	587
Malaysia ^b	2.625	33,9	12.929
Afrika Selatan ^c	18.000	58,6	3.253
Belgia ^c	36.500	11,5	315
Jerman ^a	88.969	84,5	950
Italia ^c	116.000	60,4	520
Perancis ^c	20.000	65,2	3.260
Amerika Serikat ^b	89.170	333,3	3.737
Jepang ^b	80.692	125,1	1.551
Singapura ^d	3.125	5,9	1,894
Filipina ^c	5.244	109,6	20.900
Indonesia^a	7.094	278,7	39.826

Catatan: ^a) data tahun 2023; ^b) data tahun 2022; ^c) data tahun 2020/2021 atau tahun terakhir tersedia; ^d) data tahun 2024

Sumber: berbagai sumber, diolah oleh Penulis.

Jika dilihat dari segi kebutuhan, kompleksitas kegiatan usaha yang semakin meningkat serta variasi model bisnis yang berkembang diperkirakan akan sangat

⁶⁴ Pusat Pembinaan Profesi Keuangan, *Laporan Kinerja Pusat Pembinaan Profesi Keuangan Tahun 2023* (Jakarta: Kementerian Keuangan, 2024).

memerlukan jasa konsultasi berbasis pengetahuan (*knowledge-based consulting*) dalam membantu pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan.

Dengan demikian, terdapat adanya urgensi untuk mendorong ketersediaan profesional pajak, baik individu berprofesi sebagai kuasa dan konsultan pajak maupun penyedia jasa perpajakan lainnya yang dapat **membantu literasi** dan **kepatuhan pajak** di Indonesia. Oleh karena itu, sudah selayaknya para pemangku kepentingan yang terkait dengan kuasa dan konsultan pajak berupaya membenahi pengaturan kuasa dan konsultan pajak di Indonesia.

C.5 Perlindungan Pengguna Jasa dan Kepentingan Pemerintah

Implementasi *self-assessment system* sebagai sistem pemungutan pajak utama di Indonesia menuntut wajib pajak untuk mampu menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan kewajiban perpajakan mereka secara sendiri. Dalam konteks tersebut, wajib pajak secara tidak langsung dipersyaratkan untuk memiliki pemahaman yang mendalam terhadap ketentuan perpajakan.

Dalam praktiknya, keterbatasan pemahaman terkait perpajakan membuat wajib pajak menggunakan jasa kuasa dan konsultan pajak untuk membantu memenuhi hak serta melaksanakan kewajiban perpajakan mereka. Selain itu, kuasa dan konsultan pajak juga memiliki peran dalam mengedukasi masyarakat atau sebagai perantara (*tax intermediary*) dari pemerintah sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya.

Pengaturan terkait kuasa dan konsultan pajak diperlukan untuk **melindungi** klien (wajib pajak) sebagai pengguna jasa serta masyarakat umum dari kuasa dan konsultan pajak yang tidak mempunyai integritas dan kompetensi. Kepentingan pengaturan negara dalam konteks ini selayaknya sama dengan perlindungan konsumen lainnya.⁶⁵

Atas dasar pemikiran di atas, sudah saatnya Indonesia mengatur kuasa dan konsultan pajak melalui suatu regulasi yang mencerminkan **grand design** pengaturan profesi ini. Jika tidak diatur secara komprehensif, kuasa dan konsultan pajak yang tidak mempunyai integritas dan kompetensi dapat memberikan saran yang tidak sesuai dengan kode etik kepada wajib pajak, salah satunya untuk memanfaatkan skema penghindaran pajak atau perencanaan pajak agresif lainnya.⁶⁶ Terkait hal ini, Myers dalam Sakurai dan Braithwaite

⁶⁵ Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael, Op.Cit., 135.

⁶⁶ Milton C. Regan, "Tax Advisors and Conflicted Citizens," *Legal Ethics*, Vo. 16, No. 2 (2014): 322.

menegaskan bahwa tanggung jawab etika kuasa dan konsultan pajak terhadap kliennya perlu sesuai dengan pengetahuan dan kemampuannya.⁶⁷

Selain itu, dewasa ini terdapat diskursus mengenai dualisme peran kuasa dan konsultan pajak. Penelitian dari Tan menunjukkan di satu sisi, kuasa dan konsultan pajak memang membantu menegakkan ketentuan perpajakan. Akan tetapi, di sisi lain, terdapat beberapa kuasa dan konsultan pajak yang justru menjadi “pelaku eksploitasi hukum pajak” itu sendiri.⁶⁸

Jika situasi pajak yang dihadapi penuh ketidakjelasan dan ketidakpastian (*grey area*), kuasa dan konsultan pajak cenderung merekomendasikan posisi yang agresif terhadap suatu kasus pajak. Sebaliknya, dalam situasi pajak yang relatif jelas, mereka cenderung merekomendasikan untuk menegakkan hukum pajak.⁶⁹ Oleh karena itu, mengingat peran kuasa dan konsultan pajak berpotensi disalahgunakan untuk kepentingan tertentu, suatu **standar etika** dibutuhkan untuk menetapkan koridor batasan tindakan dari profesi kuasa dan konsultan pajak.

Temuan lain dari penelitian tersebut juga menunjukkan bahwa wajib pajak cenderung menerima rekomendasi dari kuasa dan konsultan pajak, terlepas dari jenis saran yang diberikan merupakan perencanaan pajak yang bersifat agresif atau konservatif. Dalam konteks tersebut, kuasa dan konsultan pajak memiliki peranan sentral dan sangat **berpengaruh** terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak selaku kliennya, apalagi jika ketergantungan wajib pajak terhadap kuasa dan konsultan pajak tinggi.⁷⁰ Lebih lanjut, tidak hanya dari sisi kuasa dan konsultan pajak, ide untuk bersikap agresif terhadap pajak juga bisa datang dari wajib pajak. Bagi kuasa dan konsultan pajak, salah satu isu tersulit, yaitu berurusan dengan klien yang memberikan **tekanan** untuk menerapkan perencanaan pajak yang bersifat *aggressive reporting positions*.⁷¹

Meski secara teori, kuasa dan konsultan pajak juga berperan membantu otoritas pajak dalam meningkatkan kepatuhan pajak, pada praktiknya kuasa dan konsultan pajak juga menjadi pihak yang **berisiko tinggi** membantu wajib pajak dalam melakukan *aggressive tax planning*. Salah satu cara untuk menanggulangi *aggressive tax planning* yang direkomendasikan oleh OECD adalah melalui registrasi serta perumusan regulasi profesi kuasa dan konsultan pajak.⁷²

⁶⁷ Yuka Sakurai dan Valerie Braithwaite, Op.Cit., 2.

⁶⁸ Lin Mei Tan, “Taxpayers’ Preference for Type of Advice from Tax Practitioners: A Preliminary Examination,” *Journal of Economic Psychology* No. 20 (1999): 433-435.

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ Cheryl A. Cruz, William E. Shafer, dan Jerry R. Strawser, “A Multidimensional Analysis of Tax Practitioners’ Ethical Judgments,” *Journal of Business Ethics* 24 (2000): 223.

⁷² OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries* (Paris: OECD Publishing, 2008), 18.

BAB 3

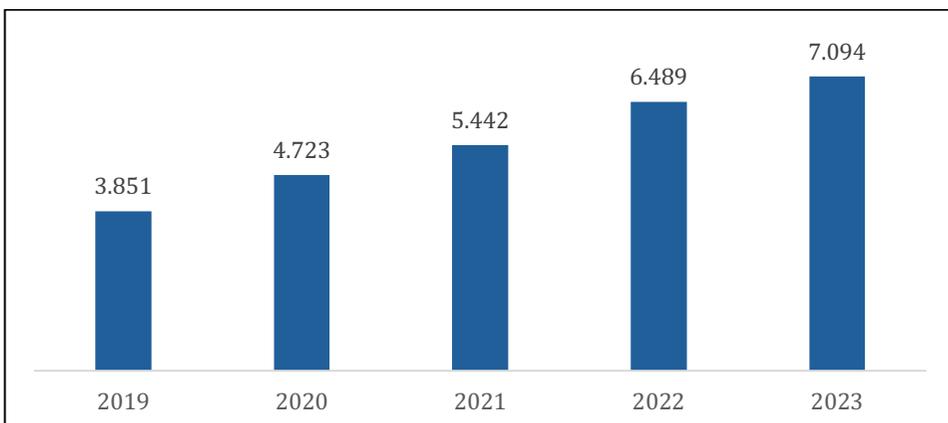
PERTIMBANGAN DALAM MENGATUR KUASA DAN KONSULTAN PAJAK

Pada bab ini, penulis akan memberikan beberapa **pertimbangan** yang sangat relevan dalam penyusunan *grand design* pengaturan kuasa dan konsultan pajak di Indonesia. Pertimbangan-pertimbangan yang diajukan tidak hanya melihat aspek mikro, tetapi juga berangkat dari berbagai aspek fundamental yang ada dalam sistem perpajakan Indonesia serta kaitannya dengan peran kuasa dan konsultan pajak.

A. Meningkatkan Jumlah Kuasa dan Konsultan Pajak yang Berkompeten

Kuasa dan konsultan pajak memiliki peran tidak hanya dalam konteks menjamin hak wajib pajak namun juga dalam menjamin kepatuhan dalam kerangka kontrak fiskal yang ideal. Sayangnya, saat ini bisa dikatakan bahwa jumlah kuasa dan konsultan pajak, dalam hal ini konsultan pajak, di Indonesia masih rendah dan belum memenuhi kebutuhan wajib pajak (Gambar 3.1).

Gambar 3.1 Perkembangan Jumlah Izin Konsultan Pajak di Indonesia, 2019-2023



Sumber: statistik umum konsultan pajak per 31 Desember 2023, sebagaimana dikutip dari Pusat Pembinaan Profesi Keuangan, *Laporan Kinerja Pusat Pembinaan Profesi Keuangan 2023*, (Kementerian Keuangan, 2024).

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Padahal peran kuasa dan konsultan pajak sangat strategis terhadap situasi sistem pajak yang kompleks seperti di Indonesia. Terlebih, mengingat adanya dinamika perubahan lanskap perpajakan global dan domestik yang sedemikian cepat dan membutuhkan kuasa dan konsultan pajak yang memiliki kompetensi serta integritas. Oleh karenanya, prinsip pertama yang harus dijadikan acuan penyusunan *grand design* pengaturan kuasa dan konsultan pajak adalah untuk **meningkatkan jumlah** profesi kuasa dan konsultan pajak yang kompeten dalam jumlah yang ideal.

Upaya meningkatkan **jumlah kuantitas** profesi kuasa dan konsultan pajak yang ideal seharusnya dapat tercermin dalam ruang lingkup ketentuan kuasa dan konsultan pajak yaitu: (i) siapa yang bisa dianggap sebagai kuasa dan konsultan pajak, (ii) siapa saja yang bisa memberikan jasa perpajakan, serta (iii) apakah jasa perpajakan perlu dimonopoli oleh profesi kuasa dan konsultan pajak atau tidak.¹

Dalam merumuskan ketentuan mengenai profesi kuasa dan konsultan pajak, pemerintah harus berpijak bahwa kuasa dan konsultan pajak sangat dibutuhkan perannya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Dengan demikian, bagaimana meningkatkan kuantitas kuasa dan konsultan pajak dengan tetap menjaga kualitas kompetensinya. Sekali lagi perlu diketahui, sumber daya manusia yang potensial untuk melakukan jasa perpajakan sesungguhnya **tidak hanya berasal** dari profesi kuasa dan konsultan pajak. Peran akademisi, karyawan pajak perusahaan, advokat, akuntan publik, hingga ahli teknologi tertentu dapat melakukan **sebagian** dari jasa-jasa perpajakan yang semakin luas.

Akan tetapi, perlindungan wajib pajak dari jasa perpajakan yang tidak memiliki integritas dan kompetensi **tetap menjadi perhatian**. Membuka peluang adanya penambahan kuantitas kuasa dan konsultan pajak **bukan berarti akan mengesampingkan standar kompetensi** dari profesi tersebut.

Hal yang perlu menjadi perhatian utama adalah **upaya untuk menjaga kualitas** seharusnya tidak dipahami sebagai cara untuk melakukan **penyaringan secara ketat** (filterisasi) atas siapa yang memiliki **kompetensi dasar** sebagai kuasa dan konsultan pajak. **Namun**, lebih menekankan kepada mekanisme **pengawasan** serta **jaminan** adanya **pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan** bagi profesi kuasa dan konsultan pajak yang **dilakukan** oleh pemerintah, organisasi profesi, dan perguruan tinggi di bidang kompetensi perpajakan.

¹ Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael, "Regulation of Tax Professionals," dalam *Tax Law Design and Drafting Vol. 1*, ed. Victor Thuronyi et al. (Washington D.C.: IMF, 1996), 137.

B. Menciptakan Sistem Perpajakan yang Efisien dan Memiliki Biaya Kepatuhan (*Cost of Compliance*) yang Rendah

Sistem perpajakan yang efisien sangat dipengaruhi oleh desain dalam kebijakan, administrasi, serta hukum.² Dalam penerapannya, istilah efisien tersebut juga mengacu pada biaya kepatuhan yang rendah (*cost of compliance*), yaitu biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak dalam rangka mematuhi ketentuan perpajakan.

Menurut Sandford, biaya kepatuhan (serta biaya administrasi) merupakan biaya tersembunyi dari sistem perpajakan.³ Artinya, biaya-biaya yang timbul dalam rangka memenuhi hak dan kewajiban perpajakan. Biaya kepatuhan bisa dibedakan menjadi dua sebagai berikut:

- (i) **mandatory cost**, yaitu biaya yang diperlukan untuk mematuhi ketentuan pajak misalkan dengan membayar staf pajak;
- (ii) **voluntary cost**, yaitu biaya yang dikeluarkan untuk jasa perpajakan yang diberikan oleh kuasa dan konsultan pajak.

Biaya kepatuhan sendiri bisa terjadi karena adanya asimetri informasi, yakni situasi di mana pemangku kepentingan di sektor pajak memiliki informasi yang tidak berimbang satu sama lain.⁴

Informasi asimetri diperkirakan semakin meningkat dalam situasi sistem perpajakan yang semakin kompleks dan dinamis. Akibatnya, rentan terhadap ketidakpastian dan jumlah sengketa. Pada situasi tersebut, prospek bertambahnya *mandatory cost* maupun *voluntary cost* sangat besar, terutama dengan adanya risiko koreksi jumlah pajak yang terutang maupun reputasi wajib pajak.

Oleh karena itu, kehadiran pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak perlu turut menciptakan sistem perpajakan yang **efisien** dan memiliki **biaya kepatuhan (*cost of compliance*) yang rendah**. Sebagai contoh, jika jasa perpajakan hanya secara eksklusif diberikan kepada kuasa dan konsultan pajak dan tidak bisa dilakukan oleh karyawan perpajakan yang berasal dari internal perusahaan, terdapat kemungkinan suatu perusahaan akan mengeluarkan **biaya tambahan** untuk menggunakan jasa kuasa dan konsultan pajak eksternal.

² Reuven S. Avi-Yonah, "The Three Goals of Taxation", *Tax L. Rev* No, 1 (2006): 1.

³ Cedric Sandford, "General Report: Administrative and Tax Compliance Costs of Taxation", dalam *Administrative and Tax Compliance Costs of Taxation*, ed. Cedric Sandford (Alphen aan de Rijn: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989).

⁴ Lihat B. Bawono Kristiaji, "Asymmetric Information and Its Impact on Tax Compliance Cost in Indonesia: A Conceptual Approach," DDTC Working Paper No.0113 (2013). Internet, dapat diakses melalui <https://ddtc.co.id/uploads/pdf/Working-Paper-Asymmetric-Information-Its-Impact-On-Tax-Compliance-Cost-In-Indonesia.pdf>.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Sebagai catatan, biaya kepatuhan yang tinggi dapat memberikan suatu keengganan bagi wajib pajak untuk berpartisipasi secara patuh ke dalam sistem perpajakan.⁵ Oleh karena itu, jangan sampai adanya pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak memberikan peluang dan potensi terjadinya **biaya kepatuhan wajib pajak (*cost of compliance*)** yang semakin **tinggi**.

Kondisi ini nantinya membutuhkan pengaturan mengenai derajat monopoli jasa perpajakan serta kompetensi dari kuasa dan konsultan pajak. Jika permintaan atas jasa perpajakan tidak diimbangi oleh kenaikan jumlah kuasa dan konsultan pajak, yang terjadi adalah *excess demand* yang akan menciptakan 'kenaikan tingkat harga'. Atau dengan kata lain, akan menimbulkan **biaya kepatuhan wajib pajak (*cost of compliance*) yang tinggi**. Untuk itu, perlu memperhatikan tingkat keseimbangan pasar tenaga kerja terkait dengan jasa perpajakan seperti dapat dilihat dalam Gambar 3.2.

Dari Gambar 3.2 tersebut, dapat dipahami bahwa selama tingkat ketersediaan tidak bertambah (bergesernya kurva S'), meningkatnya permintaan akan jasa kuasa dan konsultan pajak akan terus mendorong biaya atas kuasa dan konsultan pajak. Selain itu, biaya-biaya yang terakumulasi dalam sulitnya memperoleh dan mempertahankan gelar profesi kuasa dan konsultan pajak yang semakin besar juga dapat berpengaruh secara tidak langsung terhadap harga jasa kuasa dan konsultan pajak. Salah satu pengaturan yang diperlukan dalam mencegah biaya kepatuhan yang terlalu tinggi tercermin dalam skema imbalan.

Untuk memastikan bahwa wajib pajak dapat menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya, **ketersediaan** kuasa dan konsultan pajak yang **memadai** akan **berkontribusi** terhadap **penurunan** biaya kepatuhan wajib pajak. Dalam hal ini, pemerintah berperan untuk memastikan bahwa biaya kepatuhan bagi wajib pajak adalah serendah mungkin sebagaimana tertuang dalam ***Principles of Good Tax Administration*** yang dipublikasikan oleh OECD.⁶

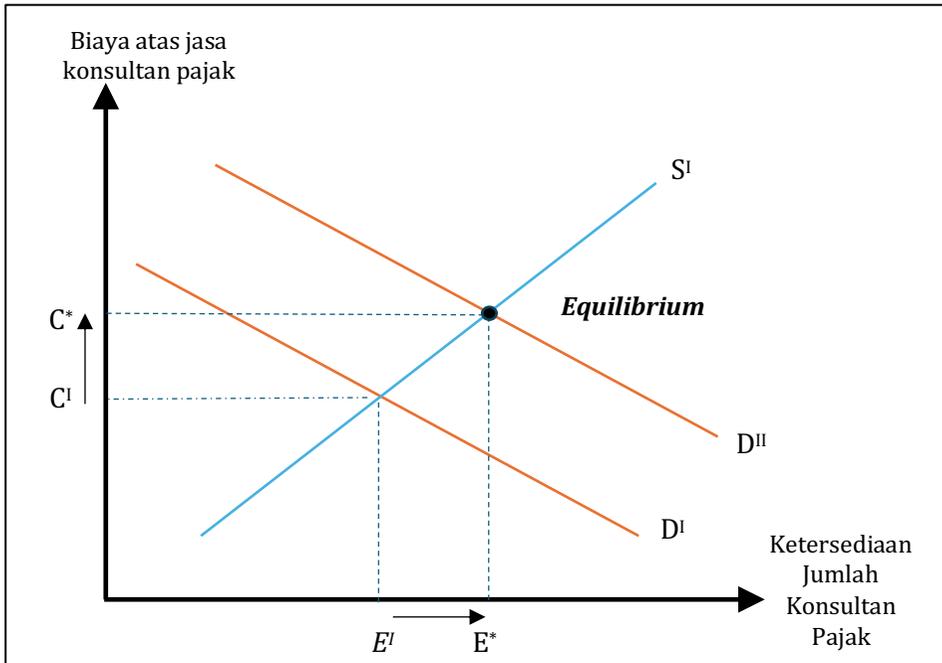
“A good revenue authority consults with taxpayers and other stakeholders on changes to, and the development of, significant policies and procedures. It ensures that compliance costs are kept at the minimum level necessary to achieve good compliance with tax laws.”

(dengan penambahan penekanan)

⁵ Lihat B. Bawono Kristiaji, “Tingkatkan *Tax Ratio*? Turunkan Biaya Kepatuhan Pajak,” dalam *Gagasan Perpajakan untuk Prabowo-Gibran*, ed. Darussalam, et al. (Jakarta: DDTC, 2024).

⁶ OECD, *Principles of Good Tax Administration – Practice Note* (Paris: OECD Publishing, 2001).

Gambar 3.2 Prediksi Keseimbangan Pasar Tenaga Kerja yang Memberikan Jasa Perpajakan



Sumber: direkonstruksi dari George Borjas, *Labor Economics*, (Boston: McGraw-Hill, 2000), 162 sebagaimana dikutip dalam Kajian Akademis RUU Konsultan Pajak: Suatu Alternatif 'Membangun Profesi Konsultan Pajak yang Terpercaya dan Membanggakan dengan Melibatkan Seluruh Pemangku Kepentingan Perpajakan' (Agustus, 2018).

C. Membangun Lingkungan Sistem Pendidikan Kompetensi Perpajakan yang Menopang Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak

Pemerintah berkewajiban membangun lingkungan **system pendidikan kompetensi perpajakan** di perguruan tinggi. Hal dimaksudkan **tidak hanya** untuk menghasilkan kuasa dan konsultan pajak yang kuat basis keilmuannya, tetapi juga **mendukung keilmuan** kompetensi perpajakan untuk dipelajari dan dialami sebagai **lokomotif perubahan** cara pandang tentang pajak. Yaitu, pajak tidak hanya suatu **kewajiban**, tetapi sebagai suatu **kebutuhan** yang memang harus tersedia untuk terciptanya negara yang sejahtera. Jadi, pajak **tidak hanya sekedar** dipelajari di kelas 'bimbingan tes' untuk dapat lulus ujian sertifikasi kuasa dan konsultan pajak, tetapi lebih dari itu, yaitu dipelajari dan didiskusikan **sebagai suatu ilmu** yang memang sangat dibutuhkan negara.

D. Desain Pengaturan Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak yang Selaras dengan Sistem Perpajakan Nasional dan Mampu Menjawab Tantangan ke Depan

Perkembangan sistem pajak yang kian transparan, adil, dan berkepastian turut berpengaruh bagi fungsi kuasa dan konsultan pajak. Saat ini, tujuan keberadaan profesi tersebut diarahkan untuk dapat **memastikan wajib pajak patuh** terhadap ketentuan perpajakan yang berlaku.⁷

Dengan demikian, kuasa dan konsultan pajak diharapkan memberikan perspektif yang tepat bagi wajib pajak mengenai konsekuensi perpajakan dari setiap transaksi yang mereka jalankan. Peran yang dijalankan oleh kuasa dan konsultan pajak pada akhirnya memengaruhi lanskap administrasi perpajakan, termasuk otoritas pajak.⁸

Lebih lanjut, perlu diperhatikan bahwa pengaturan mengenai profesi kuasa dan konsultan pajak sifatnya tidak bisa berdiri sendiri. Pengaturannya **harus integral** dengan sistem administrasi perpajakan secara umum dan ditempatkan secara tepat di tengah-tengah pemangku kepentingan lainnya. Oleh karena itu, **desain** pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak haruslah **selaras** dengan sistem perpajakan nasional yang salah satu tujuannya untuk meningkatkan kepatuhan pajak.

Dari prinsip tersebut maka diperlukan suatu **harmonisasi *grand design*** pengaturan kuasa dan konsultan pajak dengan pengaturan yang berkaitan dengan jasa perpajakan seperti telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan lainnya. Pengaturan kuasa dan konsultan pajak juga harus menjelaskan secara detail kedudukan, ruang lingkup hubungan, serta bentuk koordinasi antara kuasa dan konsultan pajak dengan pemerintah.

Mengingat pentingnya menjaga relevansi keberadaan kuasa dan konsultan pajak dalam menjawab setiap dinamika tantangan sektor pajak, pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak sesungguhnya perlu diletakkan dalam jangka menengah-panjang (10 tahun ke depan) sehingga pengaturan mengenai kuasa dan konsultan pajak harus bisa menjawab **tantangan ke depan**.

Pergeseran paradigma hubungan dengan otoritas pajak yang lebih setara, transparansi, penghormatan hak-hak wajib pajak, digitalisasi, serta isu perpajakan yang tidak tersekat oleh batas-batas yurisdiksi seharusnya terefleksikan dalam pengaturan mengenai hak dan kewajiban kuasa dan

⁷ Roman Tomasic dan Brendan Pentony, "Taxation Law Compliance and The Role of Professional Tax Advisers", *Australian & New Zealand Journal of Criminology* (1991): 249.

⁸ Lihat Harry L. Gutman, "The Role of the Tax Advisor in the Changing World of Global Tax Administration: The 2012 Erwin N. Griswold Lecture Before the American College of Tax Counsel", *Tax Lawyer* Vol. 65 No. 3 (2012): 462-263.

konsultan pajak, bentuk badan usaha, hingga **kurikulum perguruan tinggi** di **bidang kompetensi perpajakan** sebagai **standar** untuk menjaga kompetensi kuasa dan konsultan pajak.

E. Membangun Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak yang Berintegritas dan Menerapkan Prinsip *Corporate Governance*

Suatu perlindungan atas profesi tidak semata-mata hanya dimaknai dalam pemenuhan hak **pihak-pihak yang menjalankan profesi tersebut** saja. Lebih luas dari itu, aspek perlindungan juga harus diterapkan pada **pihak-pihak yang akan menggunakan jasa profesi** maupun terdampak secara langsung dan tidak langsung dari penyelenggaraan profesi tersebut. Tidak terkecuali bagi profesi kuasa dan konsultan pajak.

Dalam konteks profesi kuasa dan konsultan pajak, jasa yang diberikan kepada wajib pajak bisa berupa suatu konsultasi perpajakan, pelaporan SPT, hingga pendampingan atau kuasa di hadapan otoritas pajak, pengadilan pajak, maupun upaya hukum terkait peninjauan kembali di Mahkamah Agung. Tidak mengherankan, jika terdapat suatu anggapan bahwa profesi kuasa dan konsultan pajak hanya sepenuhnya mempertanggungjawabkan pekerjaannya kepada klien (wajib pajak sebagai pengguna jasa). Dengan demikian, standar kompetensi dan perilaku (kode etik) profesi kuasa dan konsultan pajak disusun hanya dalam pemenuhan kewajibannya kepada klien. Sedangkan tanggungjawab kepatuhan perpajakan, tetap menjadi tanggungjawab wajib pajak kepada negara.

Akan tetapi, dalam konteks yang lebih luas, pertanggungjawaban kuasa dan konsultan pajak sejatinya tidak bisa dilepaskan dari kontribusinya kepada masyarakat dan negara. Mengapa? Kuasa dan konsultan pajak sejatinya memiliki **peran positif dalam menjembatani, mengawal hak-kewajiban wajib pajak, dan turut menciptakan iklim kepatuhan pajak**. Sebagai konsekuensi logis, target pemerintah dalam mengoptimalkan penerimaan negara yang adil dan berkepastian hukum akan lebih mudah tercapai. Lebih lanjut lagi, ketersediaan dana untuk pembangunan akan menjamin kesejahteraan masyarakat dan menciptakan negara yang kuat. Dengan demikian, kuasa dan konsultan pajak memiliki **pertanggungjawaban tidak langsung kepada publik**.

Di sisi lain, dewasa ini kuasa dan konsultan pajak kerap dituding sebagai *tax intermediaries* yang terlibat dalam perencanaan pajak yang agresif hingga *tax fraud*. Dalam konteks ini, terdapat benturan kepentingan antara kuasa dan konsultan pajak yang membantu wajib pajak dalam upaya 'penghematan pajak' dengan kuasa dan konsultan pajak sebagai agen tidak langsung bagi kepentingan negara. Oleh karena itu, *grand design* pengaturan konsultan pajak Indonesia membutuhkan suatu prinsip penting lainnya, yaitu untuk membangun profesi

kuasa dan konsultan pajak yang berintegritas dan menerapkan **prinsip corporate governance**.

Untuk menghindari aktivitas fasilitasi pajak yang tidak beretika, kuasa dan konsultan pajak tidak hanya perlu dibekali dengan **profesionalisme**, tapi juga **kode etik**. Selama ini, tata kelola bisnis (*corporate governance*) dan pajak menjadi dua ranah yang terpisah dan belum banyak diperdalam. Namun, keduanya pada dasarnya saling memengaruhi, misalkan dalam hal pelaporan keuangan, perencanaan pajak yang agresif baik yang diperkenankan maupun tidak, hingga menjaga keseimbangan antara tujuan secara bisnis (laba) dengan tata kelola yang baik (kepatuhan pajak).⁹ Singkatnya, muatan kode etik dan *corporate governance* menjadi salah satu elemen yang harus dimasukkan dalam pembekalan serta pengawasan perilaku kuasa dan konsultan pajak.

Pengaturan dalam rangka mencapai kondisi tersebut mencakup poin-poin mengenai konflik kepentingan, hak dan kewajiban kuasa dan konsultan pajak, kode etik, dan sanksi. Selain itu, bentuk badan usaha maupun asosiasi profesi yang mewadahi kuasa dan konsultan pajak juga wajib untuk mengadopsi prinsip *corporate governance*.

F. Membentuk Masyarakat Melek dan Sadar Pajak

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, terbentuknya **tax society** merupakan faktor penting dalam rangka menciptakan sistem pajak yang ideal. Banyak cara atau terobosan yang bisa dipergunakan untuk mencapai penerimaan pajak yang berkualitas dan berkesinambungan. Walau demikian, banyak pihak melupakan peranan penting dari kesadaran pajak. **Partisipasi** kuasa dan konsultan pajak dalam sosialisasi dan edukasi pajak pada dasarnya dapat mengubah *mindset* serta *tax morale* masyarakat.¹⁰

Sebagai penyambung antara otoritas pajak dan wajib pajak, kuasa dan konsultan pajak memiliki peran penting dalam membangun moral pajak dan budaya untuk patuh. Secara bersamaan, kuasa dan konsultan pajak merupakan **representasi** dari otoritas pajak sekaligus wajib pajak. Di satu sisi kuasa dan konsultan pajak membantu wajib pajak untuk memahami dan memenuhi kewajiban perpajakannya. Di sisi lain, melalui peran mereka untuk meningkatkan kepatuhan pajak, mereka juga berperan dalam upaya meningkatkan penerimaan pajak.¹¹

⁹ Mihir A. Desai dan Dhammika Dharmapala, "Tax and Corporate Governance: An Economic Approach", dalam, *Tax and Corporate Governance*, ed. Wolfgang Schon (Berlin: Springer, 2008), 13-30.

¹⁰ OECD, "Study into the Role of Tax Intermediaries", (2008): 5.

¹¹ *Ibid.*

Pada dasarnya, wajib pajak menggunakan jasa kuasa dan konsultan pajak untuk membantu dan mewakili mereka terkait isu-isu perpajakan. Contohnya, keinginan wajib pajak untuk dapat memberikan pelaporan pajak yang akurat karena keterbatasan pengetahuan perpajakan mereka, kebutuhan advis tentang beban pajak yang efisien, ketakutan mereka jika melakukan kesalahan pelaporan serta sanksinya, maupun alasan efisiensi waktu dalam pelaporan.¹²

Keberadaan kuasa dan konsultan pajak harus diletakkan dalam kerangka yang mampu memenuhi kebutuhan wajib pajak dan tetap tunduk terhadap level kepatuhan yang diharapkan oleh otoritas pajak.¹³ Hal ini dikarenakan kuasa dan konsultan pajak seringkali menjadi bagian dalam interaksi antara otoritas pajak dengan wajib pajak. Oleh karena itu, pemerintah harus mampu **memanfaatkan** peran kuasa konsultan pajak tersebut dalam mewujudkan kerangka kepatuhan sukarela.

Di sini peran kuasa dan konsultan pajak akan menjadi sangat menentukan. Sebagai pihak yang lebih dekat dengan wajib pajak, kuasa dan konsultan pajak diharapkan dapat meyakinkan wajib pajak untuk memiliki **prasangka yang baik kepada otoritas pajak**. Sebaliknya, kuasa dan konsultan pajak juga yang berperan meyakinkan otoritas pajak bahwa **wajib pajak memiliki keinginan untuk patuh**. Jika interaksi ini dapat terwujud, maka kepercayaan otoritas pajak dengan wajib pajak dapat mengawali **babak baru** hubungan yang berkualitas¹⁴ dengan tetap menjaga moral dan tingkat kepatuhan.¹⁵

G. Mendukung *Brand* Kuasa dan Konsultan Pajak Lokal Berkompetisi di Dunia Internasional

Dengan semakin terintegrasinya kegiatan bisnis dan berkurangnya hambatan untuk melakukan aktivitas antarnegara, kebutuhan akan jasa perpajakan juga berpotensi semakin merambah secara lintas batas negara. Tidak dapat dipungkiri, sebagian wajib pajak dalam negeri juga berasal dari negara lain yang memiliki urusan dengan perpajakan di Indonesia. Dengan demikian, interaksi sistem pajak antarnegara juga menuntut ketersediaan kuasa dan konsultan pajak yang dapat berkompetisi dengan konsultan pajak asing (luar negeri).

Lebih jauh lagi, pentingnya **konsultan pajak lokal** (dalam negeri) untuk membangun dan memiliki **brand global** sangat diperlukan dalam

¹² Ken Devos, "The Impact of Tax Professionals Upon the Compliance Behavior of Australian Individual Taxpayers", *Revenue Law Journal* (2012): 1.

¹³ Roman Tomasic dan Brendan Pentony, "Taxation Law Compliance and The Role of Professional Tax Advisers", *Australian & New Zealand Journal of Criminology* (1991): 243.

¹⁴ Harry L. Gutman, *OpCit.*, 465.

¹⁵ Ken Devos, "The Impact of Tax Professionals Upon the Compliance Behavior of Australian Individual Taxpayers", *Revenue Law Journal* (2012): 4.

mengakomodasi konsultan pajak lokal yang ingin *go international* bersaing secara global.

Oleh karena itu, keberadaan **konsultan pajak lokal atau dalam negeri** yang memiliki **reputasi internasional** justru sangat penting dalam menjaga kedaulatan pajak negara terhadap model bisnis baru yang semakin tidak mengenal batas. Pada akhirnya, kuasa dan konsultan pajak dalam negeri yang mampu bersaing secara global akan memiliki pengaruh positif terhadap optimalisasi kinerja pajak dalam negeri.

H. Pihak yang Menguasai Perpajakan Bukanlah Pihak yang Homogen

Regulasi mengenai kuasa dan konsultan pajak pada dasarnya tidak hanya mewakili kepentingan suatu asosiasi profesi kuasa dan konsultan pajak saja. Pernyataan ini secara tegas dinyatakan oleh Thuronyi dan Vanistendael sebagai berikut.¹⁶

*“From the point of view of the tax profession, a monopoly may be highly desirable, However, **it is the general interest** and not the interest of the profession **that should decide this issue.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Menurut Thuronyi dan Vanistendael, isu tentang kuasa dan konsultan pajak seharusnya ditempatkan dalam kerangka **kepentingan umum**. Dengan kata lain, berdasarkan prinsip kontrak fiskal sebagai perwujudan demokrasi di ranah perpajakan, pembahasan dan pengaturan kebijakan tentang kuasa dan konsultan pajak yang nantinya akan dirumuskan dalam regulasi pajak **tidak boleh dimonopoli** oleh salah satu pemangku kepentingan perpajakan saja.

Dapat disepakati bahwa kuasa dan konsultan pajak memiliki peran yang penting, sama pentingnya dengan peran pemangku kepentingan (*stakeholders*) perpajakan lainnya, seperti pemerintah, perguruan tinggi di bidang kompetensi perpajakan beserta akademisinya, serta wajib pajak sebagai pengguna jasa perpajakan. Terlebih lagi, di tengah sistem perpajakan global dan domestik yang semakin kompleks dan dinamis, serta berada dalam semangat reformasi perpajakan yang saat ini sedang berlangsung di Indonesia, peran kuasa dan konsultan pajak sangat dibutuhkan.

Selain itu, aspek yang heterogen juga ditunjukkan melalui adanya perkembangan jumlah organisasi profesi konsultan pajak di Indonesia. Saat ini, Indonesia

¹⁶ Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael, Regulation of Tax Professionals Victor Thuronyi and Frans Vanistendael” dalam *Tax Law Design and Drafting Vol. 1*, ed. Victor Thuronyi et al. (Washington D.C.: IMF, 1996), 137.

memiliki empat asosiasi konsultan pajak. *Pertama*, Ikatan Konsultan Pajak Indonesia (IKPI) pada 27 Agustus 1965. *Kedua*, Asosiasi Konsultan Pajak Publik Indonesia (AKP2I) pada 09 Juni 2014. *Ketiga*, Perkumpulan Konsultan Praktisi Perpajakan Indonesia (Perkoppi) pada 03 Oktober 2019. *Keempat*, Perkumpulan Praktisi dan Profesi Konsultan Pajak Indonesia (P3KPI) yang berdiri pada 18 Oktober 2020. Dengan adanya empat asosiasi tersebut, konsultan pajak diberi hak untuk memilih sesuai kehendaknya dalam berserikat dan berkumpul.¹⁷ Adanya jumlah asosiasi konsultan pajak tersebut juga semakin memperlihatkan kepentingan yang kian bervariasi.

Oleh karena itu, penyusunan *grand design* pengaturan kuasa dan konsultan pajak di Indonesia haruslah memperhatikan masukan dan perspektif dari berbagai pihak. **Partisipasi** dan 'suara' dari berbagai pihak tersebut tentunya tidak terbatas dari adanya kegiatan yang bersifat menampung aspirasi, tetapi juga turut memastikan **perumusan** *grand design* dilakukan secara **berimbang** dan **visioner**, melihat dari **perspektif makro**, serta memperhatikan **seluruh pemangku kepentingan**.

I. Perubahan Model Bisnis dan Perilaku Konsumen

Dengan perkembangan model bisnis dan ekonomi mendatang, akan semakin besar potensi **meningkatnya kebutuhan akan jasa perpajakan** yang kredibel dan terjangkau. Berbagai model bisnis baru dan cara transaksi dilakukan berpotensi menciptakan kesempatan tidak terpenuhinya kewajiban perpajakan pelaku bisnis tersebut. Sebab, perkembangan teknologi yang cepat mengubah lanskap bisnis dan aktivitas perekonomian secara keseluruhan.

Sebagai contoh, preferensi perilaku wajib pajak mengenai aspek kemudahan pelaporan pajak yang ingin serba otomatis. Di saat yang bersamaan, teknologi informasi dalam administrasi pajak Indonesia juga turut berkembang, khususnya dengan kehadiran pembaruan sistem inti administrasi perpajakan (*core tax system*). Adanya kekakuan dan batasan tentang pengaturan penyediaan jasa-jasa perpajakan oleh kuasa dan konsultan pajak justru akan tidak kompatibel dengan perkembangan saat ini.

Selain itu, berbagai model bisnis baru dan cara transaksi dilakukan berpotensi menciptakan celah dalam sistem perpajakan yang dieksploitasi. Jika tidak diantisipasi dengan baik, *shadow economy* di Indonesia berpotensi semakin membesar.¹⁸ Dengan demikian, tanpa adanya ketentuan yang mendukung

¹⁷ Hak untuk berserikat dan berkumpul tersebut telah dijamin oleh negara dan diatur dalam Pasal 28 UUD 1945 yang menyatakan bahwa setiap orang berhak atas kebebasan berserikat, berkumpul, dan mengeluarkan pendapat.

¹⁸ Lihat Leandro Medina dan Friedrich Schneider, OpCit.

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

ketersediaan jasa perpajakan, ekonomi digital justru akan menjadi sumber baru perkembangan *shadow economy*.¹⁹ Selain disebabkan ketentuan yang kurang memadai, juga disebabkan semakin sulitnya menjaga relevansi skema bisnis dan transaksi dengan ketentuan perpajakan yang ada.

¹⁹ DDTC Fiscal Research, "Tax and Digital Economy", *DDTC Quarterly Report Q1-2019* (2019): 27.

BAB 4

LANDASAN HUKUM KUASA DAN KONSULTAN PAJAK

A. Historis Ketentuan

Ketentuan mengenai **kuasa dan konsultan pajak** untuk **menjalankan hak dan kewajiban pajak** pada dasarnya telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan di Indonesia. Adapun saat ini undang-undang yang menjadi payung hukum atau 'pintu masuk' ketentuan kuasa dan konsultan pajak di Indonesia adalah Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 6 Tahun 2023 tentang Penetapan [Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 2 Tahun 2022](#) tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (selanjutnya disebut dengan [UU 6/1983 tentang KUP s.t.d.t.d. UU Cipta Kerja 2023](#)).

Dalam perjalanan sejarahnya, sampai diterbitkan buku ini, terdapat tiga pasal dalam [UU KUP](#) yang menjadi landasan hukum ketentuan '**kuasa**' wajib pajak, yaitu.

- (i) **Pasal 32 ayat (3) dan Pasal 32 ayat (3a);**
- (ii) **Pasal 44 ayat (2) huruf 'e';** serta
- (iii) **Pasal 48.**

Selain ketiga pasal tersebut, dalam perjalanannya, ketentuan kuasa ini juga diatur lebih lanjut dalam ketentuan pelaksana. Yaitu, dalam bentuk peraturan pemerintah (PP) maupun peraturan menteri keuangan (PMK), dan keputusan menteri keuangan (KMK) sebagaimana akan diuraikan lebih lanjut dalam bab ini.

Sedangkan untuk '**konsultan pajak**', hanya disebutkan dalam **Penjelasan Pasal 32 ayat (3a)** UU 6/1983 tentang KUP sebagaimana telah diubah dengan (s.t.d.d.) UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut dengan [UU 6/1983 tentang KUP s.t.d.d. UU HPP](#)).

Perlu dipahami pula bahwa dalam [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.t.d. [UU Cipta Kerja 2023](#), pihak yang mendapatkan kuasa untuk melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan dari wajib pajak disebut dengan terminologi '**kuasa**' atau sering disebut dengan '**kuasa wajib pajak**'. Adapun kuasa wajib pajak

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

berdasarkan ketentuan yang berlaku sampai buku ini diterbitkan dapat dijalankan oleh '**konsultan pajak**'¹ atau '**pihak selain konsultan pajak**'.

Berdasarkan ketentuan **yang pernah ada** yang dimaksud dengan 'pihak selain konsultan pajak', yaitu:

- (i) **bukan konsultan pajak** ([Peraturan Pemerintah No. 80 tahun 2007](#) dan [Peraturan Pemerintah No. 74 tahun 2011](#));
- (ii) **karyawan wajib pajak** (Peraturan Menteri Keuangan No. 229/PMK.03/2014 tentang Persyaratan serta Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Seorang Kuasa ([PMK 229/2014](#)));
- (iii) **pihak lain** ([UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU HPP](#)); serta
- (iv) **suami, istri** atau **keluarga** sedarah atau semenda sampai dengan derajat kedua ([UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU HPP](#)).

Secara garis besar, kuasa wajib pajak merupakan pihak yang ditunjuk oleh wajib pajak untuk mewakili dalam hal pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan. Adapun **salah satu pihak** yang dapat menjadi kuasa wajib pajak seperti yang telah disebutkan di muka adalah **konsultan pajak**.

Untuk memahami konteks **ketentuan kuasa wajib pajak** dan **kaitannya dengan pihak yang dapat menjalankan kuasa wajib pajak**, yang salah satunya adalah konsultan pajak, dalam bab ini akan diulas mengenai historis pengaturannya dalam [UU KUP](#) beserta perubahannya dan peraturan pelaksanaannya. Di samping itu, untuk memahami **perbedaan** ketentuan antara '**kuasa wajib pajak**' dan '**kuasa hukum di bidang perpajakan**', dalam bab ini akan diulas pula mengenai ketentuan kuasa hukum yang mengacu pada [UU Pengadilan Pajak](#) beserta ketentuan pelaksanaannya.

¹ **Sebelum** diubah melalui Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan ([UU HPP](#)), dalam [UU KUP](#) tidak ada penggunaan terminologi konsultan pajak. Terminologi konsultan pajak **baru digunakan** dalam UU KUP pada saat setelah diubah dengan UU HPP, yaitu dalam Penjelasan Pasal 32 ayat (3a). Konsultan pajak selama ini diatur dalam ketentuan turunan, yaitu antara lain dalam Keputusan Menteri Keuangan No. **408/KMK.01/1995** tentang Konsultan Pajak yang kemudian dicabut dan diganti dengan beberapa peraturan terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan No. [175/PMK.01/2022](#) tentang Konsultan Pajak. Selain itu, ketentuan tersebut juga terdapat dalam [Peraturan Pemerintah No. 80 Tahun 2007](#), [Peraturan Pemerintah No. 74 Tahun 2011](#), [Peraturan Pemerintah No. 50 Tahun 2022](#) tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

A.1 Ketentuan Kuasa Wajib Pajak

A.1.1 Rezim Undang-Undang No. 6 Tahun 1983

Salah satu pasal yang menjadi landasan **ketentuan kuasa wajib pajak** adalah Pasal 32 ayat (3) **Undang-Undang No. 6 Tahun 1983** tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ([UU 6/1983](#) tentang KUP). Adapun bunyi Pasal 32 ayat (3) [UU 6/1983](#) tentang KUP adalah sebagai berikut.

“Orang atau Badan dapat **menunjuk seorang kuasa** dengan **surat kuasa khusus** untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan ketentuan di atas, wajib pajak dapat menunjuk seseorang untuk menjadi kuasa untuk membantunya dalam menjalankan hak dan kewajibannya menurut ketentuan perpajakan melalui **surat kuasa khusus**. Namun demikian, dalam pasal ini **tidak dijelaskan** lebih lanjut mengenai siapa saja pihak yang dapat menjadi kuasa wajib pajak maupun kriteria terkait hal-hal yang dapat dilimpahkan pengurusannya kepada kuasa wajib pajak tersebut.

Dalam Penjelasan Pasal 32 ayat (3) [UU No. 6/1983](#) tentang KUP disebutkan bahwa.

“Ayat ini memberikan **kelonggaran** dan **kesempatan** bagi Wajib Pajak untuk minta bantuan orang 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 undang-undang perpajakan.”

(dengan penambahan penekanan)

Dengan mengacu pada bagian penjelasan di atas, seseorang yang dapat menjadi kuasa wajib pajak adalah **seseorang yang memahami masalah perpajakan**. Lantas, pertanyaannya adalah bagaimana menentukan seseorang tersebut dianggap memahami masalah perpajakan atau tidak? Sayangnya, dalam rezim [UU 6/1983](#) tentang KUP ini tidak terdapat ketentuan pelaksana yang dapat menjawab pertanyaan tersebut.

A.1.2 Rezim Undang-Undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000

Selanjutnya, dalam **Undang-Undang No. 9 Tahun 1994** yang merupakan **perubahan pertama UU KUP**, selanjut disebut dengan [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU 9/1994](#) **tidak terdapat** perubahan dalam Pasal 32 ayat (3). Selain itu,

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

dalam rezim [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU 9/1994](#) ini juga tidak ada ketentuan pelaksana yang mengatur lebih lanjut mengenai kuasa wajib pajak.

Begitu pula dengan **perubahan kedua UU KUP**, yaitu melalui terbitnya [Undang-Undang No. 16 Tahun 2000](#), selanjutnya disebut dengan [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU 16/2000](#), **tidak terdapat** perubahan Pasal 32 ayat (3). Namun demikian, terdapat **penambahan ayat baru** yang mendelegasikan ketentuan teknis mengenai persyaratan menjadi kuasa wajib pajak kepada menteri keuangan.

Adapun pendelegasian ini diatur dalam Pasal 32 ayat (3a) [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU 16/2000](#) yang berbunyi sebagai berikut.

“Kuasa sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) **harus memenuhi persyaratan** yang ditetapkan dengan **Keputusan Menteri Keuangan**.

(dengan penambahan penekanan)

Pada rezim ini, pemerintah mengeluarkan Keputusan Menteri Keuangan No. 576/KMK.04/2000 tentang Persyaratan Seorang Kuasa Untuk Menjalankan Hak dan Memenuhi Kewajiban Menurut Ketentuan Perundang-undangan Perpajakan ([KMK 576/2000](#)). Dalam Pasal 1 ayat (1) KMK 576/2000 disebutkan bahwa.

“Wajib Pajak dapat menunjuk seorang kuasa **yang bukan pegawainya** dengan suatu surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

(dengan penambahan penekanan)

Merujuk pada ketentuan tersebut, Pasal 1 ayat (2) [KMK 576/2000](#) mengatur ketentuan kuasa wajib pajak **yang bukan** merupakan pegawainya. Kuasa yang dimaksud di sini harus memenuhi syarat-syarat berikut:

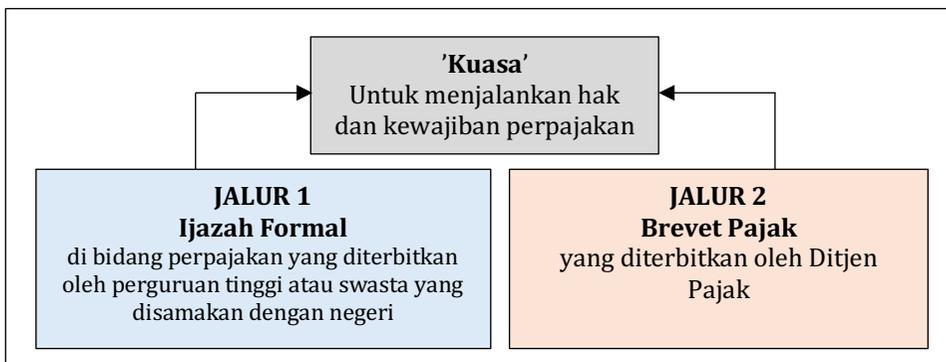
- (i) menyerahkan surat kuasa khusus yang asli;
- (ii) **menguasai** ketentuan-ketentuan di bidang perpajakan; dan
- (iii) tidak pernah dihukum karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lain di bidang keuangan negara.

Kuasa yang tidak memenuhi persyaratan di atas, tidak dapat diterima sebagai kuasa wajib pajak dalam menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan wajib pajak. Lebih lanjut, dalam Pasal 1 ayat (3) [KMK 576/2000](#), kuasa dianggap menguasai ketentuan-ketentuan di bidang perpajakan, apabila **telah memperoleh pendidikan di bidang perpajakan** yang dibuktikan dengan memiliki:

- (i) **brevet** yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak; **atau**
- (ii) **ijazah formal pendidikan di bidang perpajakan** yang diterbitkan oleh lembaga pendidikan negeri atau swasta dengan status disamakan dengan negeri.

Dengan demikian, atas dasar Pasal 32 ayat (3) dan (3a) [UU KUP](#) dan Pasal 1 ayat (2) dan (3) [KMK 576/2000](#), dapat disimpulkan bahwa seseorang yang dapat menjadi kuasa wajib pajak dapat melalui jalur sebagaimana yang terdapat dalam Gambar 4.1.

Gambar 4.1 Jalur Kuasa Wajib Pajak Menurut KMK 576/2000



Sumber: diambil dari Kajian Akademis RUU Konsultan Pajak: Suatu Alternatif 'Membangun Profesi Konsultan Pajak yang Terpercaya dan Membanggakan dengan Melibatkan Seluruh Pemangku Kepentingan Perpajakan (Agustus, 2018), dengan perubahan seperlunya, diolah oleh Penulis.

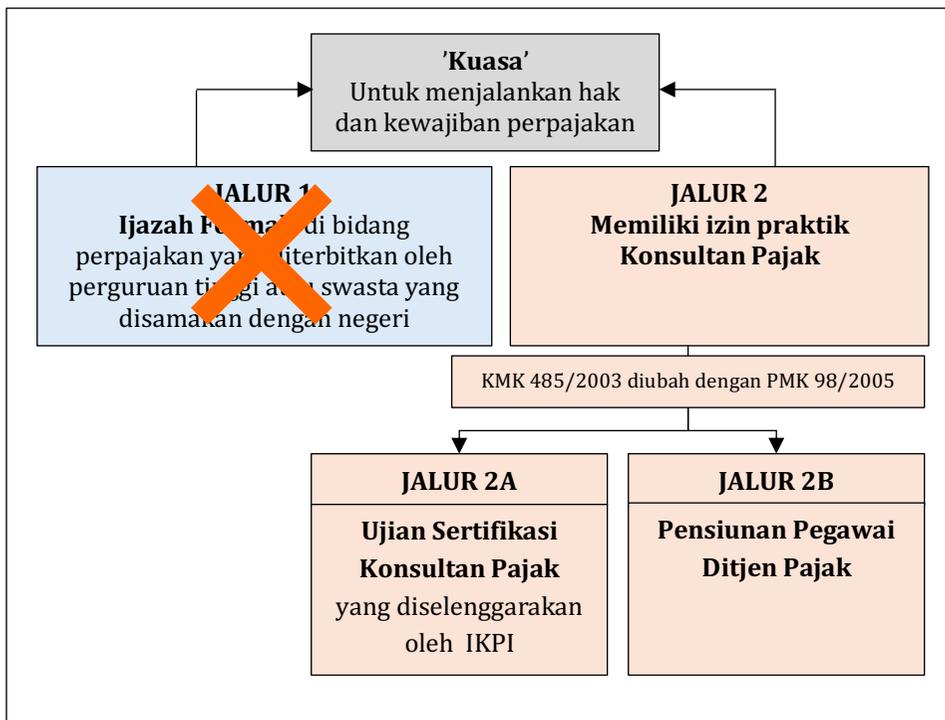
Selanjutnya, pemerintah **melakukan revisi** [KMK 576/2000](#) dengan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan No. 97/PMK.03/2005 tentang Persyaratan Seorang Kuasa untuk Menjalankan Hak dan Memenuhi Kewajiban Menurut Ketentuan Perundang-Undang Perpajakan ([PMK 97/2005](#)). Berdasarkan Pasal 1 ayat (2) PMK 97/2005, syarat-syarat untuk menjadi kuasa wajib pajak adalah sebagai berikut:

- (i) menyerahkan surat kuasa khusus asli dengan ketentuan 1 surat kuasa berlaku untuk 1 jenis pajak dan 1 tahun/masa pajak dengan format sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran I [PMK 97/2005](#) dan menyerahkan surat pernyataan dengan format sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran II PMK 97/2005;
- (ii) **memiliki izin praktik sebagai konsultan pajak**; dan
- (iii) tidak pernah dihukum karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lain di bidang keuangan negara.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Dengan kata lain, melalui [PMK 97/2005](#), syarat '**menguasai** ketentuan-ketentuan di bidang perpajakan' digantikan dengan '**memiliki izin praktik sebagai konsultan pajak**'. Dengan demikian, berdasarkan PMK 97/2005, Jalur 1 sebagaimana yang terdapat di [KMK 576/2000](#) **dihilangkan** sebagaimana dijelaskan dalam Gambar 4.2 berikut.

Gambar 4.2 Jalur Kuasa Wajib Pajak Menurut PMK 97/2005



Sumber: [PMK 97/2005](#) dan KMK 485/2003, diolah oleh Penulis.

A.1.3 Rezim Undang-Undang No. 28 Tahun 2007

Kemudian, [UU KUP](#) kembali diubah untuk **ketiga kalinya** dengan terbitnya Undang-Undang No. 28 Tahun 2007, selanjutnya disebut dengan [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU 28/2007](#). Dalam rezim ini, tidak terdapat perubahan Pasal 32 ayat (3). Perubahan terjadi pada Pasal 32 ayat (3a) yang menyatakan hal berikut.

"Persyaratan serta pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan."

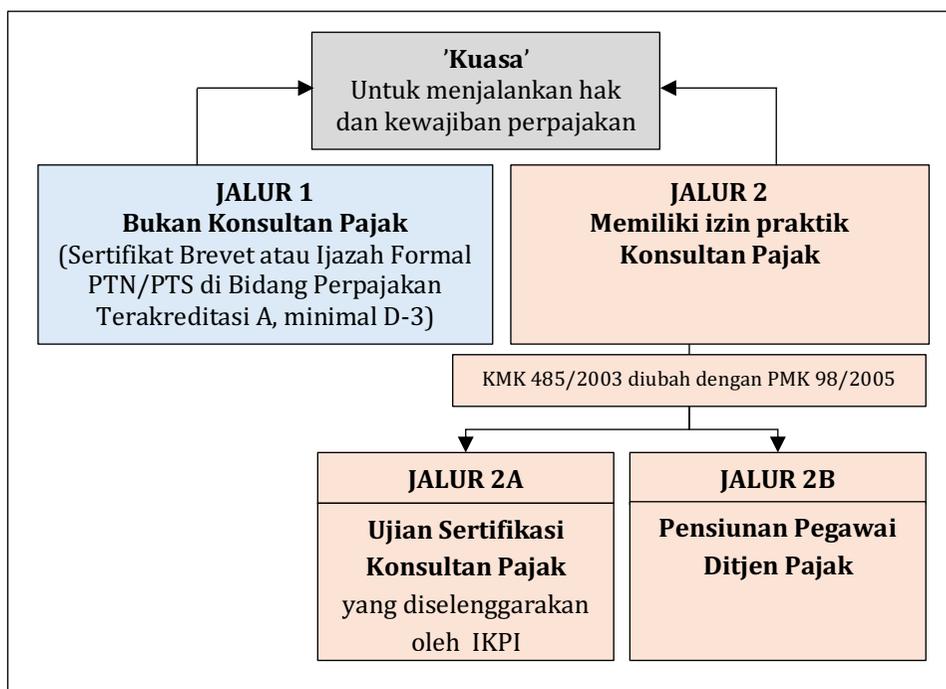
(dengan penambahan penekanan)

Dalam penjelasan Pasal 32 ayat (3) pertama kali disebutkan definisi dari **kuasa**, yang berbunyi sebagai berikut.

“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.”

Dengan adanya [UU 28/2007](#) tentang perubahan ketiga [UU KUP](#) ini, pemerintah kemudian menerbitkan ketentuan pelaksana berupa Peraturan Pemerintah No. 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan [UU KUP \(PP 80/2007\)](#). PP 80/2007 merupakan amanat dari **Pasal 48 UU 28/2007** (akan dijelaskan lebih lanjut dalam sub-subbab A.2 dari Bab 4 ini).

Gambar 4.3 Jalur Kuasa Wajib Pajak Menurut PP 80/2007



Sumber: [PP 80/2007](#), diolah oleh Penulis.

Selanjutnya, pada 6 Februari 2008, atas dasar Pasal 32 ayat (3a) [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU 28/2007](#) dan Pasal 31 [PP 80/2007](#), dikeluarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 22/PMK/03/2008 tentang Persyaratan serta Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Seorang Kuasa ([PMK 22/2008](#)). Dalam PMK 22/2008, seorang yang boleh menjadi kuasa wajib pajak meliputi (i) **konsultan pajak**; dan (ii) **bukan konsultan pajak**.

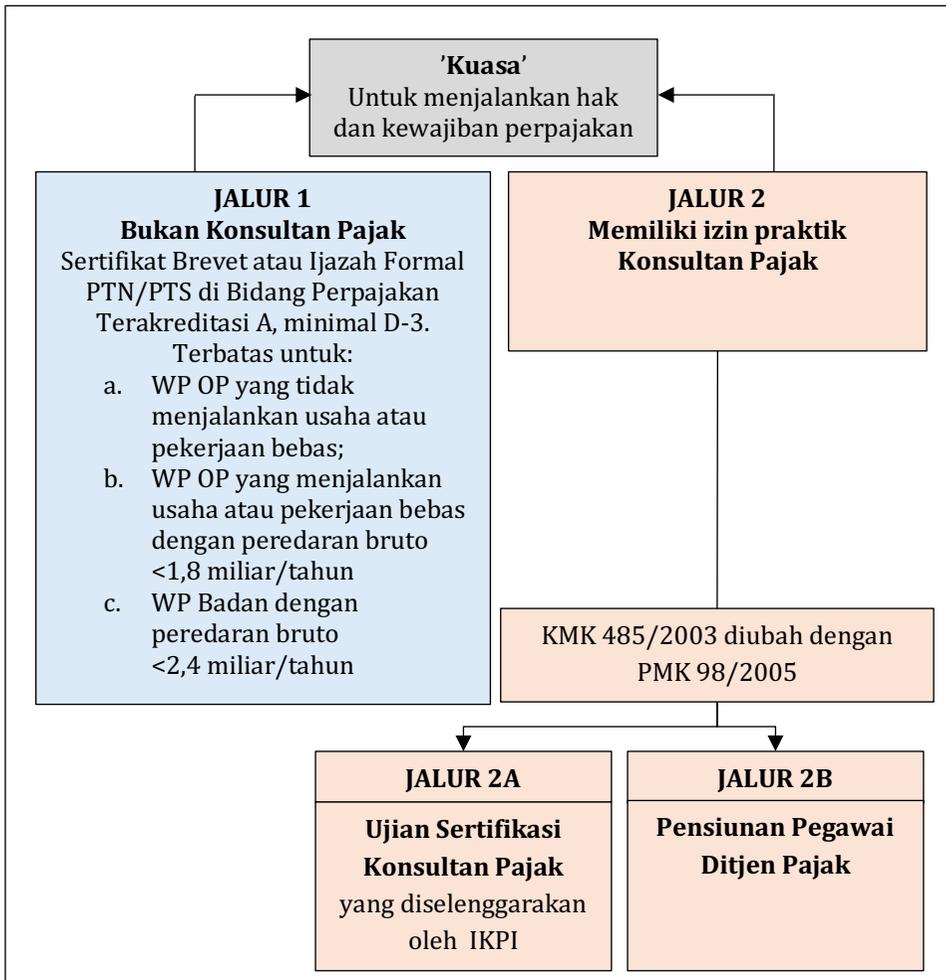
**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

Untuk kuasa wajib pajak yang berasal dari **bukan konsultan pajak** disyaratkan untuk memiliki (i) **sertifikat brevet** atau (ii) **ijazah pendidikan formal di bidang perpajakan** yang diterbitkan oleh perguruan tinggi negeri atau swasta dengan status terakreditasi A, sekurang-kurangnya tingkat D-3. Adapun kuasa wajib pajak yang berasal dari **konsultan pajak** dibuktikan dengan memiliki surat **izin praktik konsultan pajak**, yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak atas nama Menteri Keuangan.

Kemudian, dalam Pasal 4 [PMK 22/2008](#), seseorang yang bukan konsultan pajak termasuk karyawan wajib pajak **hanya** dapat menerima kuasa dari:

- (i) wajib pajak orang pribadi yang tidak menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
- (ii) wajib pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas dengan peredaran bruto tidak lebih dari **Rp1,8 miliar** dalam satu tahun; atau
- (iii) wajib pajak badan dengan peredaran bruto tidak lebih dari **Rp2,4 miliar** dalam satu tahun.

Gambar 4.4 Jalur Kuasa Wajib Pajak Menurut PMK 22/2008

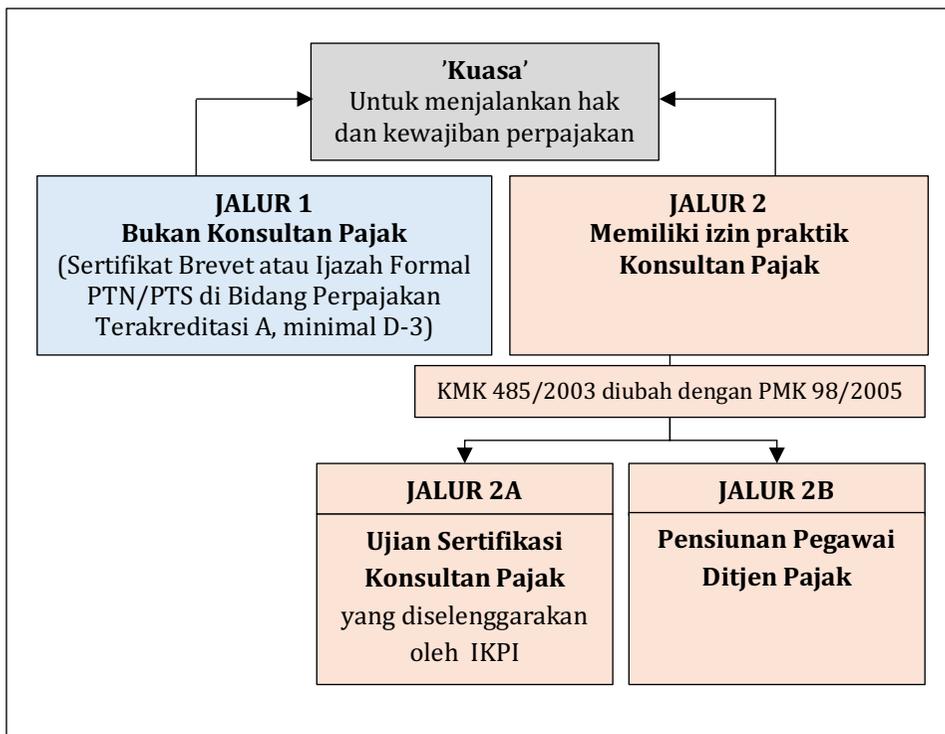


Sumber: [PMK 22/2008](#), diolah oleh Penulis.

Dengan adanya ketentuan dalam [PMK 22/2008](#) ini, **mengarahkan** perusahaan untuk menggunakan jasa konsultan pajak untuk dapat menjalankan hak dan kewajiban perpajakan mereka. Perusahaan yang mempunyai karyawan yang ahli pajak **tidak dapat memberdayakan** karyawannya tersebut. Tentunya, hal ini akan menimbulkan biaya kepatuhan (*compliance cost*) yang tinggi bagi perusahaan dan mempersulit wajib pajak untuk menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya.

Akan tetapi, berdasarkan [PP 74/2011](#) memunculkan lagi Jalur 1 yang sebagaimana diatur dalam [PP 80/2007](#). Jalur 1 sebagaimana diatur dalam [PP 80/2007](#) dapat diilustrasikan pada Gambar 4.5 berikut ini.

Gambar 4.5 Jalur Kuasa Wajib Pajak Menurut PP 74/2011



Sumber: [PP 74/2011](#), diolah oleh Penulis.

Selanjutnya, pada 18 Desember 2014 dikeluarkan [PMK 229/2014](#) yang mencabut [PMK 22/2008](#). Dalam PMK 229/2014, seorang kuasa didefinisikan sebagai orang yang menerima kuasa khusus dari wajib pajak untuk melaksanakan hak dan/atau memenuhi kewajiban perpajakan tertentu dari wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Dalam [PMK 229/2014](#), seorang kuasa juga dikategori menjadi dua yaitu (i) **konsultan pajak** dan (ii) **karyawan wajib pajak**. Untuk karyawan wajib pajak, mereka dapat menerima kuasa dari wajib pajak **sepanjang merupakan karyawan tetap dan masih aktif yang menerima penghasilan dari wajib pajak** yang dibuktikan dengan daftar karyawan tetap yang dilakukan pemotongan PPh Pasal 21 dalam SPT Masa PPh Pasal 21 yang telah dilaporkan.

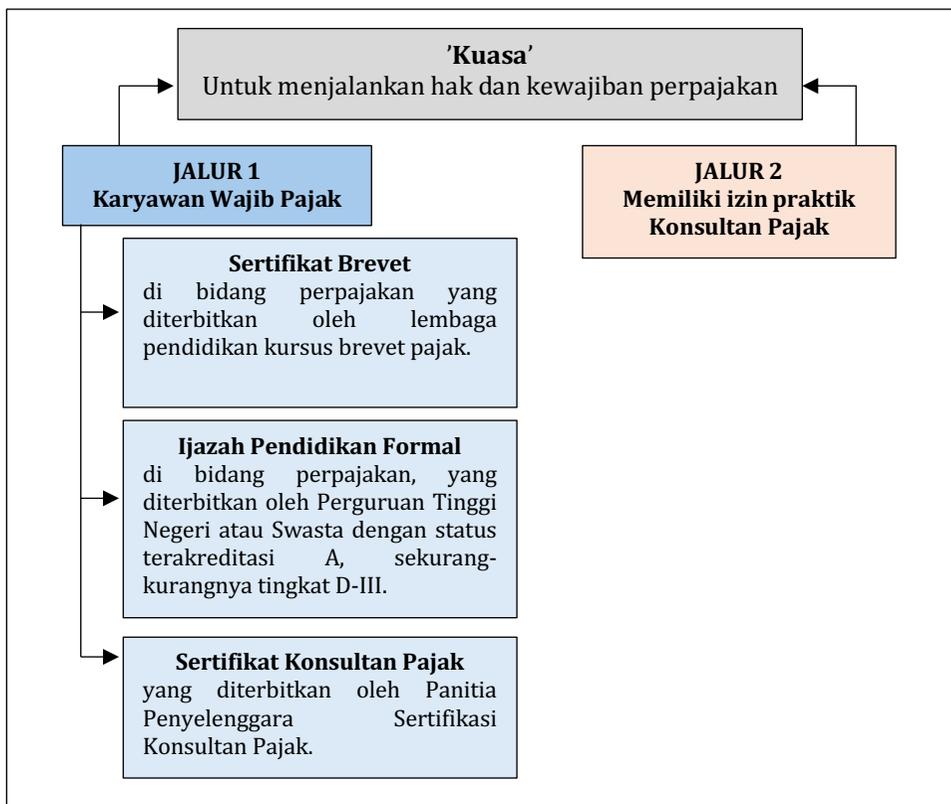
Dalam [PMK 229/2014](#), **konsultan pajak** sebagai seorang kuasa dianggap menguasai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, apabila memiliki **izin praktik konsultan pajak** yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak atau pejabat yang ditunjuk, serta harus menyerahkan surat pernyataan sebagai konsultan pajak. Adapun **karyawan wajib pajak** sebagai

seorang kuasa dianggap menguasai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan apabila memiliki salah satu dokumen tersebut:

- (i) **sertifikat brevet di bidang perpajakan** yang diterbitkan oleh lembaga pendidikan kursus brevet pajak;
- (ii) **ijazah pendidikan formal di bidang perpajakan**, sekurang-kurangnya tingkat D-3, yang diterbitkan oleh Perguruan Tinggi Negeri atau Swasta dengan status terakreditasi A; **atau**
- (iii) **sertifikat konsultan pajak** yang diterbitkan oleh Panitia Penyelenggara Sertifikasi Konsultan Pajak.

Berdasarkan ketentuan dalam [PMK 229/2014](#), ketentuan mengenai syarat untuk menjadi kuasa wajib pajak disajikan dalam Gambar 4.6.

Gambar 4.6 Jalur Kuasa Wajib Pajak Menurut PMK 229/2014



Sumber: [PMK 229/2014](#), diolah oleh Penulis.

A.1.4 Rezim Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Dalam rapat paripurna, pada tanggal 7 Oktober 2021, DPR menyetujui RUU Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP) untuk disahkan menjadi undang-undang (UU). [UU HPP](#) sendiri merupakan bagian dari rangkaian reformasi perpajakan dalam mewujudkan cita-cita Indonesia Maju.² UU HPP memiliki 6 kelompok ketentuan, yakni (i) ketentuan umum dan tata cara perpajakan (KUP), (ii) pajak penghasilan (PPH), (iii) pajak pertambahan nilai (PPN), (iv) program pengungkapan sukarela (PPS), (v) pajak karbon, serta (vi) cukai.

UU HPP juga ternyata turut mengubah klausul mengenai ketentuan atas kuasa wajib pajak. Sebagai informasi, pada awalnya klausul atas kuasa wajib pajak **tidak termasuk** dalam usulan perubahan sebagaimana terdapat dalam Surat Presiden (Surpres) No. R21 tentang [RUU KUP](#) yang diserahkan kepada DPR pada Mei 2021³ maupun dalam pembahasan dalam Rapat Dengar Pendapat Umum (RDPU) Komisi XI DPR RI. **Namun demikian**, dari rancangan akhir RUU KUP, yang kemudian berubah nama menjadi RUU HPP, yang dibawa ke rapat paripurna DPR dan disahkan menjadi UU, ternyata ketentuan atas kuasa wajib pajak **turut mengalami perubahan**.

Bunyi Pasal 32 ayat (3a) oleh [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU HPP](#) diubah menjadi sebagai berikut.

“Seorang kuasa yang ditunjuk sebagaimana dimaksud pada ayat (3) harus **mempunyai kompetensi tertentu dalam aspek perpajakan**, kecuali kuasa yang ditunjuk merupakan suami, istri, atau keluarga sedarah atau semenda sampai dengan derajat kedua.”

(dengan penambahan penekanan)

Lebih lanjut lagi, Penjelasan Pasal 32 ayat (3a) juga mengalami **perubahan** sehingga berbunyi sebagai berikut.

“Untuk melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan, seorang kuasa yang ditunjuk oleh Wajib Pajak harus memiliki kompetensi tertentu dalam aspek perpajakan. Kompetensi tertentu antara lain **jenjang pendidikan tertentu, sertifikasi, dan/atau pembinaan oleh asosiasi atau Kementerian Keuangan**. Oleh karena itu, kuasa dapat dilakukan oleh **konsultan pajak** atau **pihak lain** sepanjang memenuhi persyaratan sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan di bidang perpajakan.”

² Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan, *Siaran Pers No. SP-32/2021*, 7 Oktober 2021.

³ Lihat <https://news.ddtc.co.id/surat-presiden-soal-ruu-kup-sudah-diterima-dpr-30775>

(dengan penambahan penekanan)

Melalui Pasal 44E ayat (2) huruf 'e' [UU KUP](#) s.t.d.d. [UU HPP](#), disebutkan pula bahwa **ketentuan lebih lanjut** mengenai pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan oleh seorang kuasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 ayat (3) serta kompetensi tertentu yang harus dimiliki seorang kuasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 ayat (3a), diatur dengan atau berdasarkan peraturan menteri keuangan.

A.1.5 Rezim Undang-Undang No. 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Perppu No. 2 Tahun 2022 tentang Cipta kerja menjadi Undang-Undang

Pada 5 Oktober 2020, DPR telah mengesahkan rancangan ketentuan *omnibus law* yang mengubah berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan. Ketentuan *omnibus law* tersebut kemudian diundangkan dalam Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (UU Cipta Kerja). Namun demikian, UU Cipta Kerja tersebut diajukan uji materi ke Mahkamah Konstitusi (MK).

Dalam hal ini, MK melalui Putusan MK No. 91/PUU-XVIII/2020 menyatakan bahwa [UU Cipta Kerja](#) tersebut inkonstitusional bersyarat. Artinya, pembentukan UU Cipta Kerja bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat secara bersyarat sepanjang tidak dimaknai 'tidak dilakukan perbaikan dalam waktu 2 tahun sejak putusan ini diucapkan'.

Tak lama setelah itu, Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja ([Perppu 2/2022](#)). Kemudian, Perppu 2/2022 tersebut ditetapkan menjadi **Undang-Undang No. 6 Tahun 2023** tentang Penetapan Perppu No. 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang ([UU 6/2023 tentang Cipta Kerja](#)). Poin yang perlu ditekankan ialah dengan diundangkannya UU 6/2023 tentang Cipta Kerja, **tidak terdapat** perubahan pengaturan kuasa dan konsultan pajak yang ada di Pasal 32 ayat (3a) [UU 6/1983](#) tentang KUP sebagaimana telah diubah dengan [UU HPP](#).

A.2 Ketentuan Kuasa Wajib Pajak berdasarkan Pasal 48 UU 6/1983

Pada dasarnya, sejak [UU 6/1983](#) tentang KUP sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [UU Cipta Kerja 2023](#), **tidak pernah** dilakukan perubahan pada Pasal 48. Adapun Pasal 48 UU 6/1983 tentang KUP s.t.d.d. UU Cipta Kerja 2023 menyatakan bahwa hal-hal yang belum cukup diatur dalam undang-undang ini, diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah (PP).

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Dengan kata lain, Pasal 48 [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.t.d. [UU Cipta Kerja 2023](#) ini ditujukan untuk pendelegasian hal-hal yang belum diatur dalam UU 6/1983 tentang KUP s.t.d.t.d. UU Cipta Kerja 2023.

Hal ini juga selaras dengan Penjelasan Pasal 48 [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.t.d. [UU Cipta Kerja 2023](#) yang berbunyi sebagai berikut.

“Untuk menampung hal-hal yang belum **cukup diatur** mengenai **tata cara atau kelengkapan** yang **materinya sudah dicantumkan dalam Undang-undang ini**, diatur lebih lanjut dengan **Peraturan Pemerintah**. Dengan demikian akan lebih mudah mengadakan penyesuaian pelaksanaan Undang-undang ini dan tata cara yang diperlukan.”

(dengan penambahan penekanan)

Dalam rezim [UU 6/1983](#) tentang KUP hingga perubahan kedua [UU KUP \(UU 16/2000\)](#) belum ada Peraturan Pemerintah (PP) yang diterbitkan sebagai ketentuan pelaksana Pasal 48, khususnya yang mengatur kuasa dan konsultan pajak. Baru pada rezim [UU 28/2007](#) tentang perubahan ketiga [UU KUP](#), pemerintah akhirnya menerbitkan Peraturan Pemerintah No. 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ([PP 80/2007](#)). Terkait dengan ketentuan materi kuasa dan konsultan pajak dapat dilihat di sub-subbab A.1.3 pada Bab 4 ini.

Selanjutnya, pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah No. 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan ([PP 74/2011](#)) untuk **menggantikan** [PP 80/2007](#).

Pada 12 Desember 2022, telah diterbitkan peraturan pemerintah pengganti [PP 74/2011](#), yaitu Peraturan Pemerintah No. 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan ([PP 50/2022](#)).

Peraturan pemerintah tersebut mengatur berbagai aspek mengenai tata cara pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan, salah satunya mengenai kuasa pajak. Berdasarkan Pasal 51 ayat (1) [PP 50/2022](#), wajib pajak dapat menunjuk kuasa pajak dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Lebih lanjut, kuasa wajib pajak tersebut dapat meliputi **konsultan pajak, pihak lain**, ataupun **keluarga**. Namun demikian, beleid ini belum menguraikan siapakah yang tergolong sebagai ‘pihak lain’. Sementara itu, keluarga yang dimaksud meliputi suami, istri, atau keluarga sedarah atau semenda sampai dengan derajat kedua.

Sesuai Pasal 51 ayat (3) [PP 50/2022](#), seorang kuasa yang ditunjuk harus **mempunyai kompetensi tertentu dalam aspek perpajakan**. Namun demikian, syarat kompetensi tertentu tersebut **dikecualikan** terhadap kuasa wajib pajak yang merupakan keluarga.

Maksud dari **mempunyai kompetensi tertentu dalam aspek perpajakan** ialah (i) **jenjang pendidikan tertentu**, (ii) **sertifikasi**, dan/atau (iii) **pembinaan oleh asosiasi atau Kementerian Keuangan**. Sayangnya, dalam [PP 50/2022](#) belum mengatur lebih detail mengenai kompetensi tertentu yang dimaksud.

Berdasarkan Pasal 52 ayat (1) [PP 50/2022](#), kuasa wajib pajak yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan atas dasar **surat kuasa khusus**. Ketentuan ini dapat diinterpretasikan bahwa ketentuan atas kuasa wajib pajak dibatasi atas jenis jasa perpajakan yang membutuhkan surat kuasa khusus saja.

Dengan berlakunya beleid ini, [PP 74/2011](#) serta Pasal 6 dan Pasal 9 [PP 9/2021](#) dinyatakan dicabut dan tidak berlaku. Berdasarkan Pasal 71 ayat (8) [PP 50/2022](#), **penunjukan** kuasa wajib pajak yang dilaksanakan dengan mengacu pada [PP 74/2011](#) **masih tetap berlaku** sampai dengan diberlakukannya peraturan pelaksanaan berdasarkan ketentuan Pasal 44E ayat (2) huruf 'e' [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU HPP](#).

Adapun ketentuan lebih lanjut mengenai pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan oleh seorang kuasa serta kompetensi tertentu yang harus dimiliki seorang kuasa diatur dengan atau berdasarkan peraturan Menteri keuangan (PMK). Hal ini sebagaimana tertuang dalam Pasal 44E ayat (2) huruf 'e' [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU HPP](#). **Sebagai catatan**, pembentukan PMK sebagai ketentuan turunan [PP 50/2022](#) tersebut tetap **harus mempertimbangkan** Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017.

A.3 Ketentuan atas Konsultan Pajak

Pada 2 Desember 2022, Menteri Keuangan menerbitkan peraturan terbaru mengenai **konsultan pajak**. Peraturan yang dimaksud ialah Peraturan Menteri Keuangan No. [175/PMK.01/2022](#) tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan No. [111/PMK.03/2014](#) tentang Konsultan Pajak ([PMK 175/2022](#)).

Melihat historisnya, ketentuan profesi konsultan pajak telah ada sejak terbitnya Keputusan Menteri Keuangan No. 408/KMK.01/1995 tentang Konsultan Pajak (KMK 408/1995) yang ditetapkan pada tanggal 31 Agustus 1995. Ketentuan dalam KMK tersebut kemudian diperjelas dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE-05/PJ.11/1996 tentang Penegasan tentang Konsultan Pajak ([SE-05/1996](#)).

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Peraturan tersebut kemudian dicabut dan digantikan dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 294/KMK.04/1998 tentang Konsultan Pajak Indonesia (KMK 294/1998). Berselang lima tahun, setelah adanya revisi UU KUP 2000, KMK ini juga dicabut dan digantikan dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 485/KMK.03/2003 tentang Konsultan Pajak Indonesia (KMK 485/2003). Selanjutnya, KMK 485/2003 diubah dengan terbitnya Peraturan Menteri Keuangan No. 98/PMK.03/2005 tentang Perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan No. 485/KMK.03/2003 tentang Konsultan Pajak Indonesia ([PMK 98/2005](#)).

Adapun beleid ini mengubah ketentuan [PMK 111/2014](#). Dalam pertimbangannya, perubahan ini dilakukan untuk mewujudkan profesionalisme dan independensi pembinaan dan pengawasan profesi keuangan di lingkungan Kementerian Keuangan.

Dalam [PMK 175/2022](#) ini, terdapat beberapa ketentuan yang berubah secara signifikan dan perlu menjadi perhatian. Perubahan ini utamanya menyesuaikan dengan adanya serah terima fungsi pembinaan dan pengawasan profesi konsultan pajak dari Bagian Organisasi dan Tata Laksana DJP kepada PPPK, Sekretariat Jenderal (Setjen) Kementerian Keuangan, yang terhitung mulai 9 September 2022.

Perubahan kewenangan tersebut dilakukan dengan mengacu pada Pengumuman No. [Peng-13/PPPK/2022](#) tentang Pengalihan Penyelenggaraan Perizinan dan Pelaporan Konsultan Pajak ke Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (Pengumuman No. Peng-13/PPPK/2022). Melalui beleid ini, segala kewenangan terkait pembinaan dan pengawasan konsultan pajak yang mulanya melekat pada DJP, dialihkan kepada PPPK dalam [PMK 175/2022](#).

Misalnya, terkait dengan izin praktik sebagai konsultan pajak. Berdasarkan Pasal 3 ayat (1) [PMK 175/2022](#), untuk dapat berpraktik sebagai konsultan pajak, seorang konsultan yang telah memenuhi persyaratan yang ditetapkan harus mempunyai izin praktik yang diterbitkan oleh Sekretaris Jenderal (Sekjen) Kementerian Keuangan atau pejabat yang ditunjuk.

Untuk memperoleh izin praktik, konsultan pajak yang dimaksud harus menyampaikan permohonan secara tertulis kepada Sekjen Kementerian Keuangan. Selain itu, permohonan peningkatan izin praktik konsultan pajak juga harus diajukan kepada Sekjen Kementerian Keuangan.

Adapun berkaitan dengan syarat dan ketentuan untuk mengajukan permohonan izin praktik konsultan pajak tersebut tidak mengalami perubahan. Berdasarkan Pasal 3 ayat (3) [PMK 175/2022](#), terdapat 9 dokumen yang harus dilengkapi untuk mengajukan permohonan izin konsultan pajak. Sembilan dokumen tersebut antara lain: (i) daftar riwayat hidup, (ii) fotokopi sertifikat konsultan

pajak, (iii) surat keterangan catatan kepolisian (SKCK), (iv) pas foto terakhir, (v) fotokopi KTP, (vi) fotokopi NPWP, (vii) surat pernyataan tidak terikat dengan pekerjaan atau jabatan pada pemerintah/negara, (viii) fotokopi surat keputusan keanggotaan asosiasi konsultan pajak, dan (ix) surat pernyataan yang berisi komitmen untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan. Setelah seluruh persyaratan dokumen terpenuhi, seseorang dapat mengajukan permohonan izin praktik konsultan pajak secara daring melalui laman sistem informasi konsultan pajak (SIKOP) Kementerian Keuangan.

Kemudian, [PMK 175/2022](#) melakukan perubahan penetapan jangka waktu bagi Sekjen Kementerian Keuangan untuk memberikan keputusan menerima atau menolak permohonan izin praktik konsultan pajak. Mengacu pada Pasal 6 ayat (2) PMK 175/2022, pengajuan izin praktik harus dinyatakan disetujui atau ditolak paling lama 5 hari kerja terhitung sejak diterimanya permohonan secara lengkap.

Jangka waktu ini terhitung jauh lebih cepat jika dibandingkan dengan [PMK 111/2014](#) yang menetapkan jangka waktu paling lama 30 hari kerja. Perubahan ini menunjukkan bahwa jangka waktu pengajuan permohonan izin praktik konsultan pajak lebih cepat dibandingkan sebelumnya dan tercipta efisiensi proses administrasi pengajuan izin praktik konsultan pajak tersebut.

Lebih lanjut, dalam [PMK 175/2022](#) juga melakukan perubahan mengenai susunan keanggotaan komite pengarah yang merupakan bagian dari struktur organisasi panitia penyelenggara sertifikasi konsultan pajak. Dalam Pasal 15 ayat (2) PMK 175/2022, susunan keanggotaan komite pengarah terdiri dari empat posisi, yaitu ketua merangkap anggota, wakil ketua merangkap anggota, sekretaris merangkap anggota, dan anggota. Adapun posisi wakil ketua merangkap anggota tersebut merupakan poin tambahan dalam pasal tersebut.

Kemudian, perubahan lainnya ada pada jumlah keanggotaan komite pengarah yang mulanya berjumlah 9 orang berubah menjadi 7 orang. *Pertama*, satu orang pejabat Pusat Pembinaan Profesi Keuangan yang diusulkan oleh Sekjen Kementerian Keuangan. *Kedua*, satu orang pejabat Direktorat Jenderal Pajak yang diusulkan oleh Dirjen Pajak. *Ketiga*, satu orang pejabat pusat pendidikan dan pelatihan pajak yang diusulkan oleh Kepala Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan.

Keempat, satu orang pejabat Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan yang diusulkan oleh Inspektur Jenderal Kementerian Keuangan. *Kelima*, dua orang perwakilan pengurus pusat dari Asosiasi Konsultan Pajak yang ditunjuk berdasarkan kesepakatan dari Asosiasi Konsultan Pajak yang terdaftar pada Kementerian Keuangan. *Keenam*, satu orang perwakilan dari kalangan akademisi. Melalui [PMK 175/2022](#), Kementerian Keuangan juga mengubah

jangka waktu penyampaian permohonan untuk memperpanjang kartu izin praktik yang sebelumnya ditetapkan selama 3 bulan menjadi 1 bulan saja sebagaimana tercantum dalam Pasal 28 ayat (1) huruf 'f' [PMK 175/2022](#).

A.4 Ketentuan atas Kuasa Hukum Pajak

Berbeda dengan kuasa wajib pajak yang pengaturannya mengacu pada [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.t.d. [UU Cipta Kerja 2023](#), ketentuan kuasa hukum pajak diatur dalam [UU Pengadilan Pajak](#). Berdasarkan Pasal 34 ayat (1) UU Pengadilan Pajak, para pihak yang bersengketa masing-masing dapat didampingi atau diwakili oleh **satu atau lebih kuasa hukum** dengan **surat kuasa khusus**.

Secara definisi, kuasa hukum adalah orang perseorangan yang dapat mendampingi atau mewakili para pihak yang bersengketa dalam beracara pada Pengadilan Pajak.⁴ Sedangkan, surat kuasa khusus adalah surat kuasa yang diberikan oleh para pihak yang bersengketa di Pengadilan Pajak kepada kuasa hukum untuk mendampingi atau mewakili para pihak yang bersengketa dalam beracara pada Pengadilan Pajak.⁵

Untuk menjadi kuasa hukum pajak, berdasarkan Pasal 34 ayat (2) [UU Pengadilan Pajak](#), terdapat tiga syarat yang harus dipenuhi, antara lain kuasa hukum pajak harus (i) warga negara Indonesia (WNI), (ii) **mempunyai pengetahuan yang luas dan keahlian tentang peraturan perundang-undangan perpajakan**, dan (iii) persyaratan lain yang ditetapkan oleh menteri keuangan.

Untuk itu, menteri keuangan mengeluarkan peraturan yang mengatur persyaratan lain untuk menjadi kuasa hukum pada Pengadilan Pajak. Pada tahun 2003, diterbitkan Keputusan Menteri Keuangan No. 450/KMK.01/2003 tentang Persyaratan untuk Menjadi Kuasa Hukum pada Pengadilan Pajak (KMK No. 450/2003), yang kemudian dicabut dan diganti dengan beberapa peraturan yaitu, Peraturan Menteri Keuangan No. [06/PMK.01/2007](#), Peraturan Menteri Keuangan No. [61/PMK.01/2012](#), dan terakhir digantikan dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 184/PMK.01/2017 tentang Persyaratan untuk Menjadi Kuasa Hukum pada Pengadilan Pajak ([PMK 184/2017](#)).

Sesuai [PMK 184/2017](#), setiap orang perseorangan untuk menjadi kuasa hukum pada Pengadilan Pajak harus memenuhi **persyaratan umum** dan **persyaratan khusus**. Persyaratan umum untuk menjadi kuasa hukum antara lain, seseorang tersebut merupakan WNI dan mempunyai pengetahuan yang luas dan keahlian tentang peraturan perundang-undangan perpajakan.

⁴ Pasal 1 [PMK 184/2017](#).

⁵ *Ibid.*

Perlu dipahami, Pasal 34 ayat (2) [UU Pengadilan Pajak](#) tidak memberikan definisi lebih jauh terkait apa yang dimaksud dengan '**mempunyai pengetahuan yang luas dan keahlian tentang peraturan perundang-undangan perpajakan**'. Hal tersebut baru diuraikan dalam [PMK 184/2017](#), di mana dinyatakan bahwa pengetahuan yang luas dan keahlian tentang peraturan perundang-undangan perpajakan dibuktikan dengan hal-hal berikut:⁶

- (i) **ijazah sarjana/diploma empat** di bidang **administrasi fiskal, akuntansi, perpajakan, dan/atau kepabeanaan dan cukai** dari perguruan tinggi yang terakreditasi; atau
- (ii) **ijazah sarjana/diploma empat** dari perguruan tinggi yang terakreditasi **selain dalam bidang sebagaimana dimaksud dalam huruf a** yang dilengkapi dengan **salah satu bukti tambahan** sebagai berikut:
 - a. **ijazah diploma tiga** perpajakan dan/atau kepabeanaan dan cukai dari perguruan tinggi yang terakreditasi;
 - b. **brevet perpajakan** dari instansi atau lembaga penyelenggara brevet perpajakan;
 - c. **sertifikat keahlian kepabeanaan dan cukai** dari instansi atau lembaga pendidikan dan pelatihan kepabeanaan dan cukai; atau
 - d. **surat atau dokumen yang menunjukkan pengalaman** pernah bekerja pada instansi pemerintah di bidang teknis perpajakan dan/atau kepabeanaan dan cukai.

Adapun **persyaratan khusus** menjadi kuasa hukum, antara lain sebagai berikut *pertama*, mempunyai Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). *Kedua*, mempunyai bukti tanda terima penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan Orang Pribadi untuk dua tahun terakhir. *Ketiga*, memiliki Surat Keterangan Catatan Kepolisian (SKCK). *Keempat*, tidak berstatus sebagai Pegawai Negeri Sipil (PNS) atau pejabat negara. *Kelima*, menandatangani pakta integritas. *Keenam*, telah melewati jangka waktu dua tahun setelah diberhentikan dengan hormat sebagai hakim Pengadilan Pajak untuk orang yang pernah mengabdikan diri sebagai hakim Pengadilan Pajak. *Ketujuh*, **memiliki izin kuasa hukum**.⁷

Berdasarkan ketentuan tersebut, dapat dikatakan setiap orang yang menjadi kuasa hukum pada Pengadilan Pajak harus mempunyai izin kuasa hukum dari Ketua Pengadilan Pajak. Adapun tata cara permohonan untuk mendapatkan izin kuasa hukum diatur dalam Peraturan Ketua Pengadilan Pajak No. PER-01/PP/2018 tentang Tata Cara Permohonan Izin Kuasa Hukum Pada Pengadilan Pajak ([PER-01/2018](#)). Namun demikian, beleid tersebut telah dicabut dengan

⁶ Pasal 3 [PMK 184/2017](#).

⁷ Pasal 5 [PMK 184/2017](#).

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Peraturan Ketua Pengadilan Pajak No. PER-1/PP/2024 tentang Tata Cara Permohonan Izin Kuasa Hukum Pada Pengadilan Pajak ([PER-1/2024](#)).

Dalam Pasal 1 angka 5 [PER-1/2024](#), izin kuasa hukum didefinisikan sebagai izin untuk beracara di Pengadilan Pajak yang ditetapkan oleh Ketua Pengadilan Pajak.⁸ Izin kuasa hukum pada Pengadilan Pajak terdiri dari **izin kuasa hukum bidang perpajakan** dan **izin kuasa hukum bidang kepebeanaan dan cukai**.⁹ Untuk memperoleh izin kuasa hukum, pemohon harus menyampaikan permohonan secara tertulis kepada Ketua Pengadilan Pajak melalui sekretariat Pengadilan Pajak.

Permohonan untuk memperoleh izin kuasa hukum bidang perpajakan serta bidang kepebeanaan dan cukai dibuat dengan menggunakan format sesuai contoh sebagaimana tercantum dalam Lampiran I dan II [PER-1/2024](#) dengan dilampiri dokumen-dokumen sesuai Tabel 4.1.

Tabel 4.1 Persyaratan Dokumen Permohonan Izin Kuasa Hukum

No.	Bidang Perpajakan	Bidang Kepabeanaan dan Cukai
1	Daftar riwayat hidup (format sesuai lampiran III).	
2	Fotokopi KTP.	
3	Ijazah sarjana atau diploma empat dari perguruan tinggi yang terakreditasi atau surat keputusan penyetaraan ijazah lulusan perguruan tinggi di luar negeri oleh Kementerian Riset, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi, Republik Indonesia.	
4	Fotokopi dokumen yang menunjukkan bahwa yang bersangkutan mempunyai pengetahuan yang luas dan keahlian tentang peraturan perundang-undangan perpajakan, yaitu sebagai berikut: 1) Ijazah sarjana atau diploma empat di bidang administrasi fiskal, akuntansi, dan/atau perpajakan dari perguruan tinggi yang terakreditasi; atau 2) Ijazah diploma tiga perpajakan dari perguruan tinggi yang terakreditasi;	Fotokopi dokumen yang menunjukkan bahwa yang bersangkutan mempunyai pengetahuan yang luas dan keahlian tentang peraturan perundang-undangan perpajakan, yaitu sebagai berikut: (1) Ijazah diploma tiga kepebeanaan dan cukai dari perguruan tinggi yang terakreditasi; (2) Sertifikat keahlian kepebeanaan dan cukai dari instansi atau lembaga pendidikan dan

⁸ Pasal 1 angka 5 PER-1/2024.

⁹ Pasal 3 PER-1/2024.

	3) Brevet perpajakan dari instansi atau lembaga penyelenggara brevet perpajakan; atau 4) Surat atau dokumen yang menunjukkan pengalaman pernah bekerja pada instansi pemerintah di bidang teknis perpajakan.	pelatihan kepabeanaan dan cukai; atau (3) Surat atau dokumen yang menunjukkan pengalaman pernah bekerja pada instansi pemerintah di bidang teknis kepabeanaan dan cukai.
5	Fotokopi kartu NPWP.	
6	Fotokopi bukti tanda terima penyampaian SPT Tahunan Pajak Penghasilan Orang Pribadi untuk 2 tahun terakhir.	
7	Asli SKCK dari Kepolisian Negara Republik Indonesia.	
8	Pasfoto terbaru berukuran 4 x 6 cm, berwarna, berlatar belakang merah, posisi wajah menghadap lurus ke depan, dan berpakaian rapi dan sopan dengan menggunakan kemeja/jas/blazer.	
9	Surat pernyataan tidak berstatus sebagai Pegawai Negeri Sipil atau pejabat negara bermeterai elektronik (e-meterai) yang dibuat dengan menggunakan format sesuai contoh sebagaimana tercantum dalam Lampiran II.	
10	Pakta integritas bermeterai elektronik (e-meterai) yang dibuat dengan menggunakan format sesuai contoh sebagaimana tercantum dalam Lampiran III.	
11	Keputusan Presiden tentang pemberhentian dengan hormat sebagai Hakim Pengadilan Pajak, dalam hal Pemohon merupakan orang yang pernah mengabdikan diri sebagai Hakim Pengadilan Pajak.	
12	Kartu Keluarga, dalam hal yang mengajukan permohonan adalah seorang istri yang pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakannya digabungkan dengan suaminya.	
13	Surat pernyataan bermeterai elektronik (e-meterai) yang menyatakan bahwa semua dokumen yang dilampirkan adalah benar dan sesuai aslinya dengan menggunakan format sesuai contoh sebagaimana tercantum dalam Lampiran IV.	

Sumber: [PER-1/2024](#), diolah oleh Penulis.

Berdasarkan [PER-1/2024](#), kuasa hukum yang telah memiliki izin kuasa hukum berhak untuk mendampingi atau mewakili pihak-pihak yang bersengketa dalam beracara di Pengadilan Pajak, sesuai dengan jenis izin kuasa hukum yang diberikan.

Selain itu terdapat beberapa kewajiban yang harus dipenuhi setelah mendapatkan izin kuasa hukum. *Pertama*, kuasa hukum yang telah memiliki izin

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

kuasa hukum, wajib melampirkan asli surat kuasa khusus yang masih berlaku dari pihak-pihak yang bersengketa untuk dapat mendampingi atau mewakili pihak-pihak yang bersengketa dalam beracara di Pengadilan Pajak. *Kedua*, kuasa hukum dalam beracara di Pengadilan Pajak wajib mematuhi peraturan perundang-undangan dan tata tertib persidangan yang berlaku. *Ketiga*, kuasa hukum wajib menyetujui publikasi identitas kuasa hukum pada layanan informasi Sekretariat Pengadilan Pajak.

Menarik untuk diperhatikan, pada tanggal 25 Mei 2023 terdapat Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 26/PUU-XXI/2023 yang memutuskan peralihan pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan Pengadilan Pajak dari Kementerian Keuangan kepada Mahkamah Agung paling lambat pada akhir 2026. Putusan MK tersebut **hanya terkait** dengan Pasal 5 ayat (2) [UU Pengadilan Pajak](#). Sedangkan **pasal-pasal lain** yang terkait dengan kewenangan menteri keuangan, **tidak dilakukan uji materi**.

Pertanyaan, bagaimana dengan kriteria kuasa hukum pajak untuk dapat mendampingi atau mewakili para pihak yang bersengketa dalam beracara pada Pengadilan Pajak setelah Pengadilan Pajak berada di MA? Apakah kuasa hukum pajak harus lulusan sarjana hukum? Menurut penulis, oleh karena syarat kuasa hukum pajak didasarkan atas Pasal 34 ayat (2) [UU Pengadilan Pajak](#) yang **tidak dilakukan uji materi** maka seharusnya persyaratan kuasa hukum pajak tetap mengacu kepada persyaratan yang masih berlaku sekarang, yaitu yang diatur dalam Pasal 34 ayat (2) UU Pengadilan Pajak.

Selain itu, menurut penulis, persyaratan untuk menjadi kuasa hukum pajak di Pengadilan Pajak **harus disamakan** dengan persyaratan yang terdapat di profesi kuasa dan konsultan pajak, yaitu berbasis kepada (i) kompetensi dasar perpajakan, (ii) kompetensi keahlian perpajakan, dan (iii) kompetensi keberlanjutan perpajakan.

B. Dinamika Penting yang Terkait dengan Kuasa dan Konsultan Pajak

B.1 Putusan MK No. 63 Tahun 2017

Mahkamah Konstitusi (MK) telah menerbitkan putusan tentang pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak pada 12 April 2018 dan diucapkan dalam sidang pleno MK pada 26 April 2018. Putusan tersebut tertuang dalam Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017 (Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017). Adapun isi Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017 dapat diuraikan sebagai berikut.

Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017 ini menjelaskan duduk perkara dilakukannya uji materi. Pemohon uji materi (selanjutnya disebut Pemohon) merupakan seorang advokat dan memiliki sertifikat perpajakan brevet A-B yang diselenggarakan oleh Fakultas Hukum Universitas Indonesia.¹⁰ Kemudian Pemohon mengajukan uji materi Pasal 32 ayat (3a) [UU KUP](#) terhadap Pasal 27 ayat (1), Pasal 27 ayat (2), Pasal 28D ayat (2), dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 kepada MK. Namun demikian, dalam Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017, Pemohon tidak memberikan argumentasi yang spesifik dan mendetail mengenai pertentangan peraturan yang dimaksud. Kesan yang timbul dari permohonan Pemohon adalah persoalan penerapan UU, Pemohon keberatan dengan berlakunya Pasal 32 ayat (3a) UU KUP dan [PMK 229/2014](#) yang menyebabkan Pemohon ditolak oleh KPP Bantul.

Dengan berlakunya Pasal 32 ayat (3a) [UU KUP](#) dan [PMK 229/2014](#) telah merugikan atau berpotensi merugikan hak konstitusional Pemohon yang diakibatkan adanya kewenangan mutlak Menteri Keuangan untuk menentukan persyaratan serta pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa. Dalam hal ini, Pemohon tidak dapat melaksanakan hak dan kewajibannya untuk mewakili wajib pajak dalam menyelesaikan sengketa perpajakan. Jika dibaca rasionalitas dan konteks keseluruhan, substansi yang dipersoalkan Pemohon adalah **pendelegasian kewenangan** oleh undang-undang, yaitu Pasal 32 ayat (3a) UU KUP yang bertentangan dengan UUD 1945.

Tanggapan Pemerintah

Lebih lanjut, Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017 ini menguraikan tanggapan pemerintah atas permohonan uji materiil yang diajukan Pemohon. Terdapat tiga argumentasi Pemerintah yang tertuang dalam putusan tersebut.

Pertama, konteks pendelegasian dalam Pasal 32 ayat (3a) [UU KUP](#). Menurut Pemerintah, Pasal 32 ayat (3a) UU KUP telah memberikan pendelegasian mengenai persyaratan serta pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa dalam Peraturan Menteri Keuangan. Pendelegasian peraturan diperlukan karena ketentuan yang lebih tinggi hanya mengatur ketentuan yang bersifat umum, sedangkan ketentuan teknis diatur lebih lanjut dalam peraturan perundang-undangan yang lebih rendah.

¹⁰ Saat mendampingi kliennya di Kantor Pelayanan Pajak Kabupaten (KPP) Bantul, Pemohon ditolak atau tidak diperbolehkan menjadi kuasa wajib pajak oleh Kepala KPP Bantul. Alasan penolakan tersebut ialah Pemohon tidak memenuhi syarat menjadi konsultan pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (3a) [UU KUP](#) juncto [PMK 229/2014](#) tentang Persyaratan serta Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Seorang Kuasa ([PMK 229/2014](#)).

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Kedua, berdasarkan ketentuan pendelegasian yang dimaksud, Menteri Keuangan menetapkan [PMK 229/2014](#) yang mengatur mengenai wajib pajak yang dapat menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk melaksanakan hak dan/atau memenuhi kewajibannya. Pemerintah berdalil bahwa sangat wajar apabila untuk menjadi kuasa dari wajib pajak dipersyaratkan untuk menguasai peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang dibuktikan dengan izin praktik konsultan pajak. Ketentuan terkait kuasa wajib pajak tersebut bertujuan untuk menjaga kepentingan wajib pajak dan kredibilitas kuasa wajib pajak itu sendiri.

Ketiga, ketentuan persyaratan dalam Pasal 32 ayat (3a) [UU KUP](#) dan [PMK 229/2014](#) sama sekali tidak melanggar hak konstitusi Pemohon yang berprofesi sebagai advokat. Dengan demikian, PMK 229/2014 telah sejalan dengan Pasal 32 ayat (3) UU KUP. Ketentuan tersebut juga memberikan kesempatan yang sama kepada siapa pun untuk dapat menjadi konsultan pajak sepanjang telah memenuhi persyaratan yang sudah ditetapkan.

Pendapat Hakim Mahkamah Konstitusi

Dalam Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017, Hakim MK menyampaikan bahwa perumusan Pasal 32 ayat (3a) [UU KUP](#) sesungguhnya membuka ruang bagi setiap orang atau badan hukum wajib pajak untuk dikuasakan oleh seorang kuasa dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya. Undang-Undang tersebut hanya sebatas mengatur **syarat umum** dari seorang kuasa wajib pajak. Adapun syarat umum untuk menjadi konsultan pajak ialah memahami masalah perpajakan.

Namun demikian, terdapat beberapa hal krusial yang tidak atau belum diatur dalam [UU KUP](#) mengenai kuasa pajak. *Pertama*, terkait kriteria orang yang dapat bertindak sebagai kuasa. *Kedua*, UU KUP juga tidak memberikan petunjuk standar pemahaman masalah perpajakan yang harus dimiliki seseorang untuk dapat bertindak sebagai kuasa wajib pajak. *Ketiga*, UU KUP tidak mengatur bagaimana seorang kuasa menjalankan hak dan kewajibannya sebagai kuasa. *Keempat*, status kuasa wajib pajak sebagai profesi yang mandiri dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan wajib pajak juga tidak tercantum dalam UU KUP.

Selanjutnya, Pasal 32 ayat (3a) [UU KUP](#) memberikan pendelegasian ke peraturan menteri keuangan untuk mengatur terkait persyaratan dan pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa. Lantas, pertanyaannya ialah apakah **pendelegasian** tersebut telah memenuhi syarat bentuk hukum dan substansi kewenangan? Apakah ketentuan mengenai persyaratan dan hak serta kewajiban kuasa pajak merupakan hal yang bersifat teknis administratif sehingga pengaturannya dapat didelegasikan ke peraturan menteri keuangan?

Berdasarkan keterangan yang diberikan pemerintah, salah satu alasan sosiologis ketentuan terkait kuasa wajib pajak adalah sulitnya melaksanakan suatu sistem perpajakan dengan baik jika tidak melibatkan konsultan pajak. Sebab, sebagian besar wajib pajak masih kesulitan memahami seluruh peraturan perpajakan dengan tepat. Terlebih lagi peraturan perpajakan bersifat dinamis dan cukup rumit. Atas dasar itu, konsultan pajak memiliki peran penting untuk membantu wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan dengan baik dan benar.

Lebih jauh, Pemerintah dan DPR mengungkapkan bahwa wajib pajak berhak untuk didampingi oleh seorang kuasa untuk kepentingannya. Hal tersebut juga dianggap sebagai bentuk perlindungan bagi wajib pajak. Di sisi lain, persyaratan serta hak dan kewajiban kuasa **diposisikan** sebagai hak yang bersifat teknis administratif. Merespons hal tersebut, MK menyatakan bahwa terdapat ***contradiction in terminis*** atas penjelasan Pemerintah dan DPR.

Apabila ketentuan tentang persyaratan serta pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa wajib pajak merupakan **bentuk perlindungan terhadap kepentingan wajib pajak**, semestinya pengaturannya **tidak diserahkan** sepenuhnya kepada menteri keuangan. Perlu dipahami bahwa Menteri Keuangan merupakan **pihak pelaksana** UU. Dalam menjalankan tugasnya, Menteri Keuangan berhadapan langsung dengan wajib pajak dan/atau kuasa wajib pajak. Secara logis, **bagaimana mungkin** kepentingan wajib pajak dapat terlindungi ketika ketentuan mengenai persyaratan dan hak serta kewajiban kuasa wajib pajak diatur dalam peraturan menteri. Hal tersebut tidak menjamin pelaksanaan hak dan kewajiban penerima kuasa wajib pajak secara **bebas** dan **mandiri**.

Menurut Hakim MK, kewajiban membayar pajak tidak menghilangkan hak wajib pajak untuk dapat dikuasakan atau didampingi oleh orang yang memahami masalah perpajakan. Untuk menjaga hak tersebut maka ketentuan mengenai persyaratan dan hak serta kewajiban kuasa wajib pajak **tidak dapat dianggap** sebagai aturan yang **bersifat teknis administratif**. Ketentuan persyaratan dan hak serta kewajiban kuasa wajib pajak seharusnya diposisikan sebagai **substantif**. Sebab, **materi muatan** tersebut berhubungan dengan **pembatasan hak** seseorang dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya. Dengan demikian, Hakim MK menilai bahwa materi tersebut **seharusnya** diatur dalam **undang-undang (UU)**.

UU harus mengatur secara jelas mengenai persyaratan bagi orang yang akan bertindak sebagai kuasa wajib pajak, baik syarat administratif maupun syarat kompetensi. Pada saat yang sama, UU juga harus mengatur dan menjamin bahwa kuasa wajib pajak harus dapat menjalankan hak dan kewajibannya secara bebas dan mandiri. Ketentuan tersebut akan menjadi instrumen hukum untuk melindungi dan menjamin bahwa hak dan kewajiban wajib pajak dapat

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan terhindar dari kemungkinan adanya tindakan sewenang-wenang serta kepastian hukum.

Hakim MK berpendapat bahwa **pendelegasian dari peraturan yang lebih tinggi kepada peraturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan materi muatan yang dimaksud dalam aturan yang lebih tinggi**. Materi muatan suatu peraturan harus disesuaikan dengan jenis dan hierarki peraturan perundang-undangannya. Dalam konteks permohonan Pemohon, saat ini memang terdapat kebutuhan untuk mengatur lebih tegas pendelegasian wewenang teknis administratif pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 ayat (3a) [UU KUP](#).

Ketentuan yang bersifat teknis administratif tidak boleh mengandung materi muatan yang merugikan hak wajib pajak dalam memberikan kuasa kepada pihak manapun yang dinilainya mampu memperjuangkan haknya sebagai wajib pajak dan sah menurut UU. Di sisi lain, negara juga tidak boleh merasa terhambat dalam memungut pajak atas adanya suatu peraturan. Peraturan yang bersifat teknis administratif tidak dimaksudkan untuk memberikan kewenangan yang berlebih atau *over capacity of power* kepada menteri keuangan.

Peraturan yang bersifat teknis administratif hanya mengatur lebih lanjut mengenai syarat dan tata cara pelaksanaan kuasa. Artinya, ketentuan itu tidak boleh berisikan materi muatan yang seharusnya merupakan materi muatan peraturan yang lebih tinggi, lebih-lebih materi muatan UU. Oleh karena itu, pendelegasian kewenangan mengenai “syarat dan tata cara pelaksanaan kuasa” sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (3a) [UU KUP](#) hanya dapat dikatakan konstitusional jika materi ketentuan yang didelegasikan **tidak membatasi hak konstitusional warga negara dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban**.

B.2 Kehadiran PPPK

Pada awalnya, profesi konsultan pajak berada di bawah pembinaan Ditjen Pajak. Namun, pada awal 2019, menteri keuangan mencetuskan ide pengintegrasian pembinaan dan pengawasan tiga profesi keuangan yaitu konsultan pajak, ahli kepabeanaan, dan pejabat lelang kelas II kepada Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK).¹¹

¹¹ Suryadi, “Tiga Profesi Beralih Pengasuh,” Proksi - Majalah Kementerian Keuangan Edisi 1 (2020): 7.

Kemudian, pada Desember 2019, menteri keuangan menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan No. 898/KMK.01/2019 tentang Persiapan Integrasi Pembinaan dan/atau Pengawasan Profesi Keuangan Selain Profesi Akuntansi, Penilai, dan Aktuaris (KMK 898/2019). Ketentuan ini merupakan landasan bagi profesi konsultan pajak dan dua profesi lainnya untuk diintegrasikan dan dinaungi oleh PPPK.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa melalui terbitnya KMK 898/2019, cakupan tugas dan fungsi PPPK **diperluas**, dari pembinaan dan pengawasan atas profesi akuntan, penilai, dan akuaris, kini ditambah dengan tiga profesi lain yaitu, (i) **konsultan pajak**, (ii) **ahli kepabeanaan**, dan (iii) **pejabat lelang kelas II**. Berdasarkan keterangan PPPK, salah satu tujuan penggabungan tiga profesi tersebut dengan profesi keuangan lainnya adalah untuk mengintegrasikan sistem regulasi profesi keuangan sehingga akan tercipta standardisasi bagi seluruh profesi keuangan yang ada.¹²

Sesuai KMK 898/2019, persiapan integrasi ketiga profesi ini dibagi dalam tiga tahap.¹³ *Pertama*, identifikasi ketentuan dan peraturan terkait profesi keuangan dimaksud, pengumpulan data dan informasi mengenai pembinaan dan pengawasan, serta alih pengetahuan mengenai pembinaan dan pengawasan. *Kedua*, sosialisasi kepada asosiasi profesi keuangan mengenai rencana integrasi pembinaan dan pengawasan, dilanjutkan dengan penyusunan peraturan mengenai organisasi dan tata kerja serta peraturan teknis mengenai pembinaan dan pengawasan profesi keuangan. *Ketiga*, pelaksanaan pembinaan dan pengawasan profesi oleh PPPK setelah tugas dan fungsi pembinaan dan pengawasan ditetapkan dalam Peraturan Menteri Keuangan mengenai Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan.

Pengalihan pembinaan dan pengawasan ini juga turut mengalihkan sejumlah besar data dan informasi konsultan pajak dari unit awal pengampu, dalam hal ini adalah Ditjen Pajak. Oleh sebab itu, pangkalan data (*database*) dari profesi konsultan pajak akan diintegrasikan dengan *database* profesi yang sudah ada sebelumnya di PPPK, yakni profesi akuntansi, penilai, dan aktuaris. Dalam upaya ini, PPPK bersama Pusat Informasi dan Teknologi Keuangan (Pusintek) dan Ditjen Pajak memindahkan database aplikasi Sistem Informasi Konsultan Pajak (SIKOP) dari Ditjen Pajak ke PPPK.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 217/PMK.01/2018 tentang Organisasi Dan Tata Kerja Kementerian Keuangan (PMK 217/2018), PPPK

¹² Kementerian Keuangan RI, "Redesain Pola Pembinaan: Sambutan Baik hingga Urgensi Payung Hukum," Internet, dapat diakses melalui <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/post/redesain-pola-pembinaan:-sambutan-baik-hingga-urgensi-payung-hukum>.

¹³ Suryadi, Op. Cit.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

mempunyai tugas mengkoordinasikan dan melaksanakan penyiapan rumusan kebijakan, pembinaan, pengembangan dan pengawasan dan pelayanan informasi atas profesi keuangan yang dinaunginya, tak terkecuali konsultan pajak.

Dari tugas tersebut, PPPK diberikan amanat untuk menyusun sebuah *grand design* dan rancangan regulasi sebagai landasan hukum praktik profesi konsultan pajak di Indonesia. Dalam praktiknya, PPPK selama membina dan mengawasi profesi akuntansi, penilai, dan aktuaris akan menyelenggarakan uji petik untuk menganalisis secara mendalam cara kerja profesi yang berada di bawah binaannya.¹⁴

Informasi yang didapat dalam uji petik tersebut menjadi referensi bagi PPPK untuk kemudian menjadi pertimbangan dalam menyusun Rancangan Peraturan Menteri Keuangan tentang ketentuan teknis profesi konsultan pajak. Dalam proses uji petik tersebut, Direktorat Jenderal Pajak selaku pembina sebelumnya telah menyerahkan sepenuhnya metode uji petik kepada PPPK. Dari uji petik ini, PPPK mendapati bahwa untuk mendapatkan izin sebagai seorang konsultan pajak, pemohon tidak disyaratkan memiliki pengalaman kerja. Setelah penyusunan RPKM konsultan pajak dan dua profesi lainnya terlaksana, PPPK selanjutnya akan melaksanakan pembinaan dan pengawasan terhadap ketiga profesi tersebut.¹⁵

Dari penjelasan di atas, dapat dilihat bahwa hadirnya PPPK membawa rezim baru bagi regulasi mengenai profesi konsultan pajak. Selain itu, melalui integrasi seluruh profesi keuangan dalam satu naungan kelembagaan dapat meningkatkan sinergi antarprofesi, seperti halnya konsultan pajak dengan akuntan publik.

Adanya PPPK juga diharapkan dapat menjamin kredibilitas profesi jasa keuangan dengan penekanan terhadap kualitas, kepatuhan pada kode etik profesi, standar, dan peraturan perundang-undangan. Kredibilitas profesi tersebut selanjutnya akan berdampak kepada legitimasi dari masyarakat terhadap jasa yang ditawarkan.¹⁶

¹⁴ Suryadi, Op. Cit.

¹⁵ Kementerian Keuangan, "Regulasi yang Komprehensif demi Profesi yang Lebih Profesional dan Independen," Internet, dapat diakses melalui <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/post/regulasi-yang-komprehensif-demi-profesi-yang-lebih-profesional-dan-independen>.

¹⁶ Sekti Widhiharto, "Profesi Perencana Keuangan Diawasi OJK atau Kemenkeu?," Internet, dapat diakses melalui: <https://finansial.bisnis.com/read/20200828/55/1284237/profesi-perencana-keuangan-diawasi-ojk-atau-kemenkeu>.

Dalam upaya tersebut, salah satu prakondisi yang perlu diperhatikan oleh PPPK adalah kualitas dari regulasi atau payung hukum dari profesi keuangan itu sendiri. Setidaknya terdapat tiga alasan pentingnya perumusan regulasi profesi yang berkualitas. *Pertama*, untuk mendorong agar pasar profesi tersebut dapat bekerja secara efisien. Secara implisit, **regulasi tersebut perlu menjaga agar persaingan berjalan dengan sehat**. *Kedua*, regulasi diperlukan untuk melindungi hak-hak publik serta klien dari profesi tersebut. *Ketiga*, regulasi dibutuhkan untuk menjaga kepercayaan dan legitimasi publik terhadap produk yang ditawarkan.¹⁷

Perkembangan terkini, pada 5 November 2024 telah dikeluarkan [Perpres 158 tahun 2024](#) tentang Kementerian Keuangan yang mulai berlaku sejak tanggal tersebut. Terdapat direktorat jenderal yang baru dibentuk di lingkungan kementerian keuangan, yaitu Direktorat Jenderal Stabilitas dan Pengembangan Sektor Keuangan. Direktorat jenderal ini mempunyai tugas menyelenggarakan perumusan dan pelaksanaan kebijakan di bidang sektor keuangan, profesi keuangan, dan kerja sama internasional sektor keuangan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, ada kemungkinan pengawasan dan pembinaan profesi kuasa dan konsultan pajak akan beralih ke Direktorat Jenderal Stabilitas dan Pengembangan Sektor Keuangan.

B.3 UU Pengembangan dan Penguatan Sektor Keuangan

Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) telah memberikan persetujuan atas Rancangan Undang-Undang Pengembangan dan Penguatan Sektor Keuangan untuk ditetapkan menjadi undang-undang dalam rapat paripurna yang berlangsung pada 15 Desember 2022. UU 4/2023 tentang Pengembangan dan Penguatan Sektor Keuangan (UU PPSK) ini merupakan *omnibus law* yang memuat 341 pasal.

Secara umum, UU PPSK diterbitkan untuk mereformasi sektor keuangan Indonesia dalam rangka merespons perkembangan sektor keuangan selama beberapa tahun terakhir. Sebab, terdapat beberapa UU yang berkaitan dengan sektor keuangan dan telah berlaku dalam jangka waktu cukup lama sehingga perlu disesuaikan karena adanya dinamika perubahan zaman serta teknologi.

Berdasarkan Pasal 3 ayat (2) UU PPSK, terdapat beberapa tujuan dibentuknya ketentuan ini. Dari berbagai tujuan tersebut, terdapat tiga tujuan pembentukan UU PPSK yang sangat berkaitan dengan dengan profesi konsultan pajak dan perlu diperhatikan, yaitu:

- (i) meningkatkan pembinaan, pengawasan, dan perlindungan konsumen;
- (ii) mengembangkan dan memperkuat ekosistem sektor keuangan; dan

¹⁷ Sekti Widhiharto, Op. Cit.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

(iii) meningkatkan daya saing masyarakat sehingga dapat berusaha secara efektif dan efisien.

Adanya tujuan tersebut menunjukkan bahwa adanya peran yang luas dan strategis untuk menjustifikasi keterlibatan pemerintah untuk menyusun *grand design* profesi sektor keuangan.

Dalam rangka mencapai maksud dan tujuan tersebut, ruang lingkup dalam UU PPSK ini mengatur ekosistem sektor keuangan yang meliputi kelembagaan, perbankan, pasar modal, perasuransian dan penjaminan, perasuransian dan penjaminan, program penjaminan polis, usaha jasa pembiayaan, kegiatan usaha bullion, program pensiun, serta kegiatan koperasi di sektor jasa keuangan. Selain itu, lembaga keuangan mikro, konglomerasi keuangan, ITSK, penerapan keuangan berkelanjutan, inklusi keuangan dan perlindungan konsumen, akses pembiayaan UMKM, **sumber daya manusia**, stabilitas sistem keuangan, lembaga pembiayaan ekspor Indonesia, serta penegakan hukum di sektor keuangan juga termasuk dalam ekosistem sektor keuangan tersebut.

Upaya peningkatan, pembinaan, pengawasan, dan perlindungan konsumen, diharapkan dapat mendorong terbentuknya sumber daya manusia yang berkualitas. Dengan adanya pengawasan yang tepat, kualitas sumber daya manusia akan meningkat dan terus berkembang mengikuti kebutuhan dari waktu ke waktu. Terlebih lagi kebutuhan akan profesional di bidang sektor keuangan terus meningkat karena adanya berbagai perubahan kebijakan dan juga perkembangan teknologi yang terjadi.

Lebih lanjut, salah satu ketentuan yang diatur dalam UU PPSK ialah mengenai profesi sektor keuangan. Profesi sektor keuangan ini diklasifikasikan menjadi dua, yaitu profesi penunjang sektor keuangan dan profesi pelaku usaha sektor keuangan. Profesi penunjang sektor keuangan adalah pelaku profesi sektor keuangan yang memberikan suatu jasa keprofesian pada berbagai industri sektor keuangan untuk mendukung efektivitas sektor keuangan.

Profesi penunjang sektor keuangan terdiri atas akuntan publik, akuntan berpraktik, aktuaris, penilai publik, **konsultan pajak**, notaris, konsultan hukum, ahli syariah jasa keuangan, dan profesi lain yang ditetapkan oleh kementerian, lembaga, atau otoritas pembina dan pengawas profesi terkait. Hal ini sebagaimana tercantum dalam Pasal 259 ayat (1) UU PPSK. Oleh karena itu, ketentuan mengenai profesi sektor keuangan dalam UU PPSK memberikan dampak tidak langsung bagi rezim ketentuan konsultan pajak. Mengacu pada Pasal 256 UU PPSK, setiap profesi sektor keuangan harus memiliki asosiasi profesi. Dengan begitu, setiap pelaku profesi sektor keuangan -termasuk konsultan pajak- harus menjadi anggota asosiasi profesi. Dalam konteks konsultan pajak, organisasi profesi konsultan pajak merupakan bentuk

perkumpulan yang berperan penting. Sebab, organisasi konsultan pajak menjadi salah satu pihak yang menjamin standar kompetensi dan kode etik konsultan pajak.

Adapun asosiasi profesi sektor keuangan harus mendapat pengakuan dari kementerian atau otoritas terkait sesuai dengan ketentuan peraturan yang berlaku. Sesuai Pasal 257 ayat (2) UU PPSK, asosiasi profesi memiliki enam tugas utama. *Pertama*, mengoordinasikan dan menetapkan penyusunan standar profesi dan kode etik. *Kedua*, membentuk komite penegakan etika profesi. *Ketiga*, menerapkan penegakan disiplin anggota terhadap etika profesi. *Keempat*, mengadakan pendidikan dan pelatihan yang berkelanjutan. *Kelima*, melakukan review mutu bagi anggotanya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. *Keenam*, melaksanakan tugas lainnya.

Dalam melakukan kegiatan usaha di industri sektor keuangan, seluruh profesi penunjang sektor keuangan wajib memberikan jasa yang independen. Berkaitan dengan pembinaan dan pengawasannya, profesi penunjang sektor keuangan dapat dilakukan oleh Kementerian Keuangan, Kementerian Hukum dan HAM, Otoritas Jasa Keuangan (OJK), atau kementerian, lembaga, atau otoritas lain yang ditetapkan sebagai pembina dan pengawas profesi penunjang sektor keuangan. Adapun untuk **konsultan pajak dibina dan diawasi oleh Kementerian Keuangan**.

Selain itu, berdasarkan Pasal 259 ayat (5) UU PPSK, untuk dapat menyediakan jasa bagi industri sektor keuangan, terdapat dua hal yang harus dipenuhi oleh profesi penunjang sektor keuangan -termasuk konsultan pajak-. *Pertama*, profesi penunjang sektor keuangan terlebih dahulu memperoleh izin dari kementerian, lembaga, atau otoritas pembina dan pengawas profesi terkait. *Kedua*, terdaftar pada OJK untuk profesi penunjang sektor keuangan yang bergerak di pasar modal, industri perbankan, dan/atau industri keuangan non-bank atau terdaftar di Bank Indonesia untuk profesi penunjang sektor keuangan yang bergerak di pasar uang, pasar valuta asing, dan penyelenggaraan jasa pembayaran di bawah kewenangan Bank Indonesia.

Dalam penjelasan pasal tersebut, kewajiban pendaftaran atau perizinan ini dilakukan untuk memastikan kompetensi dan keahlian profesi penunjang sektor keuangan telah sesuai dengan persyaratan yang dibutuhkan oleh industri keuangan. Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pembinaan dan pengawasan serta perizinan profesi penunjang sektor keuangan akan diatur dalam peraturan menteri, lembaga, atau otoritas terkait. Berkaitan dengan ketentuan turunan tersebut, [PMK 175/2022](#) hakikatnya sudah mengatur mengenai tata cara pembinaan dan pengawasan serta perizinan profesi konsultan pajak. Dengan begitu, mengenai ketentuan pembinaan dan

pengawasan serta perizinan profesi konsultan pajak dapat merujuk pada [PMK 175/2022](#).

Sementara itu, berdasarkan Pasal 1 angka 46 UU PPSK¹⁸, pelaku profesi sektor jasa keuangan merupakan **seseorang** yang melakukan profesi sektor jasa keuangan. Definisi pelaku profesi sektor jasa keuangan tersebut cenderung singkat dan masih menimbulkan pertanyaan tersendiri. Pertanyaan yang dimaksud ialah apakah pihak yang melakukan profesi sektor jasa keuangan hanya bersifat perseorangan. Atau, apakah seseorang tersebut juga bisa memberikan jasa profesi melalui **kantor berbentuk badan usaha, baik badan usaha berbentuk badan hukum maupun bukan badan hukum**?

Untuk bertindak sebagai pelaku profesi sektor keuangan, seseorang wajib memiliki sertifikat profesi sesuai bidang pekerjaan masing-masing sebagaimana tercantum dalam Pasal 261 ayat (1) UU PPSK. Jika diinterpretasikan, seseorang yang hendak menjadi pelaku profesi sektor keuangan harus memiliki sertifikat profesi terlebih dahulu. Kebijakan untuk memiliki sertifikat profesi tersebut perlu menjadi perhatian karena menjadi komponen dalam menetapkan syarat untuk menjadi pelaku profesi sektor keuangan.

Pada dasarnya, dari perjalanan ketentuan tentang kuasa wajib pajak selama ini, pihak yang dapat menjalankan kuasa wajib pajak, yaitu (i) konsultan pajak, (ii) bukan konsultan pajak, (iii) pihak lain sepanjang memenuhi persyaratan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, serta (iv) keluarga.

Sesuai Pasal 261 ayat (3), sertifikat profesi tersebut dapat diterbitkan oleh lembaga sertifikasi profesi dan/atau asosiasi profesi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Masing-masing kementerian, lembaga, atau otoritas pada sektor keuangan dapat mengadministrasikan lembaga sertifikasi profesi dan/atau asosiasi profesi yang menerbitkan sertifikat profesi tersebut. Untuk dapat menerbitkan sertifikat profesi tersebut, lembaga sertifikasi profesi wajib mendapatkan lisensi terlebih dahulu dari badan atau lembaga yang diberikan kewenangan untuk melaksanakan sertifikasi kompetensi kerja. Selanjutnya, untuk mendapatkan lisensi, lembaga sertifikasi profesi minimal harus mendapatkan rekomendasi terlebih dahulu dari kementerian, lembaga, atau otoritas pada sektor keuangan terkait bidang pekerjaan masing-masing.

Dalam UU PPSK, terdapat juga ketentuan mengenai pelaku usaha sektor keuangan (PUSK) yang wajib menggunakan jasa dari pelaku profesi sektor keuangan yang telah memperoleh izin dan/atau persetujuan pendaftaran dari kementerian atau otoritas yang berwenang. Ketentuan tersebut tertuang dalam Pasal 262 UU PPSK. Sebagai informasi, PUSK adalah lembaga jasa keuangan

¹⁸ Pada versi cetak, terdapat kekeliruan kutipan yaitu berdasarkan Pasal 1 angka 30. Seharusnya adalah Pasal 1 angka 46 UU PPSK.

(LJK), pelaku usaha infrastruktur pasar keuangan, pelaku usaha di sistem pembayaran, lembaga pendukung di sektor keuangan, dan pelaku usaha sektor keuangan lainnya baik yang melaksanakan kegiatan usahanya secara konvensional maupun secara syariah berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan di sektor keuangan.

Melalui pasal ini, PUSK hanya dapat menggunakan jasa dari pelaku profesi sektor keuangan, termasuk konsultan pajak, yang telah memperoleh izin dan/atau persetujuan pendaftaran dari kementerian atau lembaga yang berwenang. Sayangnya, ketentuan ini berpotensi menimbulkan perdebatan mengenai ruang lingkup jasa yang diberikan konsultan pajak. Hal ini mengingat bahwa [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.t.d. [UU Cipta Kerja 2023](#) yang merupakan '**pintu masuk**' ketentuan konsultan pajak, hanya mengatur tentang jasa perpajakan yang **membutuhkan surat kuasa khusus**. Sedangkan, UU PPSK justru seakan mengatur ruang lingkup **jasa perpajakan yang sangat luas dan multidisiplin ilmu** yang seolah-olah hanya bisa diberikan oleh konsultan pajak kepada PUSK. Hal ini tentu menimbulkan monopoli pemberian jasa perpajakan yang begitu luas, yang bisa jadi justru jasa yang dimaksud hanya bisa diberikan oleh profesi selain konsultan pajak. Misal, perhitungan potensi pajak dan/atau perhitungan *tax gap* untuk sektor industri tertentu.

BAB 5

KONSEP, MODEL, DAN PERBANDINGAN PENGATURAN

Setelah kita mengetahui tentang justifikasi, pertimbangan, serta landasan hukum mengenai kuasa dan konsultan pajak di Indonesia, kita beralih kepada suatu pertanyaan, jika Indonesia ingin memiliki suatu *grand design* pengaturan atas kuasa dan konsultan pajak, maka aspek apa saja yang harus diatur, sejauh mana pengaturan tersebut perlu diintervensi, dan bagaimana model pengaturannya?

Bagian ini akan mengupas hal tersebut, termasuk untuk meninjau studi perbandingan dan pola pengaturan di negara lain. Analisis yang dilakukan diharapkan akan memberikan koridor yang seyogianya tepat bagi Indonesia.

A. Kerangka Pengaturan

Kian meningkatnya peran dan keterlibatan kuasa dan konsultan pajak dalam sistem perpajakan telah mendorong diskursus mengenai konsepsi ideal atas kuasa dan konsultan pajak serta bagaimana upaya-upaya untuk mewujudkan hal tersebut. Kuasa dan konsultan pajak, sebagai profesi, tidak lagi dipandang sebagai suatu profesi bebas, seperti halnya pedagang, ekonom, dan sebagainya. Sebaliknya, profesi kuasa dan konsultan pajak kian dipersamakan dengan profesi-profesi lain yang membutuhkan pengaturan khusus, seperti advokat, akuntan publik, dokter, dan sebagainya. Kerangka pengaturan atas kuasa dan konsultan pajak tersebut umumnya mencakup tiga aspek utama, yaitu: **ada** atau **tidaknya monopoli**, **pihak yang berwenang** untuk mengatur dan menjamin implementasi aturan, serta **elemen** yang menjadi pokok utama pengaturan.

A.1 Monopoli, *Title Protection*, atau Lainnya

Dalam desain pengaturan atas kuasa dan konsultan pajak, aspek fundamental yang perlu menjadi pertanyaan ialah siapa pihak yang berhak untuk melakukan aktivitas jasa perpajakan. Pengaturan fundamental ini sangat penting terutama dalam menentukan **ketersediaan** jumlah pihak yang **berkompeten** dalam memberikan jasa perpajakan di suatu negara baik dalam situasi saat ini maupun yang akan datang.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Jawaban atas pertanyaan tersebut bukanlah sesuatu yang mudah ditemukan, karena harus menjawab terlebih dahulu mengenai apa yang disebut sebagai aktivitas jasa di bidang perpajakan serta meninjau dalam praktiknya siapa pihak yang telah memberikan jasa-jasa tersebut. Berkembangnya lanskap perpajakan, situasi pajak domestik, model bisnis, digitalisasi, serta globalisasi akan membuat desain pengaturan pihak yang akan melakukan jasa perpajakan kian menantang. Belum lagi fakta bahwa ilmu pajak merupakan sesuatu yang bersifat **multidisiplin** yang kemudian memberikan peluang bahwa suatu jasa perpajakan dapat saja dikerjakan oleh pihak-pihak yang memiliki latar belakang kompetensi dan/atau profesi yang **berbeda**.¹

Berbagai aspek pertimbangan tersebut umumnya dapat menghasilkan pengaturan yang bersifat monopoli atau hanya bersifat *title protection*.² Sebagai informasi, **monopoli** merujuk kepada suatu batasan bahwa jasa-jasa perpajakan hanya bisa dilakukan oleh pihak tertentu yaitu kuasa dan konsultan pajak. Pihak di luar profesi kuasa dan konsultan pajak tidak diperkenankan untuk memberikan jasa perpajakan kepada wajib pajak.

Sedangkan, **title protection** merujuk kepada adanya upaya perlindungan terhadap profesi kuasa dan konsultan pajak melalui kewajiban menggunakan gelar profesi, syarat kompetensi yang ketat, pelarangan penggunaan gelar profesi bagi pihak-pihak yang tidak memiliki perizinan, serta adanya sanksi. Namun demikian, terdapat kemungkinan bahwa terdapat enam skenario lebih lanjut mengenai aspek fundamental ini, sebagaimana terlihat pada Tabel 5.1. Desain pengaturan tersebut pada dasarnya akan menentukan kuantitas dan kualitas pihak yang bisa memberikan jasa perpajakan.

A.1.1 Skenario 1

Pada pengaturan yang ketat atau Skenario 1, terlihat bahwa jasa perpajakan hanya diperbolehkan dilakukan secara tunggal oleh kuasa dan konsultan pajak. Kualifikasi dan gelar profesi kuasa dan konsultan pajak diatur secara ketat. Dalam Skenario 1 ini terdapat monopoli yang mana hanya segelintir pihak saja yang berhak dan secara hukum diperbolehkan untuk memberikan jasa perpajakan.³ Walaupun menjamin kualitas jasa, potensi terjadinya ketimpangan atas permintaan akan jasa kuasa dan konsultan pajak dapat terjadi. Terlebih jika kompetensi perpajakan juga turut diatur secara ketat.

¹ Cheryl A. Cruz, William E. Shafer, dan Jerry R. Strawser, "A Multidimensional Analysis of Tax Practitioners' Ethical Judgements," *Journal of Business Ethics* No. 24 (2000): 223-244.

² Christine Parker dan Ian Ramsay, "Should Law Firms be Permitted to Incorporate: An Analysis of the Trade Practices Commission Recommendations," *Australian Journal of Law and Society* (1994): 245 - 262.

³ *Ibid.*

A.1.2 Skenario 2

Sedangkan kombinasi berikutnya yaitu Skenario 2, umumnya memperlihatkan bahwa jasa perpajakan hanya boleh dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak, tetapi kompetensi dan penggunaan gelar profesi kuasa dan konsultan pajak tidak diatur. Skema monopoli dilakukan tanpa adanya *title protection*. Tujuan untuk membatasi pemberian jasa perpajakan oleh kuasa dan konsultan pajak yang dianggap kompeten justru tidak akan tercapai.

A.1.3 Skenario 3

Pada Skenario 3, jasa perpajakan tetap diatur dan hanya diberikan kepada kuasa dan konsultan pajak serta pihak lain. Selain itu, kompetensi perpajakan dan penggunaan gelar profesi kuasa dan konsultan pajak tetap diatur secara selektif. Skenario ini umumnya berangkat dari pertimbangan bahwa pada praktiknya atas **jasa-jasa perpajakan juga bisa dilakukan oleh pihak selain kuasa dan konsultan pajak**. Oleh karena itu, skenario ini tidak akan menciptakan monopoli atas profesi kuasa dan konsultan pajak, tetapi lebih kepada oligopoli (lebih dari satu pihak dalam satu pasar yang sama tapi tetap terbatas). Kompetensi perpajakan dan penggunaan gelar profesi kuasa dan konsultan pajak diatur secara ketat sehingga tetap menjamin adanya *title protection*.

A.1.4 Skenario 4

Selanjutnya, sama halnya dengan Skenario 3, Skenario 4 memperbolehkan kuasa dan konsultan pajak serta pihak lain untuk memberikan jasa perpajakan, tapi kompetensi perpajakan dan penggunaan gelar profesi tidak diatur. Ada kemungkinan hal ini dilakukan karena secara historis, pemberian jasa perpajakan telah dilakukan oleh pihak profesi selain kuasa dan konsultan pajak, semisal akuntan publik atau advokat pajak. Dengan demikian, pengaturan atas kompetensi perpajakan dan penggunaan gelar kuasa dan konsultan pajak dirasa tidak terlalu relevan.

A.1.5 Skenario 5 dan Skenario 6

Pada Skenario 5 dan Skenario 6, tidak terdapat suatu ketentuan, justru menyebutkan bahwa jasa perpajakan bisa dilakukan oleh siapapun. Dengan kata lain, setiap pihak (profesi maupun individu) memiliki hak dan kesempatan yang sama dalam melaksanakan jasa perpajakan. Satu hal yang membedakan ialah, pada Skenario 5, pihak yang memiliki kualifikasi dan gelar profesi tetap diatur. Dengan demikian, walaupun merupakan profesi bebas, wajib pajak masih memiliki kemampuan mengidentifikasi pihak-pihak yang dirasa lebih kompeten, yakni yang disebut sebagai kuasa dan konsultan pajak. Sedangkan pada Skenario

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

6, kuasa dan konsultan pajak adalah gelar profesi yang bisa dipergunakan oleh siapapun. Setiap pihak juga bebas untuk menyediakan jasa tersebut. Pada Skenario 6, walaupun ketersediaan pihak yang bisa menyediakan jasa perpajakan sangat berlimpah, tapi perlindungan wajib pajak sebagai konsumen sulit untuk dijamin.

Tabel 5.1 Skenario Pengaturan yang Akan Menentukan Derajat Konsentrasi Jasa Perpajakan

Pengaturan	Kualifikasi dan Penggunaan Gelar Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak Diatur Secara Ketat	Kualifikasi dan Penggunaan Gelar Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak Tidak Diatur
	Skenario 1	Skenario 2
Jasa Perpajakan Hanya Dilakukan oleh Kuasa dan Konsultan Pajak	Monopoli	Monopoli tanpa <i>title protection</i> (pada kenyataannya tidak ada karena pengaturan menjadi tidak efektif)
	Skenario 3	Skenario 4
Jasa Perpajakan Dilakukan Kuasa dan Konsultan Pajak serta Pihak Lain	Oligopoli, dengan <i>title protection</i>	Oligopoli, tanpa adanya <i>title protection</i>
	Skenario 5	Skenario 6
Jasa Perpajakan Bisa Dilakukan Siapapun (Bebas)	Pekerjaan bebas, tapi tetap terdapat <i>title protection</i>	Pekerjaan dan Profesi Bebas

Sumber: diolah oleh Penulis.

Dapat disimpulkan bahwa pemilihan skenario oleh suatu negara sangat penting dalam rangka menjamin kepentingan publik, ketersediaan ahli pajak, serta terwujudnya sistem perpajakan yang lebih baik. Lebih lanjut lagi, pengaturan ini juga tentu akan dipengaruhi oleh beberapa aspek lainnya semisal luas- sempitnya definisi jasa perpajakan, longgar-ketatnya kompetensi perpajakan yang harus dimiliki oleh kuasa dan konsultan pajak, hingga tinggi rendahnya sanksi bagi pihak-pihak yang memberikan jasa tapi pada dasarnya tidak diperbolehkan secara hukum untuk memberikan jasa perpajakan.

Dengan kata lain, kombinasi pengaturan monopoli profesi dan aspek pengaturan lainnya perlu dilihat secara komprehensif. Sebagai contoh, jika semisal jasa perpajakan hanya boleh dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak, tetapi kompetensi kuasa dan konsultan pajak diberikan berbagai kelonggaran. Dalam hal ini, monopoli tetap menjamin ketersediaan jumlah tenaga ahli di bidang pajak.

Ini akan berkaitan dan berinteraksi dengan pengaturan profesi lain serta memberikan perspektif yang lebih makro. Sebagai penutup, satu hal yang terpenting ialah, jangan sampai pengaturan aspek-aspek lain justru bersifat kontradiktif dengan tujuan umum yang hendak dicapai melalui pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak, termasuk berbagai pertimbangannya.

A.2 Peran Utama Asosiasi Profesi, Pemerintah, dan Perguruan Tinggi

Pertanyaan fundamental berikutnya ialah **siapa** pihak yang mendesain, mengawasi, dan memastikan ekosistem kuasa dan konsultan pajak untuk menjamin keberhasilan tujuan diselenggarakannya pengaturan atas kuasa dan konsultan pajak tersebut? Dengan kata lain, menentukan pihak yang memiliki kontrol atas kuasa dan konsultan pajak. Dalam konteks ini, aspek pembinaan dan pengawasan akan menentukan tata cara dan derajat kedisiplinan, serta kaitannya dengan hukum yang mengatur tanggung jawab profesi kuasa dan konsultan pajak.

Secara sederhana, terdapat dua pilihan utama yang bisa diambil, yaitu:

- (i) diserahkan sepenuhnya kepada asosiasi profesi yang berkaitan. Skenario ini kerap disebut sebagai ***self-regulating profession***.
- (ii) melalui **intervensi pemerintah** melalui keterlibatan pengaturan yang dominan oleh pihak otoritas yang berwenang.⁴

Dalam hal pengaturan secara independen atau *self-regulating profession*, organisasi profesi umumnya menjadi pihak yang mendapatkan delegasi secara hukum untuk berperan secara dominan dalam mendesain, mengawasi, serta memastikan ekosistem kuasa dan konsultan pajak. Dalam *self-regulating profession*, anggota organisasi profesi menjadi penyedia utama jasa yang berkaitan dengan profesi, serta memiliki kebebasan untuk menentukan keanggotaan sehingga erat dengan kaitannya dengan monopoli.

Namun demikian, secara rasional adanya *self-regulating profession* merupakan upaya untuk menjaga kualitas jasa, khususnya pada pasar di mana pengguna jasa

⁴ Sebagian negara yang menerapkan tersebut berada dalam rezim *fully regulated* sebagaimana dikelompokkan oleh Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

belum mampu menilai kualitas suatu pemberi jasa.⁵ Secara tradisional, konsep *self-regulating profession* umumnya muncul dalam hal terdapat suatu kombinasi yang unik antara pengetahuan dan kemampuan serta independensi dari intervensi eksternal atas perilaku dari profesi tersebut.⁶ Kritiknya terutama karena tidak mendukung adanya kompetisi yang sehat, ketidakmampuan dalam menyelaraskan praktik profesi secara lintas yurisdiksi, serta memfasilitasi tindakan yang tidak sesuai dengan konduite profesional. Oleh karena itu, harus dibatasi atau diintervensi.⁷

Hal yang perlu digarisbawahi ialah konsep *self-regulating profession* tersebut tetap tunduk terhadap kepentingan publik dan bukan kepentingan anggota organisasi profesi. Kepentingan publik tersebut di antaranya ialah melindungi para pengguna jasa dari adanya pelaku yang tidak memiliki kompetensi. Dengan demikian, tujuan *self-regulating profession* bukanlah untuk memperkuat status ataupun kemampuan untuk menerima penghasilan dari para anggota terutama dalam menciptakan monopoli.⁸

Di Kanada, pengaturan atas *self-regulating profession* ditandai dengan adanya suatu organisasi profesi yang mengatur aktivitas anggota, tetapi tetap dipandu oleh kepentingan publik. **Pemerintah** dalam hal ini tetap **memiliki kontrol** terhadap para pelaku profesi tanpa berinteraksi dan terjun langsung. Elemen penting dari konsep ini juga terletak pada adanya kepercayaan dari pemerintah kepada organisasi profesi bahwa mereka mampu mengesampingkan kepentingan individu dan profesi.⁹ Adanya kode etik organisasi yang ketat, pengaturan atas pemberian jasa keuangan, hingga transparansi juga umumnya diperlukan untuk menjamin terjaminnya kepentingan publik. Hal ini seperti dapat ditemukan pada kasus Inggris Raya, Irlandia, Italia, dan Belanda.¹⁰

Sedangkan, dalam konteks pengaturan oleh pemerintah, kontrol utama dalam mendesain, membina, dan mengawasi perilaku kuasa dan konsultan pajak

⁵ Avner Shaked dan John Sutton, "The Self-Regulating Profession," *Review of Economic Studies*, (1981) XLVIII, 217-234.

⁶ Robert Schultze, "What Does It Mean To Be a Self-governing Regulated Profession?" Internet, dapat diakses melalui https://professional.sauder.ubc.ca/re_creditprogram/course_resources/courses/content/112/self-governing_regulated_profession.pdf.

⁷ Lihat Tracey L. Adams, "Self-Regulating Professions: Past, Present, Future," *Journal of Professions and Organization*, Vol.4, Issue 1, Maret 201: 70-87.

⁸ Lihat penjelasan ini dalam Ontario College of Social Workers and Social Service Workers (<https://www.ocswssw.org/wp-content/uploads/2015/08/What-is-Regulation.pdf>).

⁹ Human Resource Professional Association, "What Does It Mean to be A Regulated Profession?" Internet, dapat diakses melalui <https://cphrbc.ca/wp-content/uploads/2015/03/what-it-means-regulated-profession.pdf>

¹⁰ Emer Mulligan, et al., *Regulation of Intermediaries, Including Tax Advisers, in the EU Member States and Best Practices from Inside and Outside the EU*, (Luxembourg: FISC, 2022)

terutama dalam ekosistemnya **diserahkan kepada otoritas yang berwenang**. Ciri utama yang nampak dalam pengaturan oleh pemerintah ialah hadirnya suatu regulasi pengaturan kuasa dan konsultan pajak yang memperlihatkan keterlibatan otoritas yang berwenang dalam ekosistem kuasa dan konsultan pajak. Otoritas yang berwenang ini umumnya pihak yang berkaitan erat dengan sistem pajak semisal otoritas pajak dan/atau kementerian keuangan. Namun demikian, otoritas yang berwenang juga merujuk kepada lembaga pemerintah yang berkaitan dengan kegiatan profesi ataupun pendidikan.

Argumen yang mendukung keterlibatan pemerintah umumnya didorong oleh pertimbangan bahwa profesi kuasa dan konsultan pajak **tetap harus memprioritaskan kepentingan publik**. Kepentingan publik di sini harus dipahami bahwa bukan berarti profesi, seperti halnya kuasa dan konsultan pajak, tidak boleh berorientasi pada kegiatan komersial. Namun, aspek bisnis dan kegiatannya tetap berada di dalam koridor yang menjamin standar kompetensi, kode etik, *good governance*, perlindungan dan kepuasan pengguna jasa, serta kiproahnya dalam sistem perpajakan nasional.¹¹

Di sisi lain, keterlibatan yang terlalu besar oleh pemerintah juga **bukan tanpa kritik**. Salah satunya ialah karena pemerintah memiliki *interest* untuk mengoptimalkan penerimaan pajak. Dengan demikian, pengaturan dan pengawasan atas profesi kuasa dan konsultan pajak berpotensi berpihak pada kepentingan pemerintah.

Kedua opsi tersebut tentu bukan sesuatu yang bersifat mutlak dan *binary choice* (harus memilih salah satu). Pada praktiknya, terdapat beberapa modifikasi yang berada di tengah-tengah pilihan tersebut. Semisal, pembagian tugas yang proporsional dan ideal antara tugas organisasi profesi dan pemerintah. Contohnya, pemerintah hanya bertugas untuk mengatur perizinan, sedangkan organisasi profesi berperan sebagai penjamin kompetensi dan kode etik. Oleh karena itu, ada baiknya sejak awal terdapat suatu pemetaan pihak-pihak yang terlibat dalam setiap aspek dalam pengaturan konsultan pajak. Ilustrasi matriks pada Tabel 5.2 bisa dijadikan suatu alat analisis awal sekaligus untuk mencegah adanya suatu pengawasan yang terlalu berlapis dan tidak efisien.

Modifikasi lainnya juga bisa berupa adanya keterlibatan pihak lain, yaitu perguruan tinggi di bidang kompetensi pajak. Perguruan tinggi bisa mengambil peran dalam penyelenggaraan pendidikan di bidang kompetensi perpajakan,

¹¹ Perdebatan mengenai upaya menyeimbangkan antara *public interest* dengan *taxpayer interest* dalam konteks Polandia telah dibahas. Lihat Elzbieta A. Ambrozej, "Protection of the Public Interest and the Taxpayer's Interest as the Goal of Tax advisory in Poland," *Conference Paper: XVI International Scientific Conference "The Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Social Interest"*, (2018): 549-562.

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

pembuatan kurikulum dan modul, serta melakukan pendidikan profesi di bidang kompetensi perpajakan.

Lebih lanjut, pilihan atas pihak yang bertanggung jawab dalam pengawasan tersebut akan sangat tergantung dari seberapa optimal kesiapan dan kinerja pihak tersebut. Oleh karena itu, pengaturan atas peran masing-masing pihak juga harus memperhatikan kualitas dan ketersediaan sumber daya untuk menata hal tersebut. Sebagai contoh, pilihan untuk menerapkan *self-regulating profession* tentu harus melihat kesiapan dari organisasi profesi yang dimaksud.

Tabel 5.2 Ilustrasi Matriks Pembagian Peran untuk Mendesain, Mengawasi, dan Memastikan Ekosistem Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak

Aspek Implementasi	Peran Organisasi Profesi	Peran Pemerintah	Peran Perguruan Tinggi
Penentu Kompetensi dan Pendidikan Profesi			
Asesmen Kompetensi	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Penyelenggara Ujian	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Penyelenggara Pendidikan Profesi	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Perizinan			
Asesmen Perizinan	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Registrasi	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Manajemen Data Sertifikasi	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Kompetensi Berkelanjutan Perpajakan dan Kode Etik			
Desain/Penyelenggara Kompetensi Berkelanjutan	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Sistem Pengendalian Mutu	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Mengelola Komplain	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Desain/Manajemen Laporan	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Pertanggungjawaban Profesi	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Sanksi			
Evaluasi Kinerja	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Pemberian Sanksi	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak
Pembekuan/Pencabutan Izin	Ya/Tidak	Ya/Tidak	Ya/Tidak

Sumber: diolah oleh Penulis.

Hal penting lainnya yang perlu jadi pertimbangan ialah ada atau tidaknya kewajiban untuk menjadi anggota organisasi profesi.¹² Ada atau tidaknya kewajiban tersebut akan menentukan efektivitas upaya untuk mendesain, membina, dan mengawasi ekosistem kuasa dan konsultan pajak. Terutama jika desain pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak nantinya diserahkan secara dominan kepada organisasi profesi. Sebagai contoh, jika upaya mengatur dan memeriksa kompetensi kuasa dan konsultan pajak akan diserahkan kepada organisasi profesi, seharusnya sifat keanggotaan atas organisasi profesi bersifat wajib. Jika bersifat sukarela, kualifikasi dari kuasa dan konsultan pajak tetap tidak akan optimal untuk diawasi.

B. Model Pengaturan

Teori model pengaturan yang akan dibahas pada bagian ini menunjukkan karakteristik pengaturan sebagaimana telah dibahas pada bagian aspek monopoli dan *title protection* serta kaitannya dengan peran dan keterlibatan dari organisasi profesi ataupun pemerintah. Hingga saat ini, hanya terdapat dua literatur yang memberikan suatu penggolongan, yaitu (i) Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael dalam publikasinya di salah satu bab pada buku *Tax Law Design and Drafting* yang diterbitkan IMF pada tahun 1996 (Model Thuronyi-Vanistendael). Serta, (ii) buku yang diedit oleh Rudolf Reibel berjudul *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers, Second Edition* yang diterbitkan oleh CFE pada tahun 2013 (Model Reibel-CFE).¹³

B.1 Model Thuronyi-Vanistendael

Menurut Thuronyi dan Vanistendael, terkait dengan bentuk regulasi atas kuasa dan konsultan pajak, terdapat tiga model regulasi yang ada di dunia, yaitu:¹⁴ (i) **full regulation**, (ii) **partial regulation**, dan (iii) **no regulation**. Penggolongan ini dibedakan berdasarkan (i) ada atau tidaknya pengaturan yang membatasi siapa pihak-pihak yang dapat memberikan jasa perpajakan, serta (ii) ada atau tidaknya

¹² Keanggotaan yang bersifat wajib umumnya berasosiasi dengan model no regulation, yang mana satu-satunya pihak yang menjamin standar mutu dan kode etik kuasa dan konsultan pajak adalah organisasi profesi. Namun demikian, pengaturan atas hal ini bisa berbeda-beda. Hal ini dibahas pada Bab 5.

¹³ Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael, "Regulation of Tax Professionals," dalam *Tax Law Design and Drafting Vol. 1*, ed. Victor Thuronyi et al. (Washington D.C.: IMF, 1996), dan Rudolf Reibel ed., *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers, Second Edition* (Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013).

¹⁴ Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael, "Regulation of Tax Professionals," dalam *Tax Law Design and Drafting Vol. 1*, ed. Victor Thuronyi et al. (Washington D.C.: IMF, 1996), 135.

pengaturan mengenai kompetensi seseorang yang dapat memberikan jasa perpajakan.

B.1.1 Model *Full Regulation*

Dalam model *full regulation*, diatur bahwa hanya pihak-pihak tertentu yang dapat memberikan jasa perpajakan. Pihak tersebut bisa saja hanya merujuk kepada kuasa dan konsultan pajak, tetapi juga dapat mencakup pihak selain kuasa dan konsultan pajak, seperti advokat dan akuntan. Artinya, pengaturan bisa bersifat monopoli hanya untuk profesi tertentu maupun diberikan kepada beberapa pihak sekaligus. Satu hal yang pasti, jasa perpajakan tidak boleh dilakukan secara bebas oleh berbagai pihak, selain pihak yang telah ditentukan. Lebih lanjut lagi, dalam konteks profesi kuasa dan konsultan pajak, terdapat kompetensi khusus yang mengatur tentang lisensi kuasa dan konsultan pajak, kewajiban penggunaan gelar profesi, larangan penyalahgunaan gelar, serta sanksi. Dengan kata lain, juga terdapat *title protection*.

B.1.2 Model *Partial Regulation*

Di sisi lain, pada model *partial regulation* tetap terdapat regulasi mengenai kuasa dan konsultan pajak. Akan tetapi, regulasi tersebut tidak secara jelas memberikan hak penyelenggaraan jasa perpajakan kepada suatu pihak tertentu. Dengan demikian, siapapun boleh memberikan jasa perpajakan. Regulasi kuasa dan konsultan pajak hanya mengatur secara jelas mengenai prasyarat dan kualifikasi untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak serta sanksi terhadap pihak yang mengklaim sebagai kuasa dan konsultan pajak. Singkatnya, jasa perpajakan adalah pekerjaan bebas, tetapi terdapat *title protection*.

B.1.3 Model *No Regulation*

Sedangkan dalam model *no regulation*, tidak terdapat pengaturan atas pihak yang bisa melakukan jasa perpajakan maupun perlindungan profesi kuasa dan konsultan pajak. Artinya, semua pihak dapat memberikan jasa perpajakan tanpa adanya hambatan (pekerjaan dan profesi bebas). Namun demikian, penting untuk dicatat bahwa terdapat kemungkinan bahwa pengaturan atas kuasa dan konsultan pajak justru diserahkan kepada standar dan tata tertib organisasi profesi (*self-regulating profession*). Oleh karena itu, dalam model *no regulation* sebaiknya keanggotaan organisasi profesi bersifat wajib dan bukan sukarela untuk menjamin kompetensi dan kode etik kuasa dan konsultan pajak.

Pada Tabel 5.3 dijelaskan mengenai klasifikasi rezim regulasi kuasa dan konsultan pajak berdasarkan model Thuronyi dan Vanistendael di beberapa negara Asia-Pasifik pada tahun 2020.

Tabel 5.3 Klasifikasi Rezim Regulasi Kuasa dan Konsultan Pajak berdasarkan Model Thuronyi- Vanistendael dan Contoh Negara Asia-Pasifik yang Menerapkan (2020)

No.	Klasifikasi Rezim	Contoh Negara
1.	Full Regulation <i>(Fully regulated professional tax agent)</i>	Australia, Kamboja, Fiji, Malaysia, Papua Nugini, Cina, Korea Selatan, Taiwan, Thailand, Vietnam, India, Jepang, Mongolia, Myanmar, dan Selandia Baru.
2.	Partial Regulation <i>(Partially regulated tax agent regime)</i>	Azerbaijan, Kirgizstan, Filipina.
3.	No Regulation <i>(Essentially unregulated tax profession)</i>	Afghanistan, Armenia, Georgia, Kazakhstan, Laos, Singapura, Tajikistan, dan Uzbekistan.

Sumber: ADB, *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific* (Manila: ADB, 2020), 128-131

B.2 Model Reibel-CFE

Selain Model Thuronyi dan Vanistendael, salah satu alternatif penentuan rezim model klasifikasi yang diajukan oleh Rudolf Reibel dan CFE dalam ruang lingkup komparasi pengaturan di 22 negara Uni Eropa.¹⁵ Dalam Model Reibel-CFE ini, terdapat lima model sebagaimana dijelaskan sebagai berikut.¹⁶

B.2.1 Model 1

Dalam Model 1 atau ***tax profession is regulated on its own***, terdapat pengaturan atas pihak-pihak tertentu yang diperbolehkan memberikan jasa perpajakan. Utamanya diberikan kepada kuasa dan konsultan pajak, tetapi bisa juga mendelegasikan kepada pihak selain kuasa dan konsultan pajak (advokat atau akuntan). Persyaratan dan kualifikasi menjadi kuasa dan konsultan pajak juga

¹⁵ Rudolf Reibel ed., *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers, Second Edition* (Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013).

¹⁶ Disarikan dari Rudolf Reibel ed., *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers, Second Edition*, (Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013); Dennis de Widt, Emer Mulligan, Lynne Oats, "Regulating Tax Advisers: A European Comparison of Recent Developments and Future Trends", *Fair Tax Working Paper Series No. 06* (2016): 9-16; National Association of Enrolled Agents dan Internal Revenue Service; ADB, "A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific" (2020).

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

diatur serta dilindungi (*title protection*). Keanggotaan dalam organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak umumnya bersifat wajib. Dengan demikian, terdapat pengaturan yang ketat atas profesi kuasa dan konsultan pajak dan jasa yang bisa diberikan. Contoh negara yang menerapkan hal ini ialah Austria, Kroasia, Republik Ceko, Jerman, Yunani, Polandia, dan Slovakia.

B.2.2 Model 2

Dalam Model 2 atau *regulation as lawyers or accountants*, terdapat pengaturan atas pihak yang diperbolehkan memberikan jasa perpajakan, yaitu profesi akuntan atau advokat (bukan profesi kuasa dan konsultan pajak). Termasuk di dalam pengaturan tersebut disebutkan mengenai kompetensi dan penggunaan gelar profesi. Dalam hal ini, setiap profesional yang dapat memberikan jasa perpajakan wajib terdaftar dalam organisasi profesi hukum atau akuntan tersebut. Contoh negara yang menerapkan hal ini ialah Prancis dan Portugal.

B.2.3 Model 3

Dalam Model 3 atau *only title is regulated*, tidak terdapat pengaturan atas pihak yang diperbolehkan memberikan jasa perpajakan sehingga terdapat 'kebebasan' dari berbagai pihak untuk memberikan jasa perpajakan. Namun demikian, terdapat pengaturan mengenai persyaratan dan kompetensi kuasa dan konsultan pajak (*title protection*). Keanggotaan dalam organisasi profesi juga bersifat wajib. Model ini serupa dengan skema *partial regulation* pada Model Thuronyi-Vanistendael. Contoh negara yang menerapkan hal ini ialah Belgia dan Rumania.

B.2.4 Model 4

Dalam Model 4 atau *voluntary acceptance of qualification requirements*, tidak terdapat pengaturan atas pihak yang diperbolehkan memberikan jasa perpajakan, kompetensi atas kuasa dan konsultan pajak, maupun persyaratan yang dibutuhkan untuk memberikan jasa perpajakan tersebut. Pada praktiknya, jasa perpajakan diberikan oleh anggota organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak atau area lain yang berkaitan, serta harus memiliki kompetensi tertentu. Namun demikian, keanggotaan dalam organisasi profesi bisa bersifat tidak wajib. Contoh negara yang menerapkan hal ini ialah Irlandia, Latvia, Belanda, Rusia, Spanyol, Swiss, dan Inggris Raya (UK).

B.2.5 Model 5

Dalam Model 5 atau *no specific qualification requirements*, relatif serupa dengan Model 4, yaitu tidak terdapat pengaturan atas pihak yang diperbolehkan memberikan jasa perpajakan, kualifikasi kuasa dan konsultan pajak, maupun persyaratan yang dibutuhkan untuk memberikan jasa perpajakan tersebut. Perbedaannya, pada praktiknya, jasa perpajakan justru diberikan kepada pihak yang menjadi anggota organisasi profesi di luar pajak, semisal advokat ataupun akuntan. Adapun keanggotaan pada organisasi profesi tersebut bisa bersifat tidak wajib dan belum tentu mensyaratkan kompetensi tertentu di bidang pajak. Contoh negara yang menerapkan hal ini ialah Finlandia, Italia, Luksemburg, Malta, dan Ukraina.

B.3 Pelajaran dari Model Pengaturan

Setidaknya terdapat empat hal penting yang dapat dipelajari dari berbagai model pengaturan tersebut.

Pertama, terdapat kebebasan bagi setiap negara untuk mengatur wewenang kuasa dan konsultan pajak dalam memberikan jasa perpajakan serta kompetensi kuasa dan konsultan pajak. Kebebasan tersebut dapat ditelusuri dari variasi model pengaturan, yang oleh Thuronyi-Vanistendael dibedakan menjadi tiga dan oleh Reibel-CFE dibedakan menjadi lima. Hingga saat ini juga tidak terdapat literatur yang memberikan suatu pandangan normatif mengenai model yang terbaik bagi setiap negara. Penjelasan atas tiap model umumnya diuraikan secara netral.

Walau demikian, catatan dari de Widt, Mulligan, dan Oats, pada saat membandingkan model pengaturan di Belanda, Inggris Raya, Irlandia, dan Jerman menarik untuk dipertimbangkan.¹⁷ Dari keempat negara tersebut, hanya Jerman yang menganut model *full regulation*, sedangkan tiga negara lainnya menganut *no regulation* dan mempercayakan ekosistem kuasa dan konsultan pajak pada organisasi profesi. Pada akhirnya ini berdampak bagi praktik jasa perpajakan yang ada di negara-negara tersebut.

Kuasa dan konsultan pajak di Jerman relatif memiliki reputasi dan posisi yang lebih kuat karena kompetensi dan pengaturan yang ketat. Sementara itu, tidak adanya *title protection* telah menyebabkan kuasa dan konsultan pajak di Belanda, Inggris Raya, dan Irlandia cenderung lebih dinamis dan berorientasi pada klien. Di ketiga negara tersebut, pekerjaan jasa perpajakan khususnya yang

¹⁷ Dennis de Widt, Emer Mulligan, dan Lynne Oats, "Regulating Tax Advisers: A European Comparison of Recent Developments and Future Trends," *Fair Tax Working Paper Series* No.06 (2016).

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

berkaitan dengan *advisory* juga bermula/diperoleh dari penugasan di bidang bukan pajak. Sedangkan, di Jerman sebaliknya.

Kedua, pemilihan model regulasi kuasa dan konsultan pajak agaknya dipengaruhi oleh berbagai aspek yang ada di setiap negara. Dugaan ini muncul dalam penelusuran terkait tinjauan historis pengaturan kuasa dan konsultan pajak di beberapa negara yang umumnya berkaitan erat dengan situasi sistem perpajakan, praktik yang berlaku, kematangan organisasi profesi, serta hubungannya dengan ketersediaan ahli pajak.

Sebagai contoh, pilihan Belanda untuk tidak mengatur secara ketat profesi kuasa dan konsultan pajak diduga karena dalam praktiknya para penyedia jasa perpajakan dipercaya memiliki kompetensi yang bermutu. Hal ini dikarenakan terdapat berbagai pendidikan tinggi yang sangat terspesialisasi di bidang kompetensi perpajakan (*fiscal economist* atau *fiscal recht*), yang juga merupakan latar belakang pendidikan sebagian besar kuasa dan konsultan pajak di Belanda. Selain itu, sebagian besar pihak yang memberikan jasa perpajakan di Belanda umumnya pernah bekerja sebagai pegawai otoritas pajak. Posisi tersebut kemudian membuat hubungan yang saling menghormati antara otoritas pajak dan kuasa dan konsultan pajak.¹⁸

Ketiga, kecenderungan untuk memilih pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak yang kian ketat. Dorongan untuk mengatur berbagai aspek dari profesi kuasa dan konsultan pajak dipicu oleh kian pentingnya peran *tax intermediaries* dalam sistem perpajakan (OECD, 2008).¹⁹ Hal ini dapat dilihat dari dicantumkannya pengaturan atas jasa perpajakan atau kuasa dan konsultan pajak dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Umumnya, terdapat dua kategori atas pengaturan melalui undang-undang tersebut, yaitu melalui undang-undang di bidang perpajakan yang berlaku secara umum dan/atau melalui undang-undang mengenai kuasa dan konsultan pajak.

Pada kategori yang pertama, sebagian negara memasukkan aturan mengenai definisi dan/atau ruang lingkup jasa perpajakan dalam undang-undang perpajakan. Praktik tersebut terjadi di Malaysia dalam UU Pajak Penghasilan (*Income Tax Act*) dan Afrika Selatan dalam UU Administrasi Pajak (*Administration Tax Act*). Sedangkan, pada kategori kedua, terdapat pula negara yang secara khusus memiliki undang-undang dalam mengatur mengenai profesi jasa perpajakan sebagaimana tertera dalam Tabel 5.4 berikut ini.

¹⁸ W.J.D. Gohres, "Regulering belastingadviseurs: "Vrij beroep of keurslijf?," Internet, dapat diakses di: <https://www.nob.net/system/files/content/publication/uploads/Vrij%20beroep%20of%20keurslijf%20artikel%20Gohres%20voor%20WFR.pdf>.

¹⁹ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries* (Paris: OECD Publishing, 2008), 18.

Tabel 5.4 Beberapa Negara yang Memiliki Undang-Undang yang Mengatur Konsultan Pajak

No	Nama Negara	Nama Regulasi
1	Australia	Tax Agents Service Regulation (2022)
2	Austria	Tax Procedure Code and Law on the Profession of Tax Advisers and Public Accountants
3	Republik Ceko	Act on Tax Consulting and Chamber of Tax Advisers
4	Jerman	Tax Advisory Law
5	Israel	Law for Regulating the Activity of Tax Consultants (2005)
6	Jepang	Certified Public Tax Accountant Act
7	Korea Selatan	Certified Tax Accountant Act
8	Polandia	Tax Adviser Law
9	Slovakia	Act 78/1992 Coll. on Tax Advisers and Slovak Chamber of Tax Advisers
10	Kroasia	The Tax Consultancy Act

Sumber: Tax Administration 2015 survey responses dalam OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2015), 267, sebagaimana dikutip dalam Kajian Akademis RUU Konsultan Pajak: Suatu Alternatif 'Membangun Profesi Konsultan Pajak yang Terpercaya dan Membanggakan dengan Melibatkan Seluruh Pemangku Kepentingan Perpajakan (Agustus, 2018).

Keempat, tidak adanya korelasi yang jelas antara suatu model pengaturan dengan sistem perpajakan yang lebih baik, yakni lebih efisien, berkepastian, dan memberikan penerimaan yang optimal. Dari berbagai negara Uni Eropa dan Asia-Pasifik yang telah diketahui model pengaturannya sebagaimana dijelaskan pada bagian sebelumnya, memiliki kinerja sistem pajak yang bervariasi. Dugaannya ialah bahwa model pengaturan yang umumnya hanya berorientasi pada ada atau tidaknya monopoli, *title protection*, serta pembagian peran antara pemerintah dan organisasi profesi, belum cukup untuk menentukan keberhasilan sistem pajak. **Hal yang lebih menentukan adalah berbagai aspek lainnya yang sifatnya lebih mendetail.** Berbagai aspek tersebut akan dibahas pada bagian selanjutnya.

C. Aspek yang Diatur

Selain pengaturan mengenai aspek monopoli dan *title protection* yang telah dibahas sebelumnya, terdapat beberapa elemen penting lain yang umumnya masuk dalam ruang lingkup pengaturan atas kuasa dan konsultan pajak. Pengaturan atas berbagai elemen tersebut harus pula menyebutkan hak dan kewajiban setiap pihak yang terlibat. Berikut merupakan beberapa di antaranya yang dikelompokkan berdasarkan area.²⁰

C.1 Jasa dan Pihak yang Memberikan Jasa

- **Definisi Jasa**

Suatu regulasi sebaiknya mengatur mengenai jenis jasa-jasa yang berkaitan dengan aktivitas di bidang perpajakan. Jasa-jasa tersebut antara lain, yaitu (i) jasa yang terkait dengan kepatuhan wajib pajak, (ii) jasa yang terkait dengan pemeriksaan pajak, (iii) jasa yang terkait dengan upaya hukum pajak, (iv) jasa yang terkait dengan dukungan administrasi dan digitalisasi perpajakan, serta (v) jasa yang terkait dengan pemberian *advis* pajak²¹. Lebih lanjut, lihat pembahasannya di Bab 6.

- **Pihak yang Memberikan Jasa**

Suatu regulasi sebaiknya turut mengatur tentang pihak yang memiliki hak dan dijamin oleh hukum dalam memberikan jasa perpajakan. Pihak ini dapat mencakup kuasa dan konsultan pajak serta pihak di luar profesi kuasa dan konsultan pajak (misal, akuntan dan advokat) yang berdasarkan aturan profesi mereka (misal, akuntan dan advokat) diperkenankan untuk menjalankan jasa perpajakan. Lebih lanjut, lihat pembahasannya di Bab 6.

²⁰ Dirangkum dari berbagai literatur mengenai pengaturan kuasa dan konsultan pajak, yaitu: Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael, "Regulation of Tax Professionals," dalam *Tax Law Design and Drafting Vol. 1*, ed. Victor Thuronyi et al. (Washington D.C.: IMF, 1996), 135; Dennis de Widt, Emer Mulligan, dan Lynne Oats, "Regulating Tax Advisers: A European Comparison of Recent Development and Future Trends," *Fair Tax Working Paper Series No. 06* (2016), 7; dan Rudolf Reibel ed., *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers, Second Edition* (Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013).

²¹ Pembahasan mengenai perdebatan dan tinjauan atas berbagai jenis jasa perpajakan bisa dilihat pada Jane Frecknall-Hughes dan Erich Kirchler, "Towards a General Theory of Tax Practice," *Social & Legal Studies Vol 24*(2) (2015): 289-312.

- **Interaksi dengan Pihak Lain**

Suatu regulasi juga seyogianya juga turut mengatur terkait dengan pekerjaan yang dilakukan oleh profesi lain yang pekerjaannya **beririsan** dengan pekerjaan jasa perpajakan yang dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak. Selain itu, aspek ini juga turut memperjelas peran pihak yang memiliki keahlian perpajakan dan bekerja sebagai karyawan dari wajib pajak (*in-house tax adviser*).

- **Perlindungan Profesi**

Suatu regulasi turut mengatur tentang perlindungan gelar, hak-hak khusus (jika ada), ada atau tidaknya kewajiban penggunaan gelar bagi pihak yang diberikan hak untuk menyediakan jasa perpajakan. Termasuk di dalamnya juga mencakup ada atau tidaknya sanksi bagi pihak yang menggunakan gelar profesi tapi tidak memiliki kompetensi.

C.2 Kompetensi dan Izin Praktik

- **Kompetensi**

Suatu regulasi turut mengatur tentang standar kompetensi untuk dapat menjadi kuasa dan konsultan pajak. Termasuk dalam hal ini dapat mencakup standar latar belakang pendidikan tinggi, pengalaman kerja, ada atau tidaknya ujian sertifikasi, hingga persyaratan lain semisal perilaku kepatuhan pajak.

- **Kategori**

Suatu regulasi dapat pula mengatur suatu kategori atau jenjang kuasa dan konsultan pajak. Hal ini akan berkaitan dengan jenis jasa serta kompetensi yang diperlukan dalam setiap kategori kuasa dan konsultan pajak tersebut.

- **Ujian Sertifikasi**

Khusus untuk ujian sertifikasi, suatu regulasi kuasa dan konsultan pajak harus memberikan panduan. Cakupan panduan tersebut meliputi antara lain, yaitu syarat untuk mengikuti ujian sertifikasi, jenis atau tingkatan, pihak penyelenggara, biaya, serta intensitas penyelenggaraan.²²

²² Terlepas dari **ada atau tidaknya pengecualian** dan **jalur selain** mengikuti ujian sertifikasi, **mayoritas** negara di Uni Eropa menyelenggarakan ujian sertifikasi kuasa dan konsultan pajak. Lihat Ronja Heydecke dan Michael Schick, *Tax Professions in Europe: Findings of the Survey*, (Brussels: German Federal Chamber of Tax Advisers, 2023).

- **Perizinan**

Suatu regulasi dapat turut mengatur mengenai syarat administrasi dan substansi untuk memperoleh izin atau lisensi sebagai kuasa dan konsultan pajak. Termasuk pula dapat mengatur mengenai aspek perubahan atau perpanjangan izin kuasa dan konsultan pajak.

C.3 Praktik Usaha

- **Bentuk Badan Usaha dan Nama Kantor Konsultan Pajak**

Suatu regulasi dapat mengatur tentang bentuk badan usaha kuasa dan konsultan pajak. Termasuk mengenai syarat administratif dan substantif atas pendirian dan izin kantor kuasa dan konsultan pajak tersebut. Selain itu, regulasi dapat pula mengatur tentang nama dari badan usaha kuasa dan konsultan pajak.

- **Imbalan Jasa dan Iklan**

Salah satu hak dari praktik kuasa dan konsultan pajak adalah untuk menerima imbalan jasa. Oleh karena itu, regulasi juga dapat mengatur mengenai jenis, panduan, atau besaran imbalan jasa yang diperoleh kuasa dan konsultan pajak. Selain itu, regulasi juga dapat turut mengatur boleh atau tidaknya praktik promosi dan iklan oleh kuasa dan konsultan pajak. Aspek lain yang berkaitan dengan upaya menjamin kompetisi dan pasar jasa kuasa dan konsultan pajak juga dapat diatur.

- **Tanggung Jawab dan Asuransi**

Regulasi juga bisa turut mengatur tentang tanggung jawab profesi kuasa dan konsultan pajak terhadap klien dengan menyediakan asuransi ketika terjadi kondisi yang merugikan klien. Dewasa ini, *professional indemnity insurance* kerap diatur dalam praktik pemberian jasa oleh kuasa dan konsultan pajak.

- **Kuasa dan Konsultan Asing**

Dalam era globalisasi yang membuka kesempatan yang sama bagi seluruh pihak serta isu pajak lintas yurisdiksi, kehadiran kuasa dan konsultan pajak asing adalah sesuatu yang tidak terhindarkan. Regulasi dapat mengatur pula tentang persyaratan, perizinan, dan area di mana kuasa dan konsultan pajak asing dapat menyediakan jasa di dalam negeri.

- **Konflik Kepentingan**

Sama halnya dengan profesi lainnya, praktik yang dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak dapat menjurus pada terbukanya situasi konflik kepentingan. Regulasi dapat mengatur definisi, upaya pencegahan, koridor, dan sanksi jika seandainya terjadi konflik kepentingan.

C.4 Standardisasi Mutu dan Etika

- **Laporan dan Audit**

Dalam rangka menjamin implementasi standar dan tidak adanya penyelewengan dalam praktik kuasa dan konsultan pajak, regulasi dapat mengatur adanya suatu laporan berkala yang harus diserahkan kepada pihak yang berwenang. Selain itu, regulasi juga dapat menyediakan landasan hukum yang memungkinkan adanya audit berkala maupun sesuai kebutuhan kepada kuasa dan konsultan pajak atau kantor kuasa dan konsultan pajak. Aspek laporan dan audit tersebut juga mencakup intensitas, waktu, data/informasi yang harus dilaporkan, format, dan sebagainya.

- **Pengembangan Profesional Berkelanjutan**

Dalam rangka **menjamin** kualitas standar kompetensi serta pengetahuan kuasa dan konsultan pajak yang mampu mengikuti dinamika terkini, regulasi dapat mengatur aspek pengembangan kompetensi berkelanjutan atau saat ini dikenal dengan nama pendidikan profesional berkelanjutan (PPL). Termasuk di dalamnya mencakup kurikulum, jenis, biaya, penyelenggara, dan target yang diharapkan.

- **Kode Etik**

Suatu regulasi dapat turut mengatur kode etik yang wajib menjadi pegangan bagi kuasa dan konsultan pajak atau wajib dilaksanakan dan diawasi oleh organisasi profesi.

- **Kerahasiaan Informasi**

Salah satu aspek yang dewasa ini juga menjadi perhatian ialah sejauh mana kuasa dan konsultan pajak harus menjaga kerahasiaan informasi klien (pengguna jasa). Pasalnya, terdapat tren upaya **pengungkapan jasa** yang dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak, semisal dalam hal kebijakan *mandatory disclosure rule*. Oleh karena itu, regulasi dapat

pula mengatur konteks di mana kerahasiaan informasi klien berlaku ataupun tidak.²³

- **Sanksi atas Pelanggaran**

Dalam rangka menjamin terselenggaranya praktik dan ekosistem kuasa dan konsultan pajak yang telah diatur dalam poin-poin sebelumnya, regulasi juga dapat mengatur besaran dan mekanisme pemberian sanksi bagi kuasa dan konsultan pajak.

D. Usulan bagi Indonesia

Dari uraian atas pengaturan fundamental, model pengaturan, serta aspek-aspek pengaturan yang telah disampaikan sebelumnya, kita mempelajari banyak hal. Namun, bagaimana desain fundamental yang sekiranya tepat bagi Indonesia?

Saat ini, dapat kita simpulkan bahwa pengaturan kuasa dan konsultan pajak di Indonesia tidak bermaksud untuk memonopoli pihak yang bisa memberikan jasa di bidang perpajakan. Hal ini dapat kita amati dari ketentuan yang berlaku selama ini untuk menjalankan kuasa wajib pajak bisa dilakukan oleh 'konsultan pajak' **dan** 'pihak lain selain konsultan pajak'. Selain itu, kita juga mengenal adanya terminologi 'kuasa hukum pajak' yang mana diberikan mandat untuk mewakili wajib pajak dalam pengajuan banding dan gugatan di Pengadilan Pajak. Memang betul bahwa usulan untuk desain pengaturan melalui model monopoli pernah mencuat pada saat pembahasan RUU Konsultan Pajak pada tahun 2018, tetapi usulan RUU tersebut kemudian tidak dilanjutkan.

Di sisi lain, saat ini Indonesia justru lebih condong kepada aspek *title protection* di mana persyaratan, kualifikasi, serta adanya larangan penyalahgunaan gelar konsultan pajak diatur secara jelas. Ini dapat ditinjau dari tinjauan historis pengaturan tentang konsultan pajak sebagaimana telah tercantum dalam Bab 4.

Di kemudian hari, idealnya pengaturan di Indonesia tetap **tidak menganut prinsip monopoli**. Akan lebih tepat jika Indonesia justru memperbolehkan jasa perpajakan dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak serta pihak di luar kuasa dan konsultan pajak untuk turut serta. Selain karena pertimbangan **pajak sebagai multidisiplin ilmu**, risiko dari adanya monopoli, serta perkembangan jenis jasa yang berkaitan dengan perpajakan, Indonesia juga **mebutuhkan ketersediaan** jumlah pihak yang dapat membantu kepatuhan wajib pajak.

²³ Pembahasan atas kerahasiaan informasi klien serta kaitannya dengan kebijakan mandatory disclosure rule khususnya di UK melalui Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS) bisa dilihat pada Julian Hickey dan Adrian Shipwright, eds, *Law and Regulation of Tax Professionals* (London: Bloomsbury Professional, 2021).

Namun demikian, aspek monopoli bukan berarti harus dilihat sebagai sesuatu yang selalu berkonotasi negatif. Dengan adanya monopoli, terdapat suatu kemudahan dalam pengawasan untuk menjamin perlindungan konsumen (pengguna jasa) serta standardisasi kompetensi dan kode etik. Oleh karena itu, alternatif yang bisa dipertimbangkan semisal melalui suatu monopoli (jasa perpajakan hanya dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak) yang dibarengi dengan strategi kompetensi perpajakan yang lebih **merepresentasikan berbagai pihak** yang menguasai kompetensi perpajakan.

Atau semisal dengan membuat suatu kategorisasi kuasa dan konsultan pajak berdasarkan suatu area penugasan termasuk mengatur kualifikasi kompetensi yang relevan. Strategi alternatif lainnya semisal juga tetap memberikan kesempatan bagi pihak selain kuasa dan konsultan pajak, tapi dengan adanya prioritas di mana kuasa dan konsultan pajak memiliki hak untuk bisa menangani ketiga jenis jasa pajak yang ada.

Aspek *title protection* sebaiknya juga tetap dipertahankan agar terdapat sinyal pembeda antara pihak yang tersertifikasi sebagai kuasa dan konsultan pajak dan bukan. Lebih lanjut lagi, merujuk kepada Model Thuronyi-Vanistendael, Indonesia dapat dikategorikan sebagai negara dengan rezim yang berada **di antara** rezim *partial regulation* dan rezim *full regulation*. Hal ini terlihat dari adanya interpretasi bahwa jasa perpajakan, yang berkaitan dengan kuasa dengan surat kuasa khusus, hanya dapat dilakukan oleh pihak tertentu.

Berkaitan dengan konsep *self-regulating professions* atau pilihan adanya keterlibatan pemerintah, sebaiknya justru diberikan secara bersama-sama kepada berbagai pihak. Secara historis, organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak di Indonesia telah memiliki kiprah positif dalam memberikan suatu standar dan kode etik serta menjadi pihak terdepan dalam mengatur perilaku profesi kuasa dan konsultan pajak.

Walau demikian, dalam rangka menjamin efektivitas pengaturan kuasa dan konsultan pajak khususnya di era sistem perpajakan yang kian kompleks, peran dari pemerintah perlu **harus dilibatkan**. Pembagian peran dan tanggung jawab antara organisasi profesi dan pemerintah perlu untuk segera didesain secara efisien, efektif, dan proporsional atau tidak dalam upaya untuk pengawasan secara berlebihan.

Pemerintah dalam hal ini akan diwakili oleh Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK), Kementerian Keuangan. Selain itu, ada baiknya juga dipertimbangkan pembentukan suatu unit atau lembaga yang sifatnya merepresentasikan setiap pemangku kepentingan dan netral untuk menjalankan peran di area-area yang relatif penting. Area tersebut contohnya adalah ujian sertifikasi, penyelenggara pendidikan profesi kompetensi perpajakan, kurikulum dan modul kompetensi

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

perpajakan, kompetensi berkelanjutan perpajakan (disebut juga dengan pengembangan pendidikan berkelanjutan/PPL), rekomendasi perguruan tinggi di bidang kompetensi perpajakan yang lulusannya bisa langsung berprofesi sebagai kuasa dan konsultan pajak (setelah magang).

Sebagai penutup, saat ini elemen-elemen pengaturan mengenai kuasa dan konsultan pajak belum sepenuhnya lengkap, belum menciptakan kepastian, keadilan, serta diletakkan dalam paradigma urgensi kebutuhan ahli pajak yang berkompeten dalam rangka sistem perpajakan Indonesia yang lebih baik. Oleh karena itu, *grand design* pengaturan kuasa dan konsultan pajak di Indonesia pada masa mendatang seyogianya **mencakup berbagai elemen pengaturan yang sesuai dengan kebutuhan, melibatkan berbagai kepentingan (*stakeholders*) perpajakan, dan bersifat visioner.**

BAB 6

DEFINISI JASA PERPAJAKAN DAN PIHAK YANG BERHAK MEMBERIKAN

A. Definisi Jasa Perpajakan

A.1 Pajak sebagai Multidisiplin Ilmu

Dalam berbagai literatur, berbagai ahli menyatakan bahwa pajak merupakan **multidisiplin** ilmu yang **menggabungkan** dan **menjembatani** berbagai disiplin ilmu.¹ **Ilmu hukum, akuntansi, dan ilmu ekonomi** sangat berkaitan erat dengan pajak, demikian eratnya sehingga diungkapkan oleh Wheatcroft: *'taxation is a subject which forms a bridge between economists, accountants, and lawyers'*.² Ada pula yang berpendapat bahwa **ilmu politik dan sosiologi** juga berkaitan dengan pajak, karena setiap negara mempunyai perbedaan perilaku pembayaran pajak, perbedaan metode administrasi pajak, jumlah pemeriksaan pajak, tingkat korupsi, dan perilaku perencanaan pajak yang agresif.³

Dengan kata lain, kajian mengenai pajak perlu menyertakan pendekatan disiplin ilmu lainnya. Oleh McCrudden, hal ini disebut sebagai *'a pluralism of methodological approach'*. Seringkali pandangan tersebut ditakutkan akan menjustifikasi ilmu pajak sebagai ilmu sosial kelas dua (*second tier social science*). Namun, hal ini tidak sepenuhnya benar. Ahli (hukum) pajak justru harus mempelajari maksud dan tujuan dari suatu hukum pajak, persoalan efisiensi ekonomi, serta dampaknya terhadap perilaku sosial.⁴ Pendapat ini juga didukung oleh Livingston yang mendukung *'methodological pluralism'* di mana ahli pajak haruslah **'meminjam'** disiplin-disiplin ilmu lainnya **tanpa harus**

¹ Andrew Park dan Roger White, *Tax Statutes and Statutory Instruments* (London: Croner.CCH Group Ltd, 1997).

² Seperti dikutip dari Andrew Park, "Tax Law in and after the Wheatcroft Era" dalam *Law, Society and the Economy*, ed. (Oxford: Clarendon Press, 1997), 131-145.

³ Margaret Lamb, et. al., *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*, (Oxford: Oxford University Press, 2004), 13.

⁴ C. McCrudden, "Legal Research and the Social Science, *Law Quarterly Review* 122 (2006): 642 – 645.

didominasi oleh keilmuan tersebut.⁵ Margaret Lamb juga menyarankan bahwa untuk memperkaya analisis masalah perpajakan adalah dengan cara **menggabungkan pengetahuan** dari berbagai disiplin ilmu.⁶

Lantas, bagaimana kaitan berbagai literatur di atas dengan definisi jasa perpajakan?

Dalam hal ini kita perlu memahami bahwa jasa perpajakan timbul dari upaya-upaya untuk pemenuhan hak dan melaksanakan kewajiban di bidang perpajakan. Kewajiban tersebut meliputi berbagai aspek. Semisal, aspek administrasi seperti pendaftaran, pelaporan, hingga persiapan data dan informasi pada saat pemeriksaan.⁷ Pemenuhan kewajiban perpajakan tersebut juga mencakup kemampuan untuk melihat substansi transaksi, aktivitas ekonomi, dan model bisnis yang berkaitan dengan timbulnya pajak terutang. Tidak hanya sampai di situ, kewajiban perpajakan menyertakan kemampuan untuk memahami atau menyelenggarakan pencatatan dan pembukuan secara akuntansi, yang nantinya dikaitkan dengan sistem akuntansi pajak di negara yang bersangkutan.⁸

Lebih lanjut lagi, **irisan keilmuan** perpajakan dengan bidang pengetahuan lainnya turut menciptakan kemungkinan baru. Yaitu, jasa yang berkaitan dengan pemenuhan kewajiban perpajakan dan jasa dari keilmuan lainnya, berada dalam satu kesatuan jasa yang **tidak terpisahkan**. Sebagai contoh, aspek perpajakan merupakan salah satu komponen dari ketentuan investasi di suatu negara. Pengetahuan komprehensif kedua hal tersebut secara bersamaan kerap tidak terhindarkan. Contoh lainnya adalah dokumentasi *transfer pricing* untuk keperluan pajak. Dalam rangka menunjukkan kewajaran dan kelaziman transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, **bobot kompetensi tentang bisnis dan ekonomi harus sama kuatnya dengan bobot pengetahuan tentang kompetensi perpajakan**.

Berdasarkan penjabaran di atas, sudah sepatutnya definisi dan ruang lingkup jasa perpajakan juga didasari oleh prinsip pajak sebagai multidisiplin ilmu. Oleh

⁵ Michael A. Livingston, "Reinventing Tax Scholarship: Lawyers, Economists and the Role of Legal Academy," *Cornell Law Review* No. 83 (1998): 406.

⁶ Margaret Lamb, *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research* (Oxford: Oxford University Press, 2004), 4-7.

⁷ Berbagai aspek dan dimensi pemenuhan kewajiban perpajakan dapat ditelusuri dalam Matthijs Alink dan Victor van Kommer, *Handbook on Tax Administration* (2nd Ed) (Amsterdam: IBFD, 2016).

⁸ Setiap negara memiliki derajat keterkaitan yang berbeda-beda antara akuntansi komersial dan akuntansi pajak. Lihat Peter Essers and Ronald Russo, "The Precious Relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting System and the CCCTB", in *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts - A Clash of Cultures*, eds. Peter Essers, et al. (Alphen ad Rijn: Kluwer Law International, 2009), 29-86.

karena itu, sangat penting untuk merumuskan definisi jasa perpajakan dengan tepat untuk menghindari monopoli pihak-pihak tertentu dalam menjalankan kegiatan jasa perpajakan. Hal ini tercermin dalam pernyataan Thuronyi dan Vanistendael di mana **jasa perpajakan** mencakup **banyak kegiatan yang berbeda** yang dapat dilakukan oleh para **profesional** dengan **kompetensi yang berbeda** dan memerlukan **pendekatan pengaturan yang berbeda**.⁹

Sebagai implikasinya, persyaratan bagi penyedia jasa perpajakan juga perlu disusun dengan mencerminkan karakteristik keilmuan pajak, pengakuan bagi pihak yang dikategorikan sebagai ‘ahli pajak’, serta bukan untuk menghambat jumlah kuasa dan konsultan pajak. Sangat besar kemungkinan bahwa jasa perpajakan **tidak murni menjadi domain** dari profesi kuasa dan konsultan pajak saja. Profesi lain seperti advokat, akuntan publik, dan sebagainya bisa menjadi pihak yang memberikan jasa serupa, namun hanya dalam **area-area tertentu**. Di sebagian besar negara Eropa, seperti Inggris Raya, Irlandia, dan Belanda misalnya, jasa perpajakan dapat disediakan oleh berbagai jenis profesi, yaitu profesi kuasa dan konsultan pajak, profesi advokat, profesi akuntan, dan profesi lainnya yang relevan.¹⁰

Oleh karena itu, tidak mengherankan jika profesi kuasa dan konsultan pajak atau pihak-pihak yang bisa memberikan jasa perpajakan umumnya **overlap** dengan profesi lainnya. Dengan demikian, berbagai disiplin ilmu yang relevan dan **beririsan** dengan kompetensi perpajakan dalam batasan tertentu juga selayaknya dipertimbangkan untuk berprofesi dalam memberikan jasa perpajakan. Adanya irisan yang erat dengan keilmuan lainnya juga dapat dilihat pada praktik di Belanda. Di negara tersebut, tidak terdapat perbedaan yang besar antara apa yang disebut sebagai *tax lawyers* dan *tax economists*.¹¹

A.2 Perkembangan Jasa-Jasa yang Berkaitan dengan Perpajakan

Lanskap ekonomi dan bisnis global berkembang signifikan dalam beberapa dekade terakhir. Ekspansi bisnis individu dan perusahaan multinasional (*multinational enterprises*) yang kian mengglobal serta transformasi model bisnis menuju digital telah menjadi fenomena yang sering ditemukan di berbagai negara.¹² Tren tersebut diprediksi masih akan berlangsung dan terus mengalami

⁹ Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael, “Regulation of Tax Professionals,” dalam *Tax Law Design and Drafting Vol. 1*, ed. Victor Thuronyi et al. (Washington D.C.: IMF, 1996), 138.

¹⁰ Dennis de Widt, Emer Mulligan, dan Lynne Oats, Op.Cit., 8.

¹¹ Rene Niessen, “Netherlands – European Tax Education”, *European Taxation* (Maret 1999): 130.

¹² Dennis de Widt, Emer Mulligan, dan Lynne Oats, “Regulating Tax Advisers: A European Comparison of Recent Development and Future Trends,” *Fair Tax Working Paper Series* No. 06 (2016), 7.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

pembaruan seiring dengan perkembangan teknologi dan informasi. Kemajuan teknologi dalam memfasilitasi kepatuhan wajib pajak dapat menciptakan kompleksitas baru sehingga layanan yang dibutuhkan dari profesi jasa perpajakan menjadi semakin **bervariasi**.¹³

Sebagai contoh, teknologi baru, seperti *robotics process automation* (RPA), *blockchain*, atau *artificial intelligence* (AI) menawarkan cara baru dalam pengumpulan dan analisis data, pengelolaan risiko, dan meningkatkan efisiensi kerja. Banyak perusahaan telah mengadopsi teknologi informasi di bidang keuangan dan beberapa di antaranya mulai mengimplementasikannya dalam fungsi pengelolaan perpajakan. Dengan penggunaan teknologi baru di bidang kompetensi perpajakan, keahlian profesional pajak tidak lagi hanya dituntut untuk mengumpulkan dan mengelola data, tetapi lebih dari itu. Sebagai contoh, pengelolaan teknologi dan *data-analytics* dalam rangka membuat keputusan, misalnya dalam perencanaan pajak. Dengan begitu, jasa perpajakan di masa depan tidak hanya mengandung kemampuan teknis perpajakan, tetapi juga kemampuan dalam menguasai teknologi.¹⁴

Perubahan konstelasi ekonomi dan bisnis juga berdampak terhadap lanskap pajak global. Kerja sama bilateral dan multilateral antarnegara dalam menyelesaikan masalah perpajakan global semakin gencar dilakukan. Dinamika dalam lanskap pajak tersebut juga berimplikasi terhadap perubahan ketentuan perpajakan yang semakin kompleks. Dalam kondisi tersebut, terdapat kemungkinan bahwa perubahan dalam ketentuan perpajakan serta implikasinya bagi hak dan kewajiban pajak, tidak diketahui oleh masyarakat. Berdasarkan laporan dari OECD, masalah ini salah satunya disebabkan oleh keterbatasan waktu dan pengetahuan wajib pajak, khususnya bagi wajib pajak yang menjalankan kegiatan usaha. Pasalnya, wajib pajak memiliki keterbatasan untuk memahami dan menangani sepenuhnya aspek kewajiban perpajakan mereka.¹⁵

Singkatnya, **dinamika** lanskap pajak serta **kompleksitasnya** menjadi justifikasi peran kuasa dan konsultan pajak yang semakin krusial. Seiring dengan transformasi ekonomi dan model bisnis, definisi dan **ruang lingkup jasa perpajakan** juga merupakan sesuatu yang **dinamis** dan terus berkembang. Dalam mempersiapkan dan mengantisipasi dinamika lanskap pajak di masa mendatang, otoritas pajak sudah selayaknya, mendengar, berkolaborasi, serta

¹³ Australian Government, *The Future of the Tax Profession* (Canberra: Commonwealth of Australia, 2018), 7.

¹⁴ Lihat Ganda Christian Tobing, "Akankah Taxologist menjadi Profesi Baru di Era Pajak 4.0?" *Artikel DDTCNews* (8 Maret 2019). Internet, dapat diakses melalui: <https://news.ddtc.co.id/akankah-taxologist-menjadi-profesi-baru-di-era-pajak-40-15254>.

¹⁵ OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2015), 262.

membuka ruang kerja sama dengan organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak.¹⁶ Khususnya, dalam mengevaluasi dan memetakan jasa perpajakan yang dibutuhkan wajib pajak.

Selain itu, implementasi sistem demokrasi dan penghormatan hak-hak wajib pajak kian membutuhkan perumusan kebijakan yang partisipatif. Partisipasi dan suara wajib pajak tersebut kerap juga **membutuhkan bantuan** dari pihak ahli pajak yang mampu menerjemahkan dan menciptakan titik temu antara kepentingan pemerintah dan masyarakat. Perkembangan ini turut menciptakan permintaan atas jasa perpajakan yang **tidak terbatas** pada aspek pemenuhan kewajiban wajib pajak. Ini dapat kita lihat dari peran kuasa dan konsultan pajak di Australia¹⁷ maupun di Uni Eropa dalam mendesain kebijakan pajak.¹⁸

Perkembangan lanskap pajak dan bisnis seharusnya dimaknai dengan adanya kehati-hatian dalam upaya mendefinisikan apa yang disebut sebagai jasa perpajakan. Pengaturan yang terlalu kaku dan detail justru berpotensi menciptakan ketidakluwesannya untuk mengikuti perkembangan zaman serta keharusan melakukan *update* regulasi secara berkala yang mengakibatkan timbulnya inefisiensi. Keterlambatan untuk melakukan revisi berkala tersebut turut berdampak pula bagi timbulnya jenis ‘jasa perpajakan’ baru yang berada di luar ruang lingkup pengaturan kuasa dan konsultan pajak. Akibatnya, tujuan untuk mengatur jenis jasa perpajakan yang bisa dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak lebih sulit untuk tercapai.

A.3 Usulan bagi Indonesia

Terdapat dua pertimbangan utama dalam mendefinisikan jasa perpajakan di Indonesia sebagai berikut di bawah ini.

Pertama, ada baiknya jasa perpajakan didefinisikan secara terbuka. Artinya, jasa perpajakan mencakup aspek di mana keahlian dari bidang ilmu lainnya dibutuhkan serta terbuka atas perkembangan jasa-jasa lainnya di kemudian hari. Untuk mencapai tujuan tersebut, penggunaan frasa ‘setidaknya’ atau ‘lainnya’ dapat dipergunakan dalam penyusunan regulasi (*legal drafting*) jasa perpajakan. Dengan demikian, sifat jasa perpajakan menjadi tidak terbatas, walau tetap

¹⁶ Australian Government, *Op Cit*.

¹⁷ Lihat Jane Frecknall-Hughes dan Margare McKerchar, “Historical Perspectives on the Emergence of the Tax Profession: Australia and the UK,” Makalah dipresentasikan pada 25th Australasian Tax Teachers Association Conference, University of Auckland, 23-25 Januari 2013.

¹⁸ Organisasi payung profesi konsultan pajak di kawasan Uni Eropa, Confédération Fiscale Européenne, secara rutin merilis suatu kajian dan input kepada perumusan kebijakan pajak supranasional.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

dalam koridor jasa perpajakan yang menjadi maksud dari pembentukan ketentuan (*spirit of law*).

Hal ini dapat kita lihat pada ruang lingkup jasa profesi advokat, sebagaimana tercantum dalam Pasal 1 angka 2 Undang-Undang No. 18 Tahun 2003 tentang Advokat ([UU Advokat](#)). Dalam ruang lingkup jasa advokat disebutkan adanya frasa ‘melakukan **tindakan hukum lain untuk kepentingan** hukum klien’. Hal serupa juga dapat kita temukan pada pengaturan ruang lingkup jasa akuntan publik yang mengandung frasa ‘**jasa lainnya yang berkaitan dengan** akuntansi, keuangan, dan manajemen sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.’¹⁹ Sedangkan, dalam pengaturan atas kantor jasa akuntansi menggunakan istilah ‘meliputi **paling sedikit** jasa ...’²⁰

Kedua, definisi jasa perpajakan berkaitan dengan hak dan kewajiban wajib pajak. Dengan demikian, persoalan yang perlu kita pahami berikutnya adalah apa yang dimaksud dengan hak dan kewajiban perpajakan wajib pajak.

Untuk menjawab, pertama-tama kita perlu ingat bahwa hak wajib pajak untuk diwakili sehubungan dengan urusan perpajakannya sebagai bagian dari hak-hak wajib pajak (*taxpayers' rights*).²¹ Dalam praktik saat ini, kuasa dan konsultan pajak memiliki tugas dan fungsi untuk memberikan bantuan yang meliputi pelaksanaan kewajiban formal dan material serta pemenuhan hak wajib pajak yang ditentukan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Lebih lanjut lagi, kompleksitas serta asimetri informasi mengenai ketentuan perpajakan berpotensi menimbulkan adanya sengketa pajak. Dalam situasi tersebut, wajib pajak dapat meminta bantuan dari kuasa hukum, yang didefinisikan sebagai perseorangan yang dapat mendampingi atau mewakili para pihak yang bersengketa dalam beracara di Pengadilan Pajak.²²

Selain itu, wajib pajak juga seringkali membutuhkan jasa perpajakan di luar profesi kuasa dan konsultan pajak serta kuasa hukum. Beberapa jasa perpajakan lainnya seperti pemberian advis, konsultasi, serta riset/penelitian dapat membantu wajib pajak untuk mendapatkan haknya serta memenuhi kewajibannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Konsultasi dan riset sebagai jasa perpajakan (*knowledge-based services*) diperlukan oleh wajib pajak agar dapat menelaah berbagai opsi yang tersedia sebelum membuat keputusan.

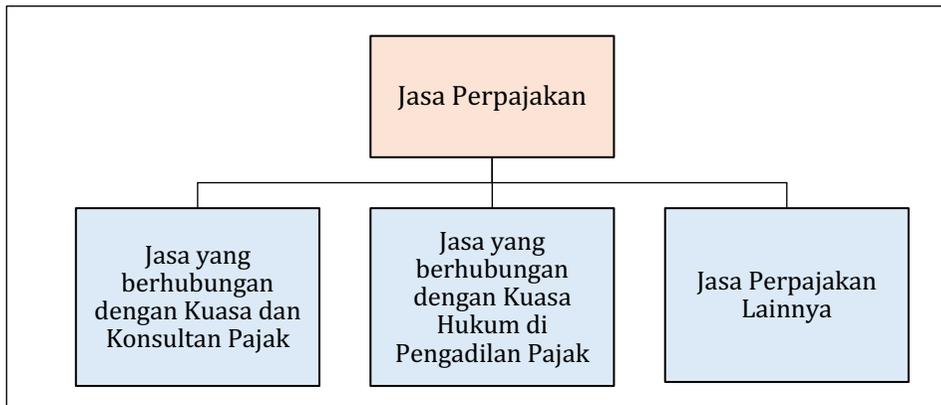
¹⁹ Pasal 3 ayat (3) [Undang-Undang No. 5 Tahun 2011](#) tentang Akuntan Publik.

²⁰ Pasal 18 ayat (2) [PMK No. 216/PMK.01/2017](#) tentang Akuntan Berregister.

²¹ Mustafa Erkan Uyumez dan Aytul Bisgin, “A Comparative Analysis of Taxpayer Rights in Turkey and the USA,” *Mecmua* (2016): 67.

²² Pasal 1 angka 2 [Peraturan Menteri Keuangan No. 184/PMK.01/2017](#) tentang Persyaratan untuk Menjadi Kuasa Hukum Pada Pengadilan Pajak.

Gambar 6.1 Taksonomi Jasa Perpajakan di Indonesia



Sumber: diolah oleh Penulis.

Oleh karena itu, dalam *grand design* pengaturan kuasa dan konsultan pajak, definisi dan ruang lingkup berupa jenis-jenis jasa perpajakan tetap dapat merujuk pada berbagai jasa yang saat ini sudah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan di Indonesia. Jenis jasa tersebut dapat dikategorikan menjadi tiga kelompok: (i) jasa yang berkaitan dengan kuasa dan konsultan pajak, (ii) jasa yang berkaitan dengan kuasa hukum di pengadilan pajak, dan (iii) jasa perpajakan lainnya.

Opsi lainnya, jika hendak mendefinisikan secara lebih detail, ada baiknya jenis jasa-jasa perpajakan yang akan disebutkan merupakan bentuk (turunan) dari tiga kategori jenis jasa tersebut. Sebagai tambahan, diperlukan pula penggunaan kata 'lainnya' atau 'setidaknya' untuk memberikan sinyal bahwa jasa perpajakan termasuk, tetapi tidak terbatas pada jasa-jasa yang akan disebutkan dalam regulasi.

Usulan definisi pajak yang bersifat luas tersebut menjadi hal yang tidak terpisahkan serta harus dijalankan secara konsisten dan bersamaan dengan **strategi memperluas kualifikasi kompetensi pihak-pihak yang dapat memberikan jasa perpajakan**, termasuk kuasa dan konsultan pajak. Jika tidak, akan terjadi monopoli profesi dan keterbatasan penyedia jasa yang mana kontraproduktif bagi sistem perpajakan di Indonesia.

Perlu digarisbawahi, atas pengaturan **ruang lingkup jasa perpajakan** tersebut harus tetap **tunduk** terhadap Pasal 32 ayat (3) Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ([UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU HPP](#)) yang sifatnya hanya mencakup **jasa-jasa yang membutuhkan surat kuasa khusus** (sehubungan dengan kuasa wajib pajak). Sedangkan berdasarkan ketentuan

pelaksana yang bersumber dari Pasal 32 ayat (3) [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.d. [UU HPP](#), konsultan pajak merupakan **salah satu pihak** yang dapat menjadi seorang kuasa dengan dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan. Artinya, **tidak boleh** ada penafsiran bahwa **konsultan pajak sebagai satu-satunya pihak** yang bisa memberikan seluruh jasa perpajakan.

B. Pihak yang Berhak Memberikan Jasa Perpajakan

Pada dasarnya, terdapat kemungkinan besar adanya **irisan** atau tumpang tindih mengenai pihak-pihak yang bisa memberikan jasa perpajakan. Oleh karena itu, penting untuk mendefinisikan atau memberikan penjelasan mengenai siapakah yang bisa menyediakan jasa perpajakan.

Pertama-tama perlu untuk diketahui bahwa pada umumnya setiap negara memberikan suatu keleluasaan kepada pihak yang disebut ‘agen pajak’²³ untuk: (i) bekerja secara independen, (ii) bergabung dengan kantor konsultan pajak, maupun (iii) menjadi karyawan yang ahli pajak di suatu perusahaan (*in-house tax adviser*). Menariknya, ternyata **tidak seluruh jasa perpajakan** merupakan murni menjadi **domain dari profesi kuasa dan konsultan pajak saja**. Profesi lain, misal advokat, akuntan publik, jasa administrasi perpajakan, dan sebagainya bisa menjadi pihak yang memberikan jasa serupa, namun hanya dalam area-area tertentu. Di banyak negara, **jasa konsultasi perpajakan umumnya bisa juga diberikan oleh pihak lain**.²⁴

Umumnya, dalam tingkat yang berkaitan dengan aktivitas litigasi terdapat batasan, atau terdapat kualifikasi tambahan untuk bisa menjadi kuasa hukum. Sebagai contoh, di Belgia jasa pendampingan di hadapan institusi peradilan justru **diberikan pada profesi lain**. Begitu pun di Jepang, konsultan pajak hanya berperan untuk **mendampingi** (asistensi) seorang advokat yang menjadi kuasa hukum di pengadilan.²⁵

Dalam konteks ini, ada baiknya rumusan pihak yang dapat memberikan jasa perpajakan tetap memberikan kesempatan kepada para ahli pajak lainnya sesuai bidang keahliannya sebagai perwujudan pajak sebagai multidisiplin ilmu. Hal tersebut sesuai dengan pendapat Thuronyi dan Vanistendael yang mengatakan bahwa jasa perpajakan mencakup **banyak kegiatan yang berbeda**, yang dapat

²³ Terminologi agen pajak di sini diletakkan dalam arti luas yakni pihak yang dianggap memahami masalah perpajakan.

²⁴ Ronja Heydecke dan Michael Schick, *Tax Professions in Europe: Findings of the Survey*, (Brussels: German Federal Chamber of Tax Advisers, 2023).

²⁵ Lihat Undang-Undang Akuntan Pajak Publik Bersertifikat Jepang (*Certified Public Tax Accountants Act* atau disebut *Zeirishi Act*), internet, dapat diakses di: <http://www.nichizeiren.or.jp/eng/organization.html>.

dilakukan oleh **para profesional dengan kualifikasi yang berbeda** dan memerlukan pendekatan pengaturan yang berbeda.²⁶

Dalam mendesain definisi pihak yang berhak memberikan jasa perpajakan di Indonesia, setidaknya terdapat dua hal yang perlu dipertimbangkan.

Pertama, perlu adanya keseimbangan terkait definisi jasa perpajakan dengan pihak yang berhak memberikan jasa perpajakan tersebut. Hal ini untuk menghindari adanya definisi jasa perpajakan ditetapkan secara luas, tapi di sisi lain tidak ada peluang bagi pihak lain untuk memberikan jasa perpajakan tersebut. Jika situasi tersebut terjadi, secara tidak langsung pengaturan profesi cenderung bersifat monopoli. Padahal, pada Bab 5 sebelumnya terdapat argumen bahwa definisi jasa perpajakan di Indonesia di masa mendatang seharusnya memiliki ruang lingkup yang luas. Yaitu, jasa yang berkaitan dengan kuasa wajib pajak, jasa yang berhubungan dengan kuasa hukum pajak, serta jasa perpajakan lainnya.

Usulan tersebut telah mempertimbangkan pajak sebagai multidisiplin ilmu, jasa perpajakan sebagai bentuk perlindungan hak-hak wajib pajak, serta dinamika perkembangan jasa-jasa yang berkaitan dengan perpajakan. Dengan mempertimbangkan definisi jasa perpajakan tersebut, pihak-pihak yang dapat menyediakan jasa perpajakan di Indonesia seyogianya juga diatur secara luas. Artinya, tidak ada dominasi pihak tertentu, khususnya jika mempertimbangkan jumlah ahli pajak di Indonesia yang terbatas.

Kedua, perlunya melihat landasan hukum serta kondisi aktual mengenai **pihak-pihak yang selama ini diperbolehkan memberikan jasa perpajakan**. Landasan hukum dalam konteks ini, bukan hanya merujuk kepada ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, tetapi juga profesi lain. Sebagai contohnya, kantor jasa akuntan pada praktiknya juga diperkenankan untuk memberikan jasa perpajakan.²⁷ Tidak hanya itu, Undang-undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ([UU Pengadilan Pajak](#)) juga memberikan landasan hukum yang terpisah dari UU KUP yang mengatur tentang pihak yang bisa mewakili wajib pajak untuk menjadi kuasa hukum di persidangan. Dengan demikian, pengaturan kuasa dan konsultan pajak yang terlalu kaku dan membatasi berbagai pihak yang saat ini bisa memberikan jasa perpajakan, justru berpotensi menciptakan distorsi dalam kegiatan *tax intermediary* di Indonesia.

²⁶ Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael, Op.Cit., 138.

²⁷ Pasal 18 ayat (2) [Peraturan Menteri Keuangan No. 216/PMK.01/2017](#) tentang Akuntan Beregister.

BAB 7

KOMPETENSI PIHAK YANG MEMBERIKAN JASA PERPAJAKAN

Setelah mengulas tentang definisi dan ruang lingkup jasa perpajakan, dalam bab ini akan membahas pengaturan atas **kompetensi perpajakan** yang harus dimiliki untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak. Penulis menggunakan terminologi '**kompetensi**' seperti yang digunakan dalam Pasal 32 ayat (3a) [UU 6/1983](#) tentang KUP sebagaimana telah diubah terakhir dengan (s.t.d.t.d.) [UU Cipta Kerja 2023](#), untuk menyatakan pihak yang memenuhi persyaratan kualifikasi sebagai kuasa dan konsultan pajak.

Penentuan kompetensi perpajakan bukan hal mudah karena dua hal beriku. *Pertama*, membuat **standar** kompetensi untuk menentukan **siapa saja** yang dianggap mempunyai kompetensi perpajakan. *Kedua*, memastikan perlakuan yang adil (**equal treatment**) terhadap pihak-pihak yang akan menjadi kuasa dan konsultan pajak.

A. Perlunya Pengaturan Kompetensi dan Klasifikasi Kompetensi

Dalam perannya sebagai *tax intermediary*, kompetensi perpajakan atas pemberian jasa kuasa dan konsultan pajak akan menentukan perilaku kepatuhan pajak.¹ Berdasarkan tujuan dan kondisi sistem perpajakan Indonesia, kompetensi perpajakan dari kuasa dan konsultan pajak perlu diatur atas dasar empat alasan utama sebagai berikut.

Pertama, menjaga dan **meningkatkan kuantitas dan kualitas** kuasa dan konsultan pajak dari segi kapabilitas, kredibilitas, maupun integritasnya. *Kedua*, memberikan koridor terkait **standar mutu** yang harus dipenuhi oleh kuasa dan konsultan pajak sehingga melindungi pengguna jasa dari suatu malapraktik maupun kerugian finansial.

Ketiga, menjamin bahwa kuasa dan konsultan pajak untuk terus **mengembangkan kemampuan dan pengetahuannya** sesuai dengan perkembangan dinamika ekonomi, bisnis, dan ketentuan perpajakan.

¹ Farida F. Agimova, "Training of Tax Consultants," *Procedia – Social and Behavioral Science* No. 152 (2014): 1133-1136.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Keempat, profesi kuasa dan konsultan pajak merupakan profesi yang bersifat **multidisiplin ilmu**. Oleh karena itu, kompetensi perpajakan perlu diperkaya dengan keilmuan lain yang menunjang dan terkait dengan praktik pekerjaan profesi kuasa dan konsultan pajak. Dengan demikian, pihak-pihak yang merupakan lulusan perguruan tinggi di luar bidang kompetensi perpajakan, diperkenankan untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak melalui **jalur pendidikan profesi kompetensi dasar perpajakan**.

Terkait dengan **pengelompokan** kompetensi kuasa dan konsultan pajak, secara praktik di beberapa negara dibedakan berdasarkan tiga kelompok sebagai berikut ini.

Kelompok Pertama, ditinjau dari **jenis pajak**, misal kepabeanan, pajak daerah, PPN, dan sebagainya. Negara yang mengelompokkan atas dasar jenis pajak misalnya Singapura yang memiliki spesialisasi di bidang pajak penghasilan dan *goods and services tax* (GST).²

Kelompok Kedua, ditinjau dari **aktivitas jasa yang diberikan**, misal perhitungan dan pelaporan SPT, kuasa di tahap litigasi, dokumentasi *transfer pricing*, dan sebagainya. Negara yang menerapkan misalnya Amerika Serikat yang membedakan kuasa dan konsultan pajak, yaitu sebagai *tax return preparers* (*limited representation rights*), *enrolled tax agent*, dan *tax attorney*.³

Kelompok Ketiga, ditinjau dari **jenis wajib pajak dan ruang lingkup transaksinya**. Negara yang mengadopsi model ini misalnya Indonesia yang mengelompokkan sertifikasi konsultan pajak berdasarkan wajib pajak orang pribadi (Sertifikat Konsultan Pajak Tingkat A), wajib pajak badan (Sertifikat Konsultan Pajak Tingkat B), dan wajib orang pribadi dan badan yang mempunyai transaksi internasional (Sertifikat Konsultan Pajak Tingkat C).

Kelompok Keempat, ditinjau dari **karakteristik ekonomi wajib pajak**. Contoh negara yang menerapkan pengelompokan ini adalah Maldives. Kuasa dan konsultan pajak dibagi menjadi dua kelompok berdasarkan nilai omzet wajib pajak yang dapat ditangani, yaitu di bawah (<) dan minimal sama dengan (≥) RMV10 juta (sekitar Rp10,2 miliar).⁴

² Kuasa dan konsultan pajak di Singapura dibedakan menjadi *Accredited Tax Advisor* (ATA), *Accredited Tax Practitioner* (ATP), dan *Accredited Tax Practitioner Provisional* (PTP). Masing-masing kelompok tersebut memiliki spesialisasi di bidang pajak penghasilan, GST, atau keduanya. Seluruhnya dikelola oleh Singapore Chartered Tax Professionals (SCTP). Lihat <https://sctp.org.sg/Accreditation-Criteria>

³ Sarah Oyer, "Unregulated Tax Return Prepares: Not Loving the Penalties," *San Diego Law Review* Vol 52 (2015): 233-272.

⁴ Lihat *Tax Agent Regulation R-36/2014* sebagaimana telah diubah terakhir dengan R-56/2022. Regulasi ini merupakan ketentuan teknis dari Section 25 Tax Administration Act (UU No. 3 Tahun 2010).

Sayangnya, hingga kini tidak terdapat suatu pandangan normatif (ideal) mengenai bagaimana sebaiknya melakukan kelompok atas kuasa dan konsultan pajak. Pembagian kelompok kuasa dan konsultan pajak, umumnya menjadi domain kebijakan dan praktik di setiap negara. Atas setiap kelompok tersebut memiliki syarat dan kompetensi perpajakan yang berbeda.

Terkait Indonesia, menurut penulis, pengaturan kelompok profesi penyedia jasa perpajakan seyogianya ditujukan untuk **menjamin kualitas** kuasa dan konsultan pajak melalui **tiga kompetensi perpajakan** berikut ini:

- (i) 'kompetensi **dasar** perpajakan';
- (ii) 'kompetensi **keahlian** perpajakan; dan
- (iii) 'kompetensi **berkelanjutan** perpajakan'.

'Kompetensi **dasar** perpajakan' merupakan **standar minimum** pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak.

Setelah kuasa dan konsultan pajak memiliki kompetensi dasar perpajakan dan ditambah pengalaman bekerja di bidang perpajakan untuk beberapa tahun maka diharapkan kuasa dan konsultan pajak **meningkatkan keahliannya** melalui 'kompetensi **keahlian** perpajakan'.

Untuk **mempertahankan** dan **meningkatkan kompetensi yang sudah dimiliki** dan dikaitkan sangat dinamisnya lingkungan ekonomi, bisnis, dan ketentuan perpajakan, kuasa dan konsultan pajak **diharuskan** mengikuti pelatihan dan ujian 'kompetensi **berkelanjutan** perpajakan'. Pembahasan lebih lanjut ada di subbab C dari Bab 7 ini.

B. Prinsip *Equal Treatment* terkait Kompetensi Kuasa dan Konsultan Pajak

Dalam rangka mendesain pengaturan kompetensi kuasa dan konsultan pajak, kita perlu meninjau prinsip ***equal treatment*** atau kesetaraan perlakuan. *Equal treatment* merupakan suatu prinsip yang sering dipergunakan dalam area sosial, ekonomi, politik, kebijakan, dan juga pajak.⁵ Pengaturan atas kompetensi, sebagai wujud seleksi untuk menyaring pihak-pihak sebagai kuasa dan konsultan pajak, harus dilakukan dengan **prinsip kesetaraan** dan **tidak adanya diskriminasi**.⁶

⁵ Dalam konteks pajak, *equal treatment* juga berhubungan dengan konsep *horizontal equity*. Lihat David Elkins, "Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory," *Yale Law & Policy Review*, Vol. 24 (2006): 43-90.

⁶ Sebagai contoh, penjabaran prinsip nondiskriminasi dalam Model P3B versi OECD dan PBB juga menggarisbawahi tentang tidak adanya perbedaan perlakuan pajak atas kondisi yang sama.

Sebagai suatu prinsip, *equal treatment* merupakan bagian tidak terpisahkan dari gagasan mengenai *equality* serta keadilan.⁷ Sedangkan *equality* sendiri dapat diklasifikasikan dalam dua jenis, yaitu ***formal equality*** dan ***substantive equality***.

Formal equality didefinisikan sebagai perlakuan yang sama bagi semua pihak sehingga tidak ada pihak yang dirugikan atau diuntungkan. Pandangan ini berasumsi bahwa seluruh elemen karakteristik yang melekat pada setiap pihak tidaklah relevan sehingga perlakuan yang sama harus dikedepankan.

Sedangkan ***substantive equality***, diartikan sebagai suatu upaya untuk menjamin kesetaraan dengan melihat **adanya perbedaan-perbedaan karakteristik yang melekat pada setiap pihak**. *Substantive equality* juga kerap dikaitkan dengan konsep kesetaraan kesempatan (*equal opportunity*).⁸

Oleh karena itu, ***equal treatment*** bisa dimaknai sebagai **tidak adanya perbedaan perlakuan bagi situasi atau pihak yang serupa** (*similarity*). Misalkan atas dua individu yang memiliki latar belakang pendidikan dan pengalaman kerja yang serupa maka kompetensi, sebagai alat uji, akan memberikan perlakuan dan hasil yang sama bagi kedua individu tersebut. Dengan demikian, desain kompetensi kuasa dan konsultan pajak tersebut menguji 'kepantasan' pihak yang berhak menjalankan profesi kuasa dan konsultan pajak secara objektif dan tidak memihak.

Sayangnya, prinsip *equal treatment* kerap dipersempit sebatas kesetaraan perlakuan bagi seluruh situasi atau pihak. **Padahal**, dalam situasi nyata, para pembuat kebijakan sering berhadapan dengan **adanya perbedaan kondisi** (misalnya lulusan sarjana kompetensi perpajakan dan bukan lulusan sarjana kompetensi perpajakan). Pada situasi tersebut, prinsip *equal treatment* justru memberikan justifikasi adanya **perbedaan perlakuan** bagi situasi atau pihak yang tidak serupa.⁹

Konteks ini perlu untuk dipahami dalam dua hal. *Pertama*, perbedaan perlakuan yang berlaku khusus tersebut pada dasarnya tetap berorientasi untuk mencapai

⁷ Nikas Kirby, "Two Concepts of Basic Equality," *Res Publica*, Vol 24 (2018): 297-318; atau Jeremy Waldron, "Basic Equality," *NYU School of Law Public Law Research Paper No. 8-61* (2008).

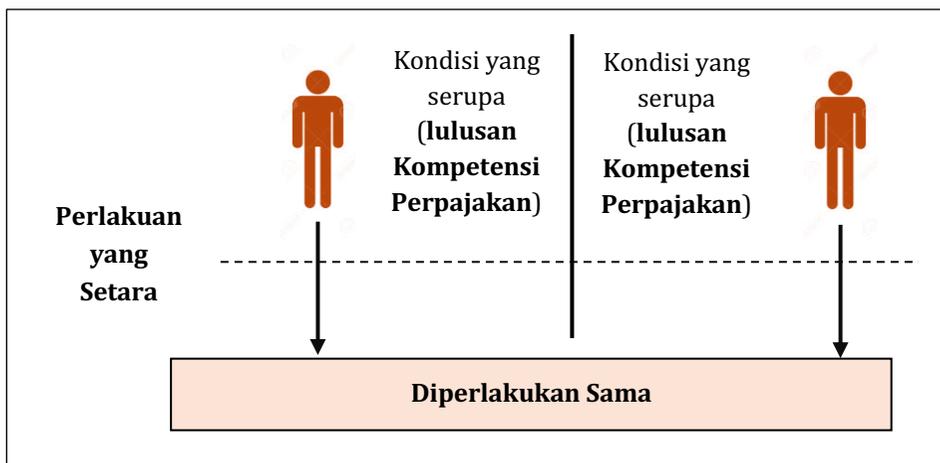
⁸ Lihat pembahasan ini semisal pada Sandra Fredman, "Substantive Equality Revisited," *International Journal of Constitutional Law*, Vol. 14, Issue 3 (Juli, 2016): 712-738.

⁹ Merupakan salah satu konsep yang diajukan oleh Aristoteles dalam gagasan tentang kesetaraan. Penjabaran atas hal ini ditemukan pada Christopher McCrudden dan Scha Prechal, *The Concepts of Equality and Non-Discrimination in Europe: A Practical Approach*, (European Commission, 2009).

keadilan dan kesetaraan yang substantif. *Kedua*, perbedaan perlakuan tersebut harus memiliki justifikasi yang kuat dan bisa dipertanggungjawabkan.

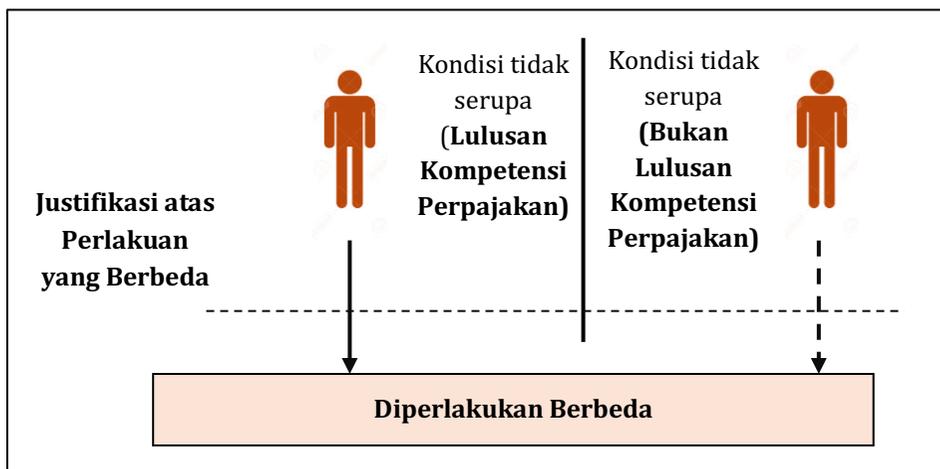
Oleh karena itu, atas dasar prinsip yang dijelaskan di atas, penerapan prinsip *equal treatment* dalam pengaturan untuk **dapat memasuki** profesi kuasa dan konsultan pajak seharusnya menjamin bahwa pihak-pihak yang **mempunyai kompetensi perpajakan diperlakukan berbeda** dengan **pihak-pihak yang tidak mempunyai kompetensi perpajakan**.

Gambar 7.1 Prinsip *Equal Treatment* dalam Kondisi yang Serupa



Sumber: diolah oleh Penulis.

Gambar 7.2 Prinsip *Equal Treatment* dalam Kondisi yang Tidak Serupa



Sumber: diolah oleh Penulis.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Selanjutnya, bagaimana seharusnya penerapan konsep *equal treatment* tersebut di Indonesia dalam hubungannya dengan kompetensi perpajakan pihak-pihak yang akan menjadi kuasa dan konsultan pajak?

Dalam konteks ketentuan perpajakan di Indonesia, kuasa dan konsultan pajak merupakan pihak yang diperkenankan menjalankan kuasa dari wajib pajak. Adapun persyaratan untuk menjadi kuasa wajib pajak adalah mempunyai kompetensi dalam aspek perpajakan.¹⁰ Secara tidak langsung, pengaturan mengenai kompetensi kuasa dan konsultan pajak seharusnya dimaksudkan untuk menerjemahkan dan menjabarkan apa yang dimaksud sebagai 'pihak yang mempunyai kompetensi dalam aspek perpajakan' tersebut.

Pengaturan kompetensi kuasa dan konsultan pajak di Indonesia disusun dengan mempertimbangkan pajak sebagai **multidisiplin ilmu**. Implikasinya profesi kuasa dan konsultan pajak tidak boleh dimonopoli oleh pihak lulusan perguruan tinggi dari bidang kompetensi dasar perpajakan. Serta, pihak-pihak yang mempunyai kompetensi dalam aspek perpajakan sesungguhnya tidak homogen. Dengan demikian, **seharusnya** apabila terdapat pihak-pihak yang tidak mempunyai kompetensi dasar perpajakan ingin menjadi kuasa dan konsultan pajak, pihak-pihak tersebut harus mengikuti **pendidikan profesi kompetensi dasar perpajakan terlebih dulu** untuk **disetarakan** dengan pihak-pihak yang **telah** lulusan perguruan tinggi di bidang kompetensi dasar perpajakan.

C. Elemen Kompetensi

Pada dasarnya, seperti telah disebut di atas, pihak yang dapat menyediakan jasa perpajakan tidak homogen. Hal ini tidak dapat dilepaskan dari perkembangan jasa perpajakan sebagaimana telah dibahas pada Bab 6. Keahlian yang dibutuhkan untuk memberikan jasa perhitungan SPT tentu **berbeda** dengan jasa litigasi pajak. Jasa advis perencanaan pajak tentu membutuhkan **keahlian yang berbeda** dengan penyediaan jasa riset perpajakan. Oleh karena itu, penyeragaman kompetensi bagi setiap individu yang ingin menjadi kuasa dan konsultan pajak justru belum tentu menjamin ketersediaan jasa yang berkualitas.

Umumnya, terdapat berbagai elemen yang bisa menunjukkan sejauh mana seseorang telah dianggap mempunyai kompetensi perpajakan dan memiliki kemampuan untuk menjembatani antara otoritas dan wajib pajak. Elemen-elemen tersebut adalah sebagai berikut.

¹⁰ Pembahasan mengenai hal ini terdapat pada Bab 4 dan 6.

Pertama, kompetensi perpajakan melalui perguruan tinggi. Syarat yang umumnya diajukan adalah pendidikan perguruan tinggi dari D-3, D-4, ataupun S-1, yang ditunjukkan dari durasi studi. Beberapa negara juga menegaskan program studi yang bisa diambil oleh calon kuasa dan konsultan pajak. Kompetensi perpajakan yang bisa diselenggarakan adalah sebagai berikut:

- (i) kompetensi **dasar** perpajakan, yang meliputi mata kuliah:
 - a. pengantar hukum;
 - b. pengantar akuntansi;
 - c. ketentuan umum dan tata cara perpajakan (KUP);
 - d. pajak penghasilan (PPh);
 - e. pajak pertambahan nilai (PPN);
 - f. pajak bumi dan bangunan sektor perkebunan, perhutanan, pertambangan minyak dan gas bumi, pertambangan untuk perusahaan panas bumi, pertambangan mineral dan batu bara, dan sektor lainnya (PBB-P5L);
 - g. bea perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan (BPHTB); dan
 - h. bea meterai.
- (ii) kompetensi **keahlian** perpajakan, yang meliputi mata kuliah keahlian:
 - a. *transfer pricing*;
 - b. pajak internasional;
 - c. litigasi perpajakan;
 - d. kepabeanan dan cukai.
- (iii) Kompetensi **keberlanjutan** perpajakan, diselenggarakan dalam bentuk pelatihan. Tujuannya, untuk mempertahankan dan meningkatkan pengetahuan kompetensi dasar dan keahlian perpajakan yang sudah dimiliki oleh seorang kuasa dan konsultan pajak.

Kompetensi dasar perpajakan yang disebut di atas bisa diselenggarakan di **fakultas apapun** sepanjang memenuhi jumlah dan jenis mata kuliah yang dikategorikan sebagai **rumpun mata kuliah** yang terdapat dalam **kompetensi dasar perpajakan**.

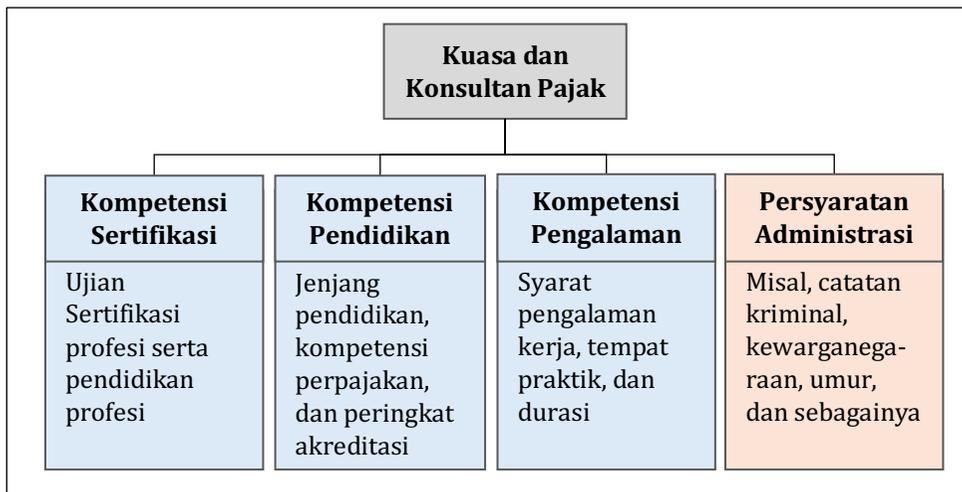
Selain itu, perguruan tinggi juga bisa menyelenggarakan **program pendidikan profesi kompetensi dasar perpajakan** yang **ditujukan** bagi lulusan perguruan tinggi yang **bukan berasal dari bidang kompetensi perpajakan** yang akan **mengikuti** ujian sertifikasi kuasa konsultan pajak.

Kedua, kompetensi perpajakan melalui pengalaman kerja. Pengalaman kerja dalam bidang perpajakan kerap menjadi salah satu komponen penilaian untuk dapat menjadi kuasa dan konsultan pajak. Kompetensi pengalaman kerja bisa ditinjau dari durasi, area pajak yang ditangani, kiprah (peran dan sumbangsih), level jabatan, dan/atau status pekerjaan (misalkan akademisi, pegawai pemerintah, dan sebagainya).

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Ketiga, **kompetensi perpajakan melalui ujian sertifikasi**. Elemen yang bersifat untuk menguji kompetensi merupakan elemen yang sering dipergunakan. Pada praktiknya, elemen ini berbentuk ujian sertifikasi yang berlaku secara umum (standardisasi nasional). Tidak hanya itu, elemen ujian sertifikasi kerap mencakup prasyarat keharusan mengikuti **pendidikan profesi kompetensi dasar perpajakan** terlebih dulu.

Gambar 7.3 Elemen yang Dipergunakan untuk Menentukan Kompetensi Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak



Sumber: diolah berdasarkan pola pengaturan kompetensi kuasa dan konsultan pajak di berbagai negara Eropa, yang mengacu pada Rudolf Reibel ed., *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers, Second Edition* (Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013), sebagaimana dikutip dalam Kajian Akademis RUU Konsultan Pajak: Suatu Alternatif 'Membangun Profesi Konsultan Pajak yang Terpercaya dan Membanggakan dengan Melibatkan Seluruh Pemangku Kepentingan Perpajakan (Agustus, 2018) dengan beberapa perubahan.

Keempat, **kompetensi melalui persyaratan administrasi** yang meliputi prasyarat lain yang berkaitan secara tidak langsung dengan kompetensi perpajakan. Sebagai contoh syarat kewarganegaraan, syarat tidak memiliki catatan pelanggaran hukum, syarat umur, dan sebagainya.

Gambar 7.3 di atas menggambarkan kompetensi yang umumnya diterapkan bagi seseorang untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak. Keempat elemen tersebut kemudian bisa digunakan **secara tunggal**, bersifat satu, atau **bersifat kombinasi**, semisal melihat pendidikan sarjana (S-1), pengalaman kerja, serta syarat administrasi lainnya. Lebih lanjut lagi, masing-masing elemen tersebut **bobotnya juga bisa dibedakan** dalam desain jalur kompetensi kuasa dan konsultan pajak.

D. Perbandingan Kompetensi Kuasa dan Konsultan Pajak di Negara Lain

Dari uraian sebelumnya, kita telah mengetahui bahwa kompetensi perpajakan merupakan salah satu komponen pengaturan kuasa dan konsultan pajak yang sangat penting. Selain itu, juga dibahas secara konseptual prinsip *equal treatment*, kategorisasi kompetensi, dan beberapa jalur kompetensi yang tersedia untuk memasuki profesi kuasa dan konsultan pajak. Berikut ini, akan dijelaskan bagaimana negara lain mengatur hal-hal tersebut.

D.1 Korea Selatan

Prasyarat kompetensi untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak di Korea Selatan diatur melalui UU No. 18521 Tahun 2021 tentang Certified Tax Accountant (CTA) Act serta Keputusan Presiden No. 33564 Tahun 2023 tentang Enforcement Decree of the Certified Tax Accountant Act.¹¹ Berdasarkan kedua sumber hukum tersebut, akuntan pajak bersertifikat (*certified tax accountant*) merupakan **satunya pihak yang dapat memberikan jasa perpajakan**. Untuk menjadi *certified tax accountant*, seseorang harus lulus ujian kualifikasi *certified tax accountant*.¹²

Ujian kompetensi untuk kuasa dan konsultan pajak bersertifikat terdiri dari *preliminary test* dan *secondary test* yang diselenggarakan oleh Kementerian Ekonomi dan Keuangan.¹³ Walau ujian kualifikasi menjadi jalur utama menjadi kuasa dan konsultan pajak di Korea Selatan, terdapat beberapa **pihak yang dapat dikecualikan**.

Pihak-pihak yang **dapat dikecualikan dari *preliminary test***,¹⁴ yaitu:

- (i) seorang yang telah bekerja di instansi publik terkait pajak nasional (mantan pegawai pajak) dengan **minimal pengalaman 10 tahun**;
- (ii) pejabat publik tingkat tertentu yang bekerja di instansi publik terkait pajak daerah dengan minimal **pengalaman bekerja 10 tahun**;
- (iii) seorang yang pernah bekerja di instansi publik pajak daerah sekurang-kurangnya 20 tahun;

¹¹ CTA Act (sebagaimana telah melalui berbagai perubahan) tersebut berlaku per 21 November 2023, sedangkan Keputusan Presiden No. 33564 (sebagaimana telah melalui berbagai perubahan) tersebut berlaku per 1 Januari 2024.

¹² Lihat Pasal 3 CTA Act.

¹³ *Preliminary test* berupa ujian dengan skema pilihan ganda, sedangkan *secondary test* berupa ujian esai (Pasal 1-4 ayat (1) Keputusan Presiden No. 33564. Nilai minimum yang dianggap memenuhi prasyarat kelulusan tiap ujian telah diatur juga dalam Pasal 8 ayat (1) dan (2) Keputusan Presiden No. 33564.

¹⁴ Pasal 5-2 ayat (1) CTA Act.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

(iv) seorang yang telah bertugas setidaknya selama sepuluh tahun di militer sebagai perwira yang bertanggung jawab atas urusan akuntansi dengan pangkat kapten atau lebih tinggi.

Lebih lanjut, terdapat beberapa pihak yang **dapat dikecualikan dari seluruh preliminary test dan beberapa topik secondary test**. Pihak-pihak tersebut adalah:

- (i) pejabat publik **tingkat tertentu** yang telah bekerja di instansi yang berhubungan dengan pajak nasional (pusat) setidaknya **selama 10 tahun** atau anggota dari Senior Executive Service yang telah mengabdikan setidaknya selama 5 tahun;
- (ii) seorang yang telah bekerja instansi publik terkait pajak pusat (mantan pegawai pajak) setidaknya **selama 20 tahun**.¹⁵

D.2 Afrika Selatan

Untuk dapat berpraktik sebagai kuasa dan konsultan pajak terdaftar di Afrika Selatan, setidaknya terdapat 4 hal yang harus dipenuhi, yaitu:

- (i) harus menjadi anggota dari asosiasi profesi yang diakui (Recognized Controlling Body/RCB) sebagaimana diatur dalam Pasal 240A dari Tax Administration Act;
- (ii) memiliki kualifikasi dan pengalaman yang dipersyaratkan oleh RCB;
- (iii) tidak memiliki catatan pelanggaran ataupun tindak pidana perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 240 ayat (3) dari Tax Administration Act; serta
- (iv) berpartisipasi dalam pengembangan profesional berkelanjutan (PPL) yang diselenggarakan oleh RCB.

Dengan demikian syarat untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak terdaftar di Afrika Selatan akan **tergantung dari ketentuan yang dibuat oleh masing-masing asosiasi profesi yang diakui** (Recognized Controlling Body/RCB).

Tidak mengherankan jika definisi dan kriteria dari RCB diatur secara ketat oleh pemerintah Afrika Selatan. Berdasarkan Pasal 240A ayat (2), untuk diakui sebagai RCB, asosiasi profesi harus memiliki pengaturan tentang persyaratan tentang kualifikasi minimum dan pengalaman, menyelenggarakan PPL, kode etik, standar mengenai kepatuhan pajak, serta proses tata kelola dan skema pendisiplinan. Pada tahun 2024, terdapat 10 organisasi yang diakui sebagai RCB di Afrika Selatan.¹⁶

¹⁵ Pasal 5-2 ayat (2) CTA Act.

¹⁶ Misalkan South Africa Institute of Taxation (SAIT), Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Institute of Accounting and Commerce (IAC), the Association of

Sebagai ilustrasi kualifikasi kompetensi, setidaknya kita perlu melihat salah satu RCB terbesar di Afrika Selatan yaitu South Africa Institute of Taxation (SAIT). Untuk menjadi anggota sebagai kuasa dan konsultan pajak yang terdaftar secara resmi dalam SAIT dan memiliki nomor registrasi sebagai praktisi pajak,¹⁷ seorang perlu mengikuti ujian terkait perpajakan. Meski demikian, **pengecualian** dapat diberikan bagi mereka yang berasal dari **lulusan hukum perpajakan** atau **akuntansi perpajakan**.¹⁸

Sementara itu, untuk menjadi anggota sebagai profesi penyedia jasa perpajakan lainnya, diperlukan kompetensi yang berbeda.¹⁹ Misalnya, untuk menjadi akademisi perpajakan perlu dibuktikan dengan pengalamannya di dunia akademisi atau di institusi pemerintahan. Untuk profesional pajak yang tidak terlibat secara langsung sebagai kuasa wajib pajak, dapat menjadi anggota SAIT tanpa perlu melalui ujian.

Bagi individu yang sudah menjadi anggota profesi asosiasi lainnya, terdapat mekanisme khusus untuk dapat langsung menjadi anggota dengan syarat yang telah ditentukan oleh asosiasi yang bersangkutan. Untuk menjadi anggota SAIT, terdapat biaya keanggotaan yang perlu dibayar saat mulai masuk, biaya ujian (khusus untuk profesi Tax Technician and Customs Compliance Associates)²⁰, dan juga biaya rutin setiap tahun.²¹

Terlepas dari variasi persyaratan yang diterapkan oleh tiap RCB, otoritas pajak Afrika Selatan (South Africa Revenue Service/SARS) juga **merekomendasikan beberapa syarat kompetensi dan pengalaman**, yaitu:

- (i) National Qualifications Framework (NQF) level 6 dengan setidaknya 1 modul akuntansi dan 1 modul pajak, disertai dengan minimal 1 tahun pengalaman kerja di bidang pajak;
- (ii) NQF level 5 dengan minimal 4 tahun pengalaman kerja di bidang pajak; atau
- (iii) NQF level 4 dengan minimal 10 tahun pengalaman di bidang pajak.

Chartered Certified Accountants (ACCA), dan sebagainya. Dari 10 RCB tersebut, hanya 1 lembaga pemerintah yang diakui dan disebutkan dalam *Tax Administration Act*, yaitu Legal Practice Council.

¹⁷ SAIT, "Membership Overview". Internet, dapat diakses di: https://www.thesait.org.za/page/membership_overview.

¹⁸ SAIT, "Tax Practitioner Registration Requirements & FAQ's," Internet, dapat diakses di: <https://www.thesait.org.za/page/FAQ#minimum>.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ Untuk *General Tax Practitioner* dan *General Customs Practitioner* tidak diselenggarakan ujian oleh SAIT.

²¹ SAIT, "Membership Payments," Internet, dapat diakses di: <https://www.thesait.org.za/page/payment>.

Ketiga kualifikasi yang bersifat pilihan tersebut juga perlu dilengkapi dengan keberhasilan mengikuti SARS Tax Practitioner Readiness Programme.²²

D.3 Belanda²³

Di Belanda, profesi dengan sebutan *tax adviser* mendominasi profesi konsultan pajak. Pada umumnya, mereka **bernaung dalam suatu asosiasi** yang disebut dengan The Dutch Association of Tax Adviser (Nederlandse Orde van Belastingadviseurs yang disingkat dengan NOB). Mayoritas anggota NOB setidaknya menguasai salah satu bidang keilmuan pajak yang diajarkan di perguruan tinggi di Belanda. Beberapa bidang keilmuan pajak tersebut diantaranya adalah **program studi hukum pajak dan ekonomi fiskal**.²⁴

Dengan kata lain, NOB merupakan asosiasi profesi konsultan pajak yang mayoritas anggotanya lulusan dari perguruan tinggi di bidang perpajakan dengan tingkat minimal setara Master (S-2) atau Doktoral (S-3), baik universitas domestik maupun internasional yang setara dengan sistem pendidikan pajak di Belanda. Selain itu, individu tersebut juga harus pernah bekerja sebagai praktisi di bidang pajak dengan standar waktu tertentu.

Selain NOB, terdapat asosiasi profesi kuasa dan konsultan pajak lainnya yang dikenal dengan Register of Tax Advisers (Register Belastingadviseurs, yang disingkat dengan RB). Berbeda dengan NOB yang mewajibkan penguasaan kompetensi perpajakan melalui pendidikan formal, RB hanya mensyaratkan calon anggota mengikuti **pelatihan** tertentu dan memiliki **pengalaman** dalam profesi pajak.

Untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak melalui jalur RB, pelatihan tertentu tersebut dilakukan selama 1,5 tahun. Kemudian, calon anggota dapat melanjutkan pelatihan lagi selama 2,5 tahun untuk menjadi *tax adviser*.²⁵

Lebih lanjut, anggota NOB memiliki prestise tersendiri dalam kancah pajak di Belanda. Tidak hanya bagi anggotanya yang merupakan perorangan, badan usaha yang sudah diakui dan diakreditasi oleh institusi yang didirikan pada

²² Dapat ditemukan pada: <https://www.sars.gov.za/guide-on-the-criteria-for-the-registration-of-tax-practitioners/>

²³ Dikutip dengan beberapa penyesuaian dari Darussalam, "Lulusan Pajak, Jalur Prioritas Menjadi Konsultan Pajak di Belanda," (DDTCNews, 15 Maret 2021). Dapat diakses pada: <https://news.ddtc.co.id/lulusan-pajak-jalur-prioritas-menjadi-konsultan-pajak-di-belanda-28414>

²⁴ Wim Gohres, "Regulering belastingadviseurs: 'Vrij beroep of keurslijf?'" *WFR* 6834 (2009): 1409-1410.

²⁵ Lihat penjelasan prasyarat pelatihan pada <https://rb.nl/over-ons/statuten-en-reglementen-van-de-vereniging/>

tahun 1954 ini, juga dinilai sebagai kantor konsultan pajak yang bergengsi di Belanda.

Tidak mengherankan, rekam jejak NOB sendiri dinilai sangat mumpuni dengan jaminan kualitas yang tinggi atas standardisasi dan kompetensi anggotanya. Terlebih tidak semua kantor konsultan pajak di Belanda dapat memenuhi kualifikasi sebagai *NOB-accredited tax advisory practice*.²⁶

Bahkan, salah satu syarat agar suatu kantor konsultan pajak dapat diakreditasi oleh NOB adalah bahwa Partner dari konsultan pajak yang bersangkutan merupakan anggota NOB yang merupakan lulusan pendidikan formal di bidang kompetensi pajak setara S-2 dan S-3. Akan tetapi, NOB tetap memberikan **flexibilitas** kepada calon anggotanya. Yaitu, apabila calon anggotanya telah lulus pendidikan formal setara S-2 maupun S-3, tetapi tidak spesifik dalam bidang kompetensi pajak, calon anggota tersebut wajib mengikuti **program pendidikan post-master yang diselenggarakan oleh NOB**. Serta, mereka pun diwajibkan untuk lulus dari berbagai materi yang diujikan dan sedang bekerja di kantor konsultan pajak yang diakui oleh pihak NOB.

Dalam situasi khusus, NOB menugaskan komite khusus (Committee of Review) yang bertugas menilai kelayakan calon anggota. Pada prinsipnya, NOB akan mempersiapkan dan memastikan para anggotanya untuk menjadi seorang konsultan pajak yang berkualitas.

Dapat disimpulkan, dikarenakan tidak adanya ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur secara khusus tentang konsultan pajak, **asosiasi profesi konsultan pajak mengemban tanggung jawab** sebagai 'perpanjangan tangan' dari fungsi pemerintah untuk melindungi kepentingan publik.

D.4 Australia

Pengaturan mengenai kuasa dan konsultan pajak di Australia merujuk pada Tax Agent Service Act (TASA) Tahun 2009 yang kemudian dicabut dan diubah melalui Tax Agent Service Regulations (TASR) Tahun 2022. Berdasarkan TASR 2022, pihak yang dapat membantu memberikan jasa perpajakan dikategorikan menjadi **Tax agent** dan **Business Activity Statement (BAS) agent**.

Tax agent dan *BAS agent* memiliki perbedaan dari jenis jasa yang dapat dilakukan. Berbeda dengan *tax agent*, *BAS agent* umumnya lebih berkaitan dengan administrasi pembukuan, pemotongan pajak tertentu, dan lebih kepada kewajiban-kewajiban pajak yang berkaitan dengan *business activity statement*.

²⁶ Penjelasan mengenai praktik sertifikasi kuasa dan konsultan pajak di Belanda dapat ditemukan pada Dennis de Widt, "Regulating Tax Advisers: A European Comparison of Recent Developments and Future Trends," *FairTax Working Paper Series* No. 6 (2016).

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

BAS *agent* juga umumnya tidak menangani urusan pajak yang bersifat kompleks, surat pemberitahuan pajak, atau perusahaan-perusahaan besar.

Namun demikian, baik *tax agent* dan BAS *agent* harus terdaftar dalam Tax Practitioner Board (TPB), yaitu supraorganisasi yang menaungi organisasi profesi tempat bernaungnya para kuasa dan konsultan pajak di Australia. Seseorang yang ingin berprofesi sebagai kuasa dan konsultan pajak harus memenuhi berbagai persyaratan yang diatur dalam TASR 2022, yaitu Pasal 20 dan 21, khususnya pada Schedule 2 nomor 201-211 untuk *tax agent* dan nomor 101-102 untuk BAS *agent*.

Apabila seseorang ingin menjadi *tax agent*, **tidak ada persyaratan untuk mengikuti ujian kuasa dan konsultan pajak terlebih dahulu**. Namun demikian, pemerintah Australia telah menetapkan beberapa kompetensi tertentu untuk menjadi *tax agent* yang terbagi menjadi 11 jalur.

- (i) Kompetensi *tax agent* dari lulusan **S-1 di bidang akuntansi**:
 - a. memiliki **gelar sarjana di bidang akuntansi** dari perguruan tinggi di Australia (atau yang dipersamakan);
 - b. mengikuti **kursus terkait hukum perpajakan Australia** yang diakui oleh TPB;
 - c. mengikuti **kursus terkait hukum bisnis** yang diakui oleh TPB; **dan**
 - d. memiliki **pengalaman** penuh (atau disetarakan dalam hal paruh waktu) di bidang perpajakan selama **1 tahun** dalam kurun waktu lima tahun terakhir.
- (ii) Kompetensi *tax agent* dari lulusan **S-1 di luar bidang akuntansi**:
 - a. memiliki **gelar sarjana selain akuntansi, tetapi** masih memiliki kaitan dengan **perpajakan** atau layanan yang diberikan oleh ***tax agent*** dari perguruan tinggi di Australia (atau yang dipersamakan);
 - b. mengikuti **kursus yang terkait ilmu dasar akuntansi** yang diakui oleh TPB;
 - c. mengikuti **kursus terkait hukum perpajakan Australia** yang diakui oleh TPB;
 - d. mengikuti **kursus terkait hukum bisnis** yang diakui oleh TPB; **dan**
 - e. memiliki pengalaman penuh (atau disetarakan dalam hal paruh waktu) di bidang perpajakan selama **1 tahun** dalam kurun waktu lima tahun terakhir.
- (iii) Kompetensi *tax agent* dari **diploma** atau memiliki akreditasi lebih tinggi **di bidang akuntansi**:

- a. akreditasi diperoleh dari **organisasi pelatihan di bidang akuntansi** yang terdaftar dan diakui;
 - b. mengikuti **kursus di bidang hukum perpajakan Australia** yang diakui oleh TPB;
 - c. mengikuti **kursus di bidang hukum bisnis** yang diakui oleh TPB; **dan**
 - d. memiliki **pengalaman** penuh (atau disetarakan dalam hal paruh waktu) di bidang perpajakan selama **2 tahun** dalam kurun waktu lima tahun terakhir.
- (iv) Kompetensi *tax agent* untuk **praktisi hukum**:
- a. memiliki **kualifikasi akademis** yang dipersyaratkan untuk menjadi **praktisi hukum** di Australia;
 - b. mengikuti **kursus di bidang akuntansi dasar** yang diakui oleh TPB;
 - c. mengikuti **kursus di bidang hukum pajak Australia** yang diakui oleh TPB; **dan**
 - d. memiliki **pengalaman** penuh (atau disetarakan dalam hal paruh waktu) di bidang perpajakan selama **2 tahun** dalam kurun waktu lima tahun terakhir.
- (v) Kompetensi *tax agent* dengan penekanan pada **pengalaman kerja** di bidang perpajakan:
- a. mengikuti **kursus akuntansi dasar** yang diakui oleh TPB;
 - b. mengikuti **pelatihan di bidang hukum pajak Australia** yang diakui oleh TPB;
 - c. mengikuti **kursus di bidang hukum bisnis** yang diakui oleh TPB; **dan**
 - d. memiliki **pengalaman** penuh (atau disetarakan dalam hal paruh waktu) di bidang perpajakan selama **8 tahun** dalam kurun waktu 10 terakhir.
- (vi) Kompetensi *tax agent* untuk **perwakilan asosiasi** atau kelompok tertentu di **bidang perpajakan**:
- a. ditunjuk sebagai perwakilan dan memiliki **hak suara dari asosiasi tax agent** yang telah diakui; **dan**
 - b. memiliki **pengalaman** penuh (atau disetarakan dalam hal paruh waktu) di bidang perpajakan selama **8 tahun** dalam kurun waktu 10 terakhir.
- (vii) Kompetensi *tax agent* dari lulusan **S-1 di bidang jasa keuangan** yang berlisensi:

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

- a. memiliki **gelar sarjana di bidang yang relevan dengan jasa keuangan** dari perguruan tinggi di Australia (atau yang dipersamakan);
 - b. mengikuti **kursus terkait hukum perpajakan Australia** yang diakui oleh TPB;
 - c. mengikuti **kursus terkait hukum bisnis** yang diakui oleh TPB;
 - d. memiliki **pengalaman** penuh (atau disetarakan dalam hal paruh waktu) di bidang penasihat pajak (keuangan) selama **1 tahun** dalam kurun waktu lima tahun terakhir; **dan**
 - e. dalam 90 hari terakhir **memberikan jasa keuangan** berlisensi atau mewakili pihak yang memberikan jasa keuangan berlisensi.
- (viii) Kompetensi *tax agent* dari **diploma** atau memiliki akreditasi lebih tinggi **di bidang jasa keuangan** yang berlisensi:
- a. memiliki **gelar diploma atau lebih tinggi, di bidang yang relevan dengan jasa keuangan** dari organisasi atau institusi terdaftar di Australia (atau yang dipersamakan);
 - b. mengikuti **kursus terkait hukum perpajakan Australia** yang diakui oleh TPB;
 - c. mengikuti **kursus terkait hukum bisnis** yang diakui oleh TPB;
 - d. memiliki **pengalaman** penuh (atau disetarakan dalam hal paruh waktu) di bidang penasihat pajak (keuangan) selama **18 bulan** dalam kurun waktu lima tahun terakhir; **dan**
 - e. dalam 90 hari terakhir **memberikan jasa keuangan** berlisensi atau mewakili pihak yang memberikan jasa keuangan berlisensi.
- (ix) Kompetensi *tax agent* dengan penekanan pada **pengalaman kerja** di bidang jasa keuangan berlisensi:
- a. mengikuti **kursus di bidang hukum pajak Australia** yang diakui oleh TPB;
 - b. mengikuti **kursus di bidang hukum bisnis** yang diakui oleh TPB;
 - c. memiliki **pengalaman** penuh (atau disetarakan dalam hal paruh waktu) di bidang penasihat pajak (keuangan) selama **3 tahun** dalam kurun waktu 5 tahun terakhir; dan
 - d. dalam 90 hari terakhir **memberikan jasa keuangan** berlisensi atau mewakili pihak yang memberikan jasa keuangan berlisensi.
- (x) Kompetensi *tax agent* untuk **perwakilan asosiasi** atau kelompok tertentu **di bidang jasa keuangan berlisensi**:

- a. memiliki **hak suara** dari asosiasi *tax agent* yang telah diakui;
 - b. memiliki **pengalaman** penuh (atau disetarakan dalam hal paruh waktu) di bidang penasihat pajak (keuangan) selama **6 tahun** dalam kurun waktu 8 tahun terakhir; dan
 - c. dalam 90 hari terakhir **memberikan jasa keuangan** berlisensi atau mewakili pihak yang memberikan jasa keuangan berlisensi.
- (xi) Kompetensi *tax agent* untuk penasihat jasa keuangan berlisensi:
- a. merupakan **penasihat pajak (keuangan) bersertifikat** yang terdaftar sesaat sebelum 1 Januari 2022; dan
 - b. mengajukan pendaftaran sebagai *tax agent* sebelum 1 Januari 2023.

Di sisi lain, kompetensi sebagai *BAS agent* hanya terdiri dari **dua jalur**, yaitu (i) kompetensi dengan latar belakang pendidikan akuntansi **dan** (ii) kompetensi yang berasal dari keanggotaan organisasi profesi.

D.5 Malaysia

Di Malaysia, hanya **agen pajak berlisensi** yang dapat menjadi kuasa wajib pajak di hadapan otoritas pajak. Lisensi tersebut diterbitkan oleh Kementerian Keuangan dan berlaku selama 3 (tiga) tahun. Terdapat beberapa syarat untuk mendapatkan lisensi profesi dari Pemerintah Malaysia, yaitu:²⁷

- (i) **memiliki kompetensi pendidikan/keahlian profesional/pengalaman kerja** sesuai dengan yang diatur oleh Direktur Jenderal otoritas pajak Malaysia (Lembaga Hasil Dalam Negeri (LHDN);
- (ii) wajib menghadiri seminar Anggaran Tahunan yang diselenggarakan oleh LHDN Malaysia atau asosiasi profesi yang ditunjuk oleh pemerintah; **dan**
- (iii) telah memperoleh 40 kredit dari program *continuing professional development* (CPD)/*continuing professional education* (CPE) dalam periode 1 tahun terakhir yang diselenggarakan oleh otoritas pajak Malaysia dan beberapa asosiasi profesi yang ditunjuk oleh pemerintah. program CPD/CPE meliputi seminar, workshop, dan **penulisan artikel** yang memiliki jumlah kredit berbeda-beda. Program ini tidak disertai dengan ujian akhir atau ujian kelulusan.

Berkaitan dengan prasyarat pertama, pemerintah Malaysia **memberikan pilihan jalur kompetensi** bagi praktisi pajak yang ingin mendapatkan status sebagai agen pajak berlisensi (*licensed tax agent*), yaitu (i) **kompetensi berbasis pendidikan**, (ii) **kompetensi keahlian profesional (rekognisi)**, (iii)

²⁷ Lihat penjelasan umum mengenai *tax agent* di Malaysia pada: <https://www.hasil.gov.my/en/tax-agent/profession-as-a-tax-agent/>

kompetensi pengalaman kerja, dan (iv) **kompetensi lainnya** (pegawai negeri). Terdapat 9 jalur pilihan²⁸, yaitu:

- (i) telah lulus menempuh **pendidikan S-1 dalam bidang akuntansi** dari perguruan tinggi negeri maupun swasta yang telah ditetapkan **dan memiliki 5 tahun pengalaman bekerja** sebagai praktisi di bidang pajak baik di lembaga pemerintah maupun swasta; **atau**
- (ii) telah lulus menempuh **pendidikan S-1 dalam bidang bisnis dan ekonomi** dari perguruan tinggi negeri maupun swasta **dan memiliki 8 tahun pengalaman bekerja** sebagai praktisi di bidang pajak baik di lembaga pemerintah maupun swasta; **atau**
- (iii) anggota dari **asosiasi profesi** di bidang akuntansi yang diakui oleh pemerintah dan **memiliki 5 tahun pengalaman praktik** (setelah menjadi anggota asosiasi) di bidang perpajakan baik di lembaga pemerintah maupun swasta; **atau**
- (iv) anggota dari **asosiasi profesi** di bidang perpajakan (Institut Percukaian Malaysia) yang ditunjuk oleh pemerintah dan **memiliki 5 tahun pengalaman praktik** (setelah menjadi anggota asosiasi) di bidang perpajakan baik di lembaga pemerintah maupun swasta; **atau**
- (v) anggota dari **asosiasi profesi** di bidang administrasi (Malaysian Institute of Chartered Secretaries and Administrators/MAISCA) dan **memiliki 5 tahun pengalaman praktik** (setelah menjadi anggota asosiasi) di bidang perpajakan baik di lembaga pemerintah maupun swasta; **atau**
- (vi) anggota dari **asosiasi profesi** kesekretariatan (Persatuan Setiausaha Syarikat Malaysia) yang lulus dengan kriteria penilaian tertentu dari perguruan tinggi (publik ataupun swasta) yang diakui dan **memiliki 5 tahun pengalaman praktik** (setelah menjadi anggota asosiasi) di bidang perpajakan baik di lembaga pemerintah maupun swasta; **atau**
- (vii) mengikuti dan lulus **kursus pengantar** (kursus permulaan) dari otoritas pajak (LHDN) dan **memiliki 10 tahun pengalaman** menjadi praktisi pajak di lembaga pemerintah maupun swasta; **atau**
- (viii) mengikuti dan lulus **kursus lanjutan** (diploma lanjutan percukaian profesional) dari otoritas pajak (LHDN) dan **memiliki 5 tahun pengalaman** menjadi praktisi pajak di lembaga pemerintah maupun swasta; **atau**

²⁸ Panduan bagi Permohonan Kelulusan Ejen Cukai berdasarkan Pasal 153 ayat (3) Akta Cukai Pendapatan 1967. Dapat diakses pada: https://phl.hasil.gov.my/pdf/pdfam/Lampiran_A_Panduan_Bagi_Permohonan_Kelulusan_Ejen_Cukai_Pendapatan.pdf

- (ix) mengikuti dan lulus dari **kursus di bidang perpajakan** (Kursus Ejen Percukaian) **yang direkomendasikan oleh LHDN.**

D.6 Jepang

Pengaturan mengenai prasyarat menjadi kuasa dan konsultan pajak di Jepang merujuk pada Certified Public Tax Accountant Act (**Zeirishi Act**) No. 237 Tahun 1951 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Act No. 9 Tahun 2015.

Seseorang dapat dikatakan layak untuk menjadi akuntan pajak publik (*certified public tax accountants/zeirishi*) apabila memenuhi salah satu dari empat kriteria berikut. (i) lulus ujian akuntan pajak publik (*zeirishi*), (ii) memenuhi kompetensi, pengalaman, atau pertimbangan lain, (iii) seorang pengacara hukum, atau (iv) seorang akuntan publik bersertifikat.²⁹

Untuk mengikuti ujian sertifikasi, terdapat syarat bahwa orang tersebut **pernah bekerja** atau **terlibat** dalam pekerjaan **di bidang pajak** atau **akuntansi selama dua tahun** atau **lebih**. Selain itu, Zeirishi Act juga memberikan kriteria yang cukup beragam mengenai siapa saja yang dapat mengikuti ujian akuntan pajak publik. Beberapa di antaranya adalah sebagai berikut:

- (i) Pernah bekerja paling sedikit 2 tahun di kantor pemerintahan di bidang perpajakan atau badan publik lainnya yang terkait dengan pajak nasional maupun pajak daerah;
- (ii) Telah **lulus dari universitas atau perguruan tinggi** yang diatur oleh UU Pendidikan Sekolah (UU No. 26 Tahun 1947) dan telah **mempelajari ilmu hukum atau ekonomi** di universitas atau perguruan tinggi tersebut;
- (iii) Lulus ujian pengacara;
- (iv) Lulus tes jawaban singkat ujian akuntan publik bersertifikat;
- (v) Seseorang yang diakui Dewan Pajak Nasional (National Tax Counsel) memiliki pengetahuan yang sama atau lebih besar di bidang hukum dan ekonomi daripada orang yang dijelaskan dalam tiga poin sebelumnya.

Selain itu, **terdapat kompetensi yang diatur secara khusus** dalam Pasal 7 dan 8 Zeirishi Act No. 9 Tahun 2015. Dalam pasal tersebut **tidak semua orang harus mengikuti ujian sertifikasi** untuk menjadi akuntan pajak publik bersertifikasi. Umumnya, pengecualian ini diberikan untuk **lulusan magister, dosen, dan mantan pegawai pajak**, dengan kompetensi perpajakan tertentu.

Lebih lanjut, seorang pengacara atau advokat dapat menjadi akuntan pajak publik bersertifikat. Sementara itu, untuk akuntan publik bersertifikat yang ingin

²⁹ Pasal 3 *Zeirishi Act* NO. 9 Tahun 2015.

menjadi akuntan pajak publik dipersyaratkan telah menyelesaikan program Pendidikan Akuntansi Profesional yang dilakukan oleh badan pelatihan.

D.7 Jerman

Kompetensi seorang kuasa dan konsultan pajak -disebut *tax advisor* atau *tax agent*- di Jerman diatur dalam Pasal 35 dan 36 Steuerberatungsgesetz (Tax Advisory Act). Dalam aturan tersebut, seorang dapat diangkat menjadi *tax advisor* apabila telah **lulus ujian** menjadi *tax advisor* atau telah **dibebaskan** dalam mengikuti ujian tersebut. Ujian tersebut harus dilakukan di hadapan badan pemeriksa yang dibentuk oleh pemerintah Jerman. Terdapat beberapa ketentuan yang perlu diperhatikan agar seseorang dapat mengikuti ujian menjadi *tax advisor*.³⁰

Untuk dapat mengikuti ujian menjadi *tax advisor* tersebut, seseorang harus terlebih dahulu **menyelesaikan gelar sarjana ekonomi** atau **hukum** atau **gelar lain dengan spesialisasi di bidang ekonomi** dan **bekerja** atau **praktik di bidang perpajakan**. Kegiatan praktik yang dimaksud harus dilaksanakan dalam kurun waktu **minimal tiga tahun**.

Selanjutnya, seorang tersebut baru diperbolehkan menjadi *tax advisor* apabila:

- (i) telah lulus ujian akhir dalam magang atau memiliki kompetensi lain yang setara, telah bekerja selama delapan tahun setelah menyelesaikan magang, atau telah lulus ujian menjadi akuntan bersertifikat atau *tax specialist* selama enam tahun; **atau**
- (ii) bekerja sebagai **pegawai negeri sipil (PNS)** di administrasi keuangan sebagai juru tulis atau setidaknya posisi yang setara **selama enam tahun**.

Adapun kerja praktik yang disyaratkan di atas harus diperpanjang setidaknya 16 jam per minggu di bidang perpajakan yang dikelola oleh otoritas pajak federal atau negara bagian. Kemudian, bukti telah terpenuhinya persyaratan di atas harus dituangkan dalam formulir resmi yang telah ditentukan pemerintah.

Ujian yang dimaksud terbagi menjadi dua, yakni ujian tertulis (terdiri atas tiga makalah) dan ujian lisan. Materi ujian tersebut mencakup delapan subjek antara lain: (i) hukum acara perpajakan, hukum pidana perpajakan, dan pelanggaran perpajakan; (ii) pajak penghasilan dan perolehan; (iii) pajak warisan dan pajak properti; (iv) cukai dan pajak atas transaksi serta hukum dasar bea cukai; (v) hukum bisnis, termasuk hukum perdata, hukum perusahaan, hukum kepailitan,

³⁰ Tax Advisory Act, Internet, dapat diakses melalui <https://www.gesetze-im-internet.de/stberg/index.html>.

dan hukum Uni Eropa; (vi) administrasi bisnis dan akuntansi; (vii) perekonomian nasional; dan (viii) *professional law*.

Kemudian, merujuk pada Pasal 37 Tax Advisory Act, ditentukan bahwa dengan melalui ujian tersebut, seorang harus menunjukkan bahwa mampu menjalankan profesinya sebagai *tax advisor* dengan baik. Lebih lanjut, Pasal 38 Tax Advisory Act 38 mengatur lebih lanjut mengenai pihak-pihak yang dapat **diberikan pembebasan ujian** atau **tidak wajib mengikuti ujian** untuk menjadi *tax advisor*. Beberapa pihak yang dimaksud adalah sebagai berikut:³¹

- (i) **profesor** yang telah mengajar di universitas di Jerman setidaknya **selama sepuluh tahun** di bidang pajak.
- (ii) **mantan hakim pengadilan pajak** yang telah bekerja setidaknya **selama sepuluh tahun** di bidang pajak.
- (iii) **mantan pegawai negeri sipil senior** dan pegawai yang sebanding/setara:
 - a. **otoritas pajak** yang telah bekerja di bidang perpajakan setidaknya **selama 10 tahun** sebagai manajer atau posisi yang setara;
 - b. **badan legislatif, pegawai pengadilan pajak, dan auditor** yang bekerja di bidang pajak selama **10 tahun** sebagai manajer atau posisi yang setara.
- (iv) **mantan pegawai negeri sipil senior dan pegawai yang setara:**
 - a. **otoritas pajak** yang telah bekerja di bidang perpajakan setidaknya **selama 15 tahun** sebagai juru tulis atau posisi yang setara;
 - b. **badan legislatif, pegawai pengadilan pajak, dan auditor** yang bekerja di bidang pajak selama **15 tahun** sebagai juru tulis atau posisi yang setara.

Pihak-pihak sebagaimana disebutkan di atas dapat dibebaskan dari mengikuti ujian menjadi *tax advisor* apabila telah keluar atau tidak menjadi pegawai di instansi pemerintah bidang perpajakan, anggota badan legislatif, atau pengajar.

D.8 Kanada

Di Kanada, jasa perpajakan dapat diberikan oleh 3 profesi, yaitu: (i) *tax preparers*, (ii) akuntan pajak, dan (iii) pengacara pajak. *Tax preparers* memiliki ruang lingkup pekerjaan terkait dengan jasa pelaporan SPT pajak serta jasa pendukung dalam mempersiapkan administrasi pajak lainnya. Sementara itu, akuntan pajak dan/atau pengacara pajak memberikan jasa konsultasi mengenai

³¹ *Ibid.*

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

masalah pajak tertentu bahkan untuk menghadapi sengketa pajak dengan otoritas pajak.³²

Kompetensi penyedia jasa perpajakan **tidak diatur secara resmi** dalam ketentuan peraturan perundang-undangan Kanada.³³ Namun demikian, sebagian besar kuasa dan konsultan pajak di Kanada merupakan anggota dari asosiasi profesi perpajakan di Kanada (The Association of Tax and Accounting Professionals atau disingkat dengan ATAP). Dalam praktiknya, ATAP menetapkan beberapa persyaratan tertentu bagi para profesional yang ingin bergabung dalam asosiasi profesi ini, meliputi:³⁴

- (i) seorang yang telah berprofesi selama minimal 1 tahun baik sebagai praktisi pajak, akuntansi, atau praktisi keuangan lainnya;
- (ii) lulus mengikuti ujian kompetensi, baik dalam bidang akuntansi atau pajak, dalam periode dua tahun sejak tanggal pengajuan keanggotaan; dan
- (iii) telah menerima hak suara pada rapat umum tahunan ATAP.

Selain syarat di atas, terdapat pula ketentuan tambahan keanggotaan ATAP, di mana seorang yang telah memiliki lisensi Akuntan Publik tidak memenuhi syarat untuk menjadi anggota. Adapun terdapat **jalur khusus** bagi seorang yang memiliki pengalaman bekerja di sektor publik selama minimal 10 tahun.³⁵

Terdapat dua jenis keanggotaan dalam ATAP yaitu keanggotaan yang terafiliasi (*affirmed and affiliated membership*) dan keanggotaan asosiasi (*associate membership*). Keanggotaan yang terafiliasi ditujukan untuk seorang sebagai pemilik badan usaha yang dimiliki oleh satu atau lebih pemegang saham.³⁶

Sementara itu, keanggotaan asosiasi ditujukan kepada praktisi yang merupakan karyawan dari perusahaan anggota maupun bukan anggota, atau praktisi yang

³² IBIS World, "Tax Preparation Services in Canada," Internet, dapat diakses melalui <https://www.ibisworld.com/canada/market-research-reports/tax-preparation-services-industry/>.

³³ Canada Revenue Authority, "Tax Preparers," Internet, dapat diakses melalui <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/topics/about-your-tax-return/review-your-tax-return-cra/tax-preparers-clients-selected-review.html>.

³⁴ Association of Tax and Accounting Professionals, "Become an ATAP Member," Internet, dapat diakses melalui <https://www.atapcanada.org/site/become-member>.

³⁵ CTP-CFA, "CTP, CPFA Professional Qualification," Internet, dapat diakses melalui <https://www.ctp-cpfacanada.com/qualifications>.

³⁶ Association of Tax and Accounting Professionals, "Membership Options," Internet, dapat diakses melalui <https://www.atapcanada.org/site/purchase-membership-online>.

terlibat dalam bisnis di bidang terkait seperti desain perangkat lunak dan jasa teknologi informasi perpajakan.³⁷

Lebih lanjut, profesional akuntan pajak dan pengacara pajak diwadahi oleh sebuah organisasi nasional yaitu Chartered Professional Accountant (CPA) Kanada. CPA menetapkan beberapa persyaratan keanggotaan bagi akuntan pajak, meliputi:³⁸

- (i) seorang yang **memiliki gelar sarjana dalam bidang akuntansi atau pajak;**
- (ii) memenuhi **syarat pengalaman profesional** yaitu mendapatkan rekomendasi dari atasan tempat bekerja atau verifikasi pengalaman yang dinilai oleh *supervisor* CPA;
- (iii) lulus mengikuti ujian Common Final Examination (CFE) yang diselenggarakan oleh CPA.

Sementara itu, profesi pengacara pajak diwadahi oleh persatuan hukum tingkat provinsi sebagai asosiasi independen dalam profesi bidang hukum. Untuk terdaftar dalam wadah tersebut, seorang pengacara pajak wajib memenuhi kompetensi sebagai berikut:³⁹

- (i) merupakan **lulusan sekolah hukum pajak** yang terakreditasi;
- (ii) lulus ujian (Law School Admission Test atau disingkat dengan LSAT);
- (iii) mendaftar untuk menjadi bagian asosiasi hukum pajak resmi setempat;
- (iv) mengikuti program sertifikasi hukum pajak beserta ujiannya.

D.9 Tanzania

Pengaturan mengenai kuasa dan konsultan pajak di Tanzania mengacu kepada Tax Administration (General) (Amendment) Regulations 2022 tertanggal 1 Juli 2022 yang merevisi Tax Administration Act 2016. Di Tanzania, pihak yang dianggap sebagai kuasa dan konsultan pajak diistilahkan sebagai *licensed tax consultant*.

Syarat kompetensi sebagai kuasa dan konsultan pajak di Tanzania terdiri atas beberapa hal yang **bersifat kumulatif**, yaitu: (i) warga negara Tanzania; (ii) memiliki **ijazah lulusan sarjana** di bidang perpajakan, kepabeanan, akuntansi, manajemen keuangan, manajemen bisnis, perdagangan (*commerce*), ilmu

³⁷ *Ibid.*

³⁸ Chartered Professional Accountant Canada, "Become a CPA," Internet, dapat diakses melalui <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa>.

³⁹ Canadian Tax Amnesty, "Canadian Tax Lawyers," Internet, dapat diakses melalui <https://www.canadiantaxamnesty.ca/canadian-tax-lawyers/#>.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

ekonomi, atau hukum dari perguruan tinggi atau institusi pendidikan lanjutan yang telah direkognisi; (iii) memiliki **pengalaman kerja** di bidang pada poin (ii) setidaknya selama tiga tahun; (iv) tidak memiliki catatan kesalahan ataupun kelalaian profesional dari organisasi profesi atau pengadilan; (v) tidak memiliki catatan kriminal yang mengakibatkan hukuman kurungan lebih dari lima tahun; (vi) **lulus ujian sertifikasi** kuasa dan konsultan pajak yang diotorisasi oleh Commissioner General (pimpinan Tanzania Revenue Authority).

Meskipun syarat tersebut bersifat kumulatif dan mengandung banyak elemen kompetensi, terdapat **pengecualian atas prasyarat mengikuti ujian sertifikasi** kuasa dan konsultan pajak. Pengecualian tersebut diberikan kepada seorang yang **memiliki pengalaman kerja lebih dari 10 tahun** pada otoritas pajak, praktisi pajak, area manajemen pajak, ataupun penyelesaian sengketa pajak.⁴⁰ Dengan kata lain, kompetensi kuasa dan konsultan pajak di Tanzania dinilai berdasarkan **jalur sertifikasi** maupun **jalur rekognisi**.

Dalam rangka menjamin kompetensi kuasa dan konsultan pajak, *Commissioner General* juga memiliki keleluasaan dalam dua hal. *Pertama*, mensyaratkan pengadaan ujian sertifikasi yang dilakukan oleh institusi tertentu yang disetujui *Commissioner General*. *Kedua*, mensyaratkan kuasa dan konsultan pajak untuk mengikuti pelatihan yang bersifat rutin yang diselenggarakan oleh organisasi profesi, institusi, ataupun individu yang disetujui oleh *Commissioner General*.⁴¹

D.10 Uganda

Kompetensi kuasa dan konsultan pajak di Uganda diatur melalui Tax Procedures Code Act, khususnya pada Bagian Ketiga mengenai *tax agents and tax representatives*. Kuasa dan konsultan pajak di Uganda didefinisikan sebagai pihak yang berhubungan dengan berbagai jasa perpajakan. Mulai dari persiapan dan pengisian surat pemberitahuan pajak atau informasi/laporan lain yang dipersyaratkan oleh otoritas pajak hingga mewakili wajib pajak dalam kaitannya untuk menjamin hak-hak wajib pajak.⁴²

Dalam hal persyaratan menjadi kuasa dan konsultan pajak, pertama-tama individu yang bersangkutan harus dianggap layak dan sehat membantu persiapan surat pemberitahuan dan menjadi perantara antara wajib pajak dengan pemerintah.⁴³ Sedangkan syarat kompetensi khusus yang berkaitan dengan kuasa dan konsultan pajak **terdiri dari tiga jalur** (bersifat opsional), yaitu:

⁴⁰ Pasal 7 ayat (1) *Tax Administration (General) (Amendment) Regulations 2022*.

⁴¹ Pasal 7 ayat (2) *Tax Administration (General) (Amendment) Regulations 2022*.

⁴² Pasal 8 ayat (3) Tax Procedures Code Act.

⁴³ Pasal 9 ayat (1) Tax Procedures Code Act.

- (i) telah **memiliki ijazah** sarjana ataupun jenjang pendidikan lebih tinggi dari lembaga pendidikan yang menyelenggarakan **program studi yang relevan** dengan jasa kuasa dan konsultan pajak; **atau**
- (ii) berhasil menyelesaikan **pelatihan/kursus di bidang perpajakan** yang telah diakui oleh Tax Registration Committee; **atau**
- (iii) sebelum berlakunya regulasi, telah memiliki **pengalaman kerja** sebagai praktisi perpajakan sebanyak setidaknya 24 bulan secara penuh selama lima tahun terakhir.⁴⁴

Syarat yang bersifat opsional di Uganda dapat diartikan sebagai skenario **multijalur** bagi seorang untuk dapat melakukan profesi kuasa dan konsultan pajak.

D.11 Vanuatu

Pengaturan syarat menjadi kuasa dan konsultan pajak atau *tax agent* di Vanuatu mengacu pada Tax Administration Act No. 37 Tahun 2017 dan Tax Administration Regulation Order No. 154 Tahun 2019. Secara efektif, kedua peraturan tersebut berlaku sejak 1 April 2020. Secara umum, syarat menjadi kuasa dan konsultan pajak di Vanuatu dibagi menjadi **tiga elemen yang bersifat kumulatif**.

Elemen pertama merupakan **kompetensi** yang hanya harus dipenuhi ketika pendaftaran kuasa dan konsultan pajak yang baru (tidak dipersyaratkan dalam hal mencakup perpanjangan izin atau pembaruan. Elemen ini terdiri dari **dua jalur yang bersifat opsional** dan tidak perlu dipenuhi secara kumulatif. Seseorang dianggap memiliki kualifikasi dalam situasi: (i) **lulus dari perguruan tinggi** atau lembaga serupa yang menyelenggarakan **program studi di bidang perpajakan, akuntansi, bisnis, hukum, dan program studi lain yang serupa**, atau (ii) **memiliki pengalaman** signifikan di bidang jasa perpajakan kepada wajib pajak besar serta memberikan jasa kepada wajib pajak besar tersebut pada 1 April 2020.

Elemen kedua merupakan **syarat pengalaman kerja**. Pengalaman yang dipersyaratkan ialah tiga tahun bekerja secara penuh (*full time*) selama 5 tahun terakhir. Pengalaman kerja tersebut dapat diperoleh sebagai praktisi pajak (menyediakan jasa *tax agent*) ataupun sebagai otoritas pajak. Pengalaman kerja tersebut akan diperhitungkan terutama jika diselenggarakan di Vanuatu. Namun demikian, pengalaman di negara lain dapat dipertimbangkan dan harus dicantumkan pada saat pengajuan untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak.

⁴⁴ Pasal 9 ayat (3) Tax Procedures Code Act.

Elemen ketiga merupakan kriteria **karakter dan kondisi** dari individu **calon** kuasa dan konsultan pajak. Hal ini misalnya ditandai dengan persyaratan mengenai kondisi keuangan (tidak dalam kondisi bangkrut), tidak pernah melakukan malapraktik dalam pemberian jasa perpajakan, *track record* dalam ranah hukum, dan sebagainya.

D.12 Filipina

Prasyarat dan kompetensi kuasa dan konsultan pajak di Filipina diatur melalui Revenue Regulations No. 11 Tahun 2006 sebagaimana telah diubah dengan Revenue Regulations No. 4 Tahun 2010. Kedua regulasi tersebut merupakan turunan dari Pasal 244 dan 275, Bagian 6(G) National Internal Revenue Code 1997 yang telah diamandemen. Kuasa dan konsultan pajak di Filipina disebut sebagai *tax practitioners* atau *tax agents*.

Secara umum, pengakuan sebagai kuasa dan konsultan pajak di Filipina ditinjau dari **faktor kompetensi, integritas, serta kesehatan moral**.⁴⁵ Adapun kualifikasi minimum yang dipersyaratkan bervariasi tergantung apakah pengajuan dilakukan oleh individu, persekutuan perdata, entitas selain persekutuan perdata.

Khusus untuk kualifikasi bagi individu mencakup beberapa elemen. Elemen pertama mengenai kompetensi di mana individu bersangkutan harus memiliki gelar **Certified Public Accountant (CPA)** yang diterbitkan oleh Professional Regulations Commission (PRC). **Jika tidak memiliki CPA**, individu tersebut harus setidaknya memiliki **gelar sarjana** di bidang hukum (atau setara) atau gelar sarjana di bidang ekonomi, perdagangan, dan administrasi bisnis dengan setidaknya telah mengambil mata kuliah mengenai akuntansi dan/atau perpajakan sebanyak 18 SKS. Gelar sarjana tersebut juga harus berasal dari perguruan tinggi yang diakui oleh institusi pemerintah di bidang pendidikan.⁴⁶

Elemen kompetensi tersebut juga harus didukung oleh bukti keahlian di bidang area pajak. Hal ini dapat dipenuhi dengan setidaknya **mengikuti pelatihan, seminar, kursus di bidang perpajakan sebanyak 18 jam** dalam jangka waktu tidak lebih dari 1 tahun sebelum pengajuan.

Selain pengetahuan dasar tentang pajak, elemen kompetensi juga memasukkan unsur pembuktian bahwa pihak yang bersangkutan telah memenuhi syarat minimum *continuing professional education/CPE* (pendidikan profesional

⁴⁵ Terdapat pada *Section 4 Revenue Regulations* No. 11 Tahun 2006 sebagaimana telah diubah terakhir dengan *Revenue Regulations* No. 4 Tahun 2010 mengenai kualifikasi minimum dari calon *tax agent*.

⁴⁶ Lihat *Section 4* bagian A dari *Revenue Regulations* No. 11 Tahun 2006 sebagaimana telah diubah terakhir dengan *Revenue Regulations* No. 4 Tahun 2010.

berkelanjutan/PPL) yang diselenggarakan oleh otoritas pajak (Bureau of Internal Revenue/BIR) ataupun lembaga yang diakreditasi oleh BIR.⁴⁷

Elemen berikutnya lebih kepada etika dan moral dari individu yang mengajukan. Elemen ini dijabarkan melalui dua syarat. *Pertama*, adanya jaminan atau opini tersumpah mengenai karakter individu yang mengajukan dari dua anggota Philippine Bar atau CPA yang tidak memiliki konflik kepentingan. *Kedua*, tidak memiliki catatan kriminal dalam ranah hukum ataupun tindak pidana perpajakan. Sedangkan elemen lainnya, lebih kepada syarat kewarganegaraan, yaitu Filipina.⁴⁸

D.13 Pelajaran dari Negara Lain

Berdasarkan studi perbandingan negara lain seperti yang disampaikan sebelumnya, terdapat variasi bagaimana suatu negara membuat peraturan mengenai kualifikasi dan kompetensi kuasa dan konsultan pajak. Dua belas negara yang dijadikan studi juga merepresentasikan wilayah yang beragam, mulai dari kawasan Eropa, Amerika dan Pasifik, Afrika, Asia, serta Australia. Berdasarkan studi komparasi, setidaknya terdapat 5 pelajaran penting yang dapat diperoleh.

Pertama, elemen kompetensi kuasa dan konsultan pajak di berbagai negara tersebut terdiri atas: (i) **pendidikan sarjana di bidang kompetensi perpajakan atau yang relevan**; (ii) **pengalaman kerja**; (iii) **ujian sertifikasi**; (iv) **syarat administrasi**; serta (v) **profil risiko individu**. Masing-masing elemen tersebut bisa digunakan secara bersama-sama seluruhnya atau hanya sebagian.

Kedua, jalur untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak **tidak dibatasi dengan hanya mengikuti ujian sertifikasi**, tetapi juga terbuka untuk pertimbangan lain, seperti melalui jalur **pendidikan sarjana di bidang kompetensi perpajakan, pengalaman, pengakuan keahlian (rekognisi)** atas kompetensi perpajakan (termasuk kompetensi akuntansi dan hukum). Pendekatan untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak melalui jalur **pendidikan sarjana di bidang kompetensi perpajakan** sebagaimana diterapkan oleh berbagai negara, seperti **Malaysia, Australia, Jepang, Tanzania, dan Belanda**.

Ketiga, negara dengan budaya dan praktik jasa keuangan serta hukum yang relatif matang, umumnya tidak mengatur kompetensi profesi kuasa dan konsultan pajak secara ketat. Hal tersebut terjadi misalnya di negara Belanda,

⁴⁷ Ini merupakan syarat tambahan yang baru diikutsertakan pada *Section 4 Revenue Regulations* No. 4 Tahun 2010.

⁴⁸ Tidak terdapat syarat administrasi selain kewarganegaraan.

Kanada, dan Afrika Selatan. Di negara tersebut, pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak diserahkan kepada **asosiasi profesi**. Walau demikian, asosiasi profesi umumnya diatur atau berkoordinasi erat dengan pihak pemerintah.

Keempat, negara-negara yang memiliki populasi besar (yang artinya juga memiliki jumlah wajib pajak yang besar) cenderung lebih ketat mengatur profesi kuasa dan konsultan pajak. Hal ini juga berlaku untuk negara-negara maju, seperti Jerman dan Jepang. Hal ini memang wajar, sebab dibutuhkan pengawasan yang lebih ketat untuk dapat menjaga standar mutu kuasa dan konsultan pajak yang jumlahnya juga berpotensi melimpah. Namun demikian, mereka tetap berorientasi pada **keseimbangan antara kualitas dan kuantitas**, salah satunya melalui penggunaan jalur yang bervariasi.

Kelima, bidang keilmuan perpajakan atau yang relevan dengan praktik penyediaan jasa pajak merupakan **tuan rumah keilmuan** untuk menguji kualifikasi kompetensi profesi kuasa dan konsultan pajak. Hal ini dapat ditemukan pada pengaturan di Australia, Filipina, atau di Uganda.

E. Perbandingan Profesi Lain

Pada bagian ini, penulis akan memaparkan bagaimana pengaturan kompetensi profesi lain di Indonesia. Beberapa profesi tersebut antara lain advokat, arsitek, akuntan beregister, akuntan publik, tenaga medis, tenaga kesehatan, dan insinyur sebagaimana telah disajikan pada Tabel 7.1.

Setiap profesi tentu tidak dapat dibandingkan secara langsung karena karakteristik profesi maupun tugas yang diemban sangat berbeda antara satu dengan yang lainnya. Terlebih, untuk kuasa dan konsultan pajak, terdapat berbagai disiplin ilmu yang memiliki keterkaitan dengan kompetensi perpajakan.⁴⁹ Namun demikian, suatu pola atau pendekatan serupa dapat ditarik dari beberapa profesi tersebut.

Yaitu, lulusan pendidikan sarjana yang mempelajari disiplin keilmuan kompetensi tertentu akan menjadi '**tuan rumah**' dalam profesi keilmuan kompetensi tertentu tersebut. Misal, lulusan perguruan tinggi di bidang kompetensi arsitek akan menjadi '**tuan rumah**' dari profesi arsitek. Demikian pula, lulusan perguruan tinggi di bidang kompetensi hukum akan menjadi tuan rumah di profesi advokat.

⁴⁹ Hal yang sama tidak berlaku untuk profesi lainnya, seperti advokat atau arsitek. Dibutuhkan spesialisasi secara khusus yang perlu dipelajari di perguruan tinggi.

Tabel 7.1 Komparasi Pengaturan Kompetensi Profesi Profesi Lain di Indonesia

Jenis Profesi	Persyaratan
Advokat¹	<ul style="list-style-type: none"> (i) warga negara Republik Indonesia; (ii) bertempat tinggal di Indonesia; (iii) tidak berstatus sebagai pegawai negeri atau pejabat negara; (iv) berusia sekurang-kurangnya 25 tahun; (v) berijazah sarjana yang berlatar belakang pendidikan tinggi hukum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1)⁵⁰; (vi) telah mengikuti pendidikan khusus profesi advokat yang dilaksanakan oleh organisasi advokat; (vii) lulus ujian yang diadakan oleh organisasi advokat; (viii) magang sekurang-kurangnya 2 tahun terus menerus pada kantor advokat; (ix) tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam pidana penjara 5 tahun atau lebih; (x) berperilaku baik, jujur, bertanggung jawab, adil, dan mempunyai integritas yang tinggi.
Arsitek²	<p>Untuk menjadi arsitek, seseorang wajib memiliki Surat Tanda Registrasi Arsitek (STRA), kecuali untuk merancang bangunan gedung sederhana dan bangunan gedung adat.</p> <p>Untuk memperoleh STRA, seseorang harus memenuhi syarat berikut:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) merupakan lulusan dari program pendidikan arsitektur (alur profesi) dari dalam negeri dan/atau luar negeri yang disetarakan dan diakui oleh pemerintah pusat dan telah mengikuti magang paling singkat dua tahun secara terus menerus; atau

⁵⁰ Berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi No. 95/PUU-XIV/2016, Pasal 2 ayat (1) dinyatakan bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai bahwa penyelenggara pendidikan khusus profesi advokat adalah organisasi advokat dengan keharusan bekerja sama dengan fakultas hukum perguruan tinggi atau sekolah tinggi hukum yang minimal terakreditasi B. Lihat Ester Yolanda Friska, *et al*, *Kompilasi Undang-undang Nomor 18 Tahun 2003 tentang Advokat*, (Jakarta: Pusat Pemantauan Pelaksanaan UU, Badan Keahlian – Setjen DPR RI, 2023).

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

Jenis Profesi	Persyaratan
	<p>(ii) memiliki pengalaman kerja praktik arsitek paling singkat 10 tahun bagi yang melalui mekanisme rekognisi pembelajaran lampau yaitu pengakuan atas capaian pembelajaran yang diperoleh dari pendidikan formal, nonformal, dan pengalaman kerja praktik arsitek selama 10 (sepuluh) tahun. Pengakuan rekognisi pembelajaran lampau diterbitkan oleh Dewan Arsitek Indonesia melalui proses penilaian;</p> <p>dan</p> <p>(iii) lulus uji kompetensi yang dibuktikan dengan sertifikat kompetensi. Materi kompetensi disusun oleh Dewan Arsitek Indonesia yang meliputi perancangan arsitektur, pengetahuan seni rupa, perancangan kota, dan sebagainya. Sertifikat kompetensi diperoleh melalui uji kompetensi sesuai dengan standar kompetensi arsitek. standar kompetensi arsitek merupakan rumusan kemampuan kerja yang mencakup sikap kerja, pengetahuan, dan keterampilan kerja yang sesuai dengan pelaksanaan praktik arsitek. Standar kompetensi arsitek dapat diregistrasi ulang dengan persyaratan mengikuti pengembangan keprofesian berkelanjutan.</p>
<p>Akuntan Beregister³</p>	<p>(i) Mengikuti serta lulus ujian sertifikasi profesi akuntan yang diselenggarakan oleh asosiasi profesi bidang akuntansi.</p> <p>Untuk dapat mengikuti ujian tersebut adalah:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. memiliki ijazah paling rendah diploma empat atau sarjana di bidang akuntansi dari perguruan tinggi Indonesia atau perguruan tinggi luar negeri yang telah disetarakan oleh instansi yang berwenang; b. memiliki ijazah magister atau doktor di bidang akuntansi dari perguruan tinggi Indonesia atau perguruan tinggi luar negeri yang disetarakan oleh instansi yang berwenang; c. memiliki pengetahuan dan kompetensi di bidang akuntansi yang ditetapkan oleh Asosiasi Profesi Bidang Akuntansi bagi lulusan sarjana nonakuntansi atau yang setara; atau d. memiliki sertifikat teknisi akuntansi level 6 (enam) yang diterbitkan oleh lembaga

Jenis Profesi	Persyaratan
	<p>sertifikasi profesi teknisi akuntansi yang diakui oleh Menteri Keuangan berdasarkan kerangka kualifikasi nasional Indonesia.</p> <p>(ii) Menjadi anggota asosiasi profesi bidang akuntansi;</p> <p>(iii) Berpengalaman praktik di bidang akuntansi paling sedikit 3 tahun. Berpengalaman praktik di bidang akuntansi juga dapat diperoleh dengan cara berikut:</p> <p>(i) menjadi pengajar bidang akuntansi paling sedikit 3 tahun yang mana disetarakan dengan dengan pengalaman praktik di bidang akuntansi selama 2 tahun; atau</p> <p>(ii) Menyelesaikan pendidikan profesi akuntansi, pendidikan magister di bidang akuntansi, atau pendidikan doktor di bidang akuntansi yang mana disetarakan dengan pengalaman praktik di bidang akuntansi selama 1 tahun.</p> <p>(iv) Memiliki NPWP</p> <p>Akuntan Beregister yang akan memberikan Jasa akuntansi kepada publik melalui KJA wajib terlebih dahulu memperoleh izin sebagai Akuntan Berpraktik dari Menteri. Adapun syaratnya sebagai berikut:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. memiliki piagam Akuntan Beregister; b. memiliki sertifikat akuntan profesional yang diterbitkan oleh Asosiasi Profesi Akuntan; c. berdomisili di wilayah negara Republik Indonesia; d. tidak berada dalam pengampunan; e. berpengalaman praktik di bidang akuntansi paling sedikit 3 (tiga) tahun yang diperoleh dalam 5 (lima) tahun terakhir berdasarkan verifikasi Asosiasi Profesi Akuntan; f. tidak pernah dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin Akuntan Berpraktik; g. menjadi anggota Asosiasi Profesi Akuntan; dan h. tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan dengan pidana penjara 5 tahun atau lebih.
Akuntan Publik⁴	Untuk mendapatkan izin menjadi akuntan publik seseorang harus memenuhi syarat sebagai berikut:

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

Jenis Profesi	Persyaratan
	<p>(i) memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi akuntan publik yang sah.</p> <p>Adapun syarat untuk mengikuti ujian profesi akuntan publik ialah memiliki pengetahuan dan kompetensi di bidang akuntansi yang diperoleh melalui:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. program pendidikan sarjana (S-1) atau diploma empat (D-4) di bidang akuntansi pada perguruan tinggi indonesia atau perguruan tinggi luar negeri yang telah disetarakan oleh pihak yang berwenang; b. program pendidikan pascasarjana (S-2) atau doktor (S-3) di bidang akuntansi yang diselenggarakan perguruan tinggi indonesia atau perguruan tinggi luar negeri yang telah disetarakan oleh pihak yang berwenang; c. pendidikan profesi akuntansi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan; atau d. pendidikan profesi akuntan publik sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. <p>Sedangkan, persyaratan untuk mendapat sertifikat tanda lulus ujian profesi meliputi hal-hal berikut:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. lulus ujian profesi akuntan publik; b. lulus pendidikan yang menjadi syarat pengetahuan dan kompetensi untuk mengikuti ujian atau terdaftar dalam register negara untuk akuntan; c. lulus penilaian pengalaman kerja di bidang akuntansi dari asosiasi profesi; dan d. terdaftar sebagai anggota asosiasi profesi. <p>(ii) berpengalaman praktik memberikan jasa asurans yang hanya dapat diberikan oleh akuntan publik, yang meliputi jasa audit informasi keuangan historis, jasa revidu informasi keuangan historis, dan jasa asurans lainnya;</p> <p>(iii) berdomisili di wilayah Indonesia;</p> <p>(iv) memiliki NPWP;</p> <p>(v) tidak pernah dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin akuntan publik;</p> <p>(vi) tidak pernah dipidana yang diancam dengan pidana penjara 5 tahun atau lebih;</p>

Jenis Profesi	Persyaratan
	<p>(vii) menjadi anggota asosiasi profesi akuntan publik yang ditetapkan oleh menteri keuangan;</p> <p>(viii) tidak berada dalam pengampunan.</p>
Tenaga Medis dan Tenaga Kesehatan⁵	<p>Saat ini, sumber daya manusia di bidang kesehatan diatur melalui model <i>omnibus</i> berdasarkan UU No. 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan. Dengan demikian, seluruh pengaturan mengenai profesi di bidang kesehatan tidak lagi merujuk kepada peraturan perundang-undangan yang terpisah.</p> <p>Dalam Pasal 197-199 UU No. 17 Tahun 2023, sumber daya manusia kesehatan terdiri atas tenaga medis (dokter dan dokter gigi), tenaga kesehatan (psikolog klinis, perawat, apoteker, dan sebagainya), dan tenaga pendukung atau penunjang kesehatan.</p> <p>Khusus untuk tenaga medis dan tenaga kesehatan yang akan menjalankan praktik wajib memiliki Surat Tanda Registrasi (STR).⁵¹ STR diterbitkan oleh Konsil⁵² atas nama Menteri Kesehatan setelah memenuhi persyaratan, sebagai berikut:⁵³</p> <p>(i) memiliki ijazah pendidikan di bidang kesehatan dan/atau sertifikat profesi; dan</p> <p>(ii) memiliki sertifikat kompetensi.</p> <p>Sebagai informasi, ijazah pendidikan diperoleh setelah seorang menyelesaikan program sarjana pendidikan tenaga medis atau program diploma, sarjana, dan sarjana terapan pendidikan tenaga kesehatan.</p> <p>Sedangkan, sertifikat profesi ialah surat tanda pengakuan untuk melakukan praktik profesi yang diperoleh lulusan pendidikan profesi yang diselenggarakan oleh perguruan tinggi.</p>

⁵¹ Pasal 260 ayat (1) [UU No. 17 Tahun 2023](#) tentang Kesehatan. Sebagai informasi, STR adalah bukti tertulis yang diberikan kepada tenaga medis dan tenaga kesehatan yang telah diregistrasi.

⁵² Konsil adalah lembaga yang melaksanakan tugas secara independen dalam rangka meningkatkan mutu praktik dan kompetensi teknis keprofesian tenaga medis dan tenaga kesehatan serta memberikan perlindungan dan kepastian hukum kepada masyarakat.

⁵³ Pasal 678 ayat (3) [PP No. 28 Tahun 2024](#) tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-undang No. 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan.

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

Jenis Profesi	Persyaratan
	Sertifikat kompetensi diperoleh dari uji kompetensi secara nasional yang diselenggarakan dalam rangka menilai pencapaian standar kompetensi. Sertifikat kompetensi diterbitkan oleh Kolegium. ⁵⁴
Insinyur⁶	<p>Untuk memperoleh gelar profesi insinyur, seorang harus lulus dari program profesi insinyur. Sedangkan, syarat untuk mengikuti program profesi insinyur meliputi:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) sarjana bidang teknik atau sarjana terapan bidang teknik, baik lulusan perguruan tinggi dalam negeri maupun perguruan tinggi luar negeri yang telah disetarakan; atau (ii) sarjana pendidikan bidang teknik atau sarjana bidang sains yang disetarakan dengan sarjana bidang teknik atau sarjana terapan bidang teknik melalui program penyetaraan⁵⁵. <p>Program profesi insinyur diselenggarakan oleh perguruan tinggi bekerja sama dengan kementerian terkait, Persatuan Insinyur Indonesia (PII), dan kalangan industri.</p> <p>Lebih lanjut, program profesi insinyur dapat diselenggarakan melalui mekanisme rekognisi pembelajaran lampau. Rekognisi tersebut dapat diikuti oleh seluruh lulusan program sarjana teknik dan sarjana teknik terapan kurikulum 4 tahun dengan pengalaman kerja keinsinyuran.⁵⁶</p> <p>Walau demikian, seseorang yang telah memiliki gelar profesi insinyur tidak secara otomatis dapat berpraktik. Untuk dapat melakukan praktik keinsinyuran, seseorang yang telah memiliki gelar profesi insinyur harus memiliki Surat Tanda Registrasi Insinyur (STRI) yang dikeluarkan oleh PII. STRI tersebut dapat</p>

⁵⁴ Kolegium adalah kumpulan ahli dari setiap disiplin ilmu kesehatan yang mengampu cabang disiplin ilmu tersebut yang menjalankan tugas dan fungsi secara independent dan merupakan alat kelengkapan Konsil.

⁵⁵ Program penyetaraan hanya dapat diikuti selama sarjana pendidikan bidang teknik dan sarjana bidang sains memiliki pengalaman kerja dalam praktik keinsinyuran paling sedikit 3 tahun. Pasal 12 ayat (3) PP No. 25 Tahun 2019.

⁵⁶ Pasal 13 ayat (1), (2), dan (3) PP No. 25 Tahun 2019.

Jenis Profesi	Persyaratan
	diperoleh melalui kepemilikan Sertifikat Kompetensi Insinyur (yang berlaku untuk jangka waktu 5 tahun) yang diterbitkan setelah lulus uji kompetensi . ⁵⁷ Uji kompetensi adalah proses penilaian kompetensi keinsinyuran yang secara terukur dan objektif menilai capaian kompetensi dalam bidang keinsinyuran dengan mengacu pada standar kompetensi insinyur..

Sumber: diolah oleh Penulis dari ¹[Undang-Undang No. 18 Tahun 2003](#) tentang Advokat dengan mempertimbangkan putusan Mahkamah Konstitusi; ²[Undang-Undang No. 6 Tahun 2017](#) tentang Arsitek *juncto* [Undang-Undang No. 11 tahun 2020](#) tentang Cipta Kerja dan Peraturan Pemerintah No. 15 Tahun 2021; ³Peraturan Menteri Keuangan No. [216/PMK.01/2017](#) tentang Akuntan Beregister; ⁴[Undang-Undang No. 5 Tahun 2011](#) tentang Akuntan Publik *juncto* Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik dan [Peraturan Menteri Keuangan No. 186/PMK.01/2021](#); ⁵[Undang-Undang No.17 Tahun 2023](#) tentang Kesehatan dan [Peraturan Pemerintah No. 28 Tahun 2024](#) tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang No. 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan; ⁶[Undang-Undang No. 11 Tahun 2014](#) tentang Keinsinyuran dan Peraturan Pemerintah No.25 Tahun 2019 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang No. 11 Tahun 2014 tentang Keinsinyuran.

Pendekatan pada berbagai profesi tersebut seharusnya juga dipergunakan dalam menentukan **siapa yang menjadi ‘tuan rumah’ dari profesi kuasa dan konsultan pajak**. Lulusan perguruan tinggi bidang kompetensi perpajakan seharusnya menjadi **‘tuan rumah’** dari profesi kuasa dan konsultan pajak. Serta, tidak disamakan perlakuannya dengan lulusan bukan bidang kompetensi perpajakan.

Apabila **diseragamkan**, tentu hal ini berpotensi **mendegradasi** derajat keilmuan perpajakan sehingga mengurangi minat pihak-pihak yang akan mendalami ilmu kompetensi perpajakan. Akibatnya, ilmu kompetensi perpajakan akan dipelajari **secara pragmatis melalui latihan soal jawab** dan ini tentu akan **merugikan** perkembangan ilmu kompetensi perpajakan. Apabila lulusan sarjana di bidang kompetensi dasar perpajakan **diperlakukan sama** dengan lulusan sarjana **yang bukan** di bidang kompetensi dasar perpajakan untuk memasuki profesi kuasa dan konsultan pajak tentu **melanggar prinsip *equal treatment***.

Selain itu, ujian sertifikasi sebaiknya hanya menyasar lulusan sarjana yang bukan di bidang kompetensi dasar perpajakan yang ingin menjadi kuasa dan konsultan pajak melalui jalur penyetaraan tersebut.

⁵⁷ Pasal 10 dan 11 [UU No. 11 Tahun 2014](#).

F. Rekomendasi: Kompetensi Perpajakan untuk Kuasa dan Konsultan Pajak di Indonesia

Dengan mengingat perlunya **meningkatkan** jumlah kuasa dan konsultan pajak yang **berkompeten** dalam tataran ideal atau jumlahnya proporsional terhadap kebutuhan akan kuasa dan konsultan pajak, diperlukan pengaturan kompetensi kuasa dan konsultan pajak yang terdiri atas **beberapa jalur**. Bagi lulusan sarjana dari perguruan tinggi di bidang kompetensi perpajakan, yang telah mendapat **rekomendasi** dari pihak yang berwenang, diberikan **jalur prioritas** untuk dapat menjadi kuasa dan konsultan pajak secara langsung tanpa mengikuti ujian sertifikasi 'kompetensi dasar perpajakan'.

Selain itu, harus tersedia jalur kompetensi penyetaraan bagi lulusan di luar bidang kompetensi perpajakan didasarkan atas pemikiran bahwa **pajak pada dasarnya merupakan multidisiplin ilmu**.⁵⁸ Dengan demikian, lulusan dari disiplin ilmu di luar bidang kompetensi dasar perpajakan diperkenankan menjadi kuasa dan konsultan pajak melalui jalur **pendidikan profesi** kompetensi dasar perpajakan dan **lulus ujian sertifikasi**.

Terakhir, adanya **jalur penghargaan** dan **rekognisi**, yang diberikan kepada pensiunan otoritas pajak serta bagi tokoh atau pengajar perguruan tinggi perpajakan dengan **kompetensi perpajakan dan durasi pengalaman tertentu**.⁵⁹

F.1 Jalur Prioritas: Lulusan Perguruan Tinggi di Bidang Kompetensi Dasar Perpajakan

Jalur lulusan perguruan tinggi di bidang kompetensi perpajakan seharusnya menjadi **jalur prioritas** dalam melakukan penyaringan calon kuasa dan konsultan pajak.⁶⁰ Pendekatan ini sejalan dengan beberapa profesi lain seperti **advokat, tenaga medis, akuntan publik, insinyur, dan arsitek** yang diatur melalui ketentuan peraturan perundang-undangan, di mana untuk tersertifikasi sebagai profesi tersebut dipersyaratkan **memiliki latar belakang pendidikan keilmuan yang sama dengan profesinya**. Misal, advokat harus memiliki latar belakang sarjana hukum, arsitek harus berlatar belakang sarjana arsitektur, atau tenaga medis dan kesehatan harus memiliki latar belakang pendidikan di bidang kesehatan.

⁵⁸ Margaret Lamb, *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research* (Oxford: Oxford University Press, 2004), 4-7.

⁵⁹ Sebagai perbandingan, dalam profesi insinyur, juga **memiliki jalur khusus tanpa ujian melalui apa yang disebut sebagai mekanisme rekognisi pembelajaran lampau**.

⁶⁰ Rudolf Reibel ed., *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers, Second Edition* (Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013).

Dengan demikian, untuk profesi kuasa dan konsultan pajak, syarat untuk dapat menjadi kuasa dan konsultan pajak **seharusnya mempunyai latar belakang lulusan perguruan tinggi di bidang kompetensi dasar perpajakan**. Hal tersebut dinilai dengan jumlah mata kuliah perpajakan apa saja yang diambil, jumlah kredit mata kuliah, dan durasinya. Adapun mata kuliah yang harus diambil terkait dengan kompetensi dasar perpajakan dapat dilihat di subbab C pada Bab 7 ini.

Terkait dengan jalur prioritas, yang ditujukan bagi lulusan kompetensi dasar perpajakan perlu untuk diperhatikan adalah **kurikulumnya** agar sesuai **standar minimal kurikulum kompetensi dasar perpajakan** untuk perguruan tinggi bidang kompetensi perpajakan. Standar minimal kurikulum kompetensi dasar perpajakan dapat **disusun** secara bersama-sama oleh asosiasi profesi kuasa dan konsultan pajak, asosiasi dosen perpajakan, DJP, dan PPPK.

Lebih lanjut lagi, dari sisi lanskap kebijakan Indonesia, tidak adanya jalur prioritas terhadap sarjana di bidang kompetensi dasar perpajakan dalam proses kompetensi profesi **tidak sesuai** dengan program **Kerangka Kualifikasi Nasional Indonesia (KKNI)** yang tengah didorong oleh pemerintah. KKNI adalah kerangka penjenjangan kompetensi SDM Indonesia yang **menyandingkan, menyetarakan, dan mengintegrasikan sektor pendidikan** dengan **sektor pelatihan** dan **pengalaman kerja** dalam suatu skema pengakuan kemampuan kerja yang disesuaikan dengan struktur di berbagai sektor pekerjaan.⁶¹

Saat ini, KKNI juga telah menjadi rujukan dan arus utama dalam transformasi kurikulum pendidikan tinggi, di mana capaian belajar atau *learning outcomes* telah disetarakan dengan standar kompetensi profesi. Dalam hal ini, kurikulum berbasis KKNI dirancang untuk memungkinkan setiap kualifikasinya sesuai dengan kebutuhan bersama antara penghasil (perguruan tinggi) dan pengguna lulusan (pemberi kerja).

F.2 Jalur Penyetaraan: Lulusan Perguruan Tinggi di Luar Bidang Kompetensi Dasar Perpajakan

Seperti telah dibahas di muka, bahwa profesi kuasa dan konsultan pajak adalah merupakan profesi yang multidisiplin ilmu. Oleh karena itu, sarjana di luar kompetensi dasar perpajakan diperbolehkan untuk menjalani profesi kuasa dan konsultan pajak melalui jalur penyetaraan. Sejalan dengan hal tersebut, **ujian**

⁶¹ [Peraturan Presiden No. 8 Tahun 2012](#) tentang Kerangka Kualifikasi Nasional Indonesia.

sertifikasi seharusnya ditujukan bagi pihak-pihak yang tidak memiliki latar belakang pendidikan dasar kompetensi perpajakan.

Pertanyaan selanjutnya, bagaimana **kriteria pihak yang dinilai pantas menyelenggarakan jalur penyeteraan melalui ujian sertifikasi** tersebut? Menurut Thuronyi dan Vanistendael, ujian sertifikasi kuasa dan konsultan pajak dapat diselenggarakan oleh: (i) perguruan tinggi; (ii) lembaga pendidikan tinggi lainnya; (iii) lembaga pendidikan kedinasan pemerintah di bidang perpajakan; dan/atau (iv) organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak.⁶²

F.3 Jalur Penghargaan atau Rekognisi

Di luar kedua jalur tersebut, ada baiknya terdapat jalur yang tidak tergantung dari elemen latar belakang pendidikan dan/atau ujian sertifikasi. Jalur tersebut seyogianya melihat faktor lain yang membuktikan bahwa **seorang tersebut memiliki kompetensi dan penguasaan perpajakan yang tidak diragukan lagi**. Dengan kata lain, jalur ini diberikan sebagai bentuk penghargaan atau pengakuan terhadap keahlian seorang di bidang perpajakan.

Jalur melalui penghargaan ini dapat dilihat dari dua cara: (i) jalur mantan atau pensiunan dari otoritas pajak; dan/atau (iii) jalur yang memberikan keanggotaan bagi pihak-pihak yang mempunyai reputasi serta mempunyai pengalamannya yang tidak perlu diragukan lagi.

Di negara seperti Jerman atau Jepang, jalur-jalur tersebut diakui dengan persyaratan tambahan. Misalkan, mantan pegawai otoritas pajak bisa diberikan jalur alternatif hanya jika yang bersangkutan sudah bekerja selama durasi waktu tertentu maupun pernah menjabat pada posisi-posisi jabatan tertentu. Sedangkan jalur pengakuan, diberikan kepada mantan hakim pengadilan pajak yang memiliki jam terbang yang tinggi.⁶³

Adanya jalur 'alternatif' tersebut bahkan diimplementasikan di negara yang pengaturan kompetensi kuasa dan konsultan pajaknya sangat *rigid* dan ketat. Ini dapat dilihat pada kasus Jerman yang menganut model *full regulation*. *Tax Advisory Act (StBerG)* mengatur bahwa untuk menjadi seorang kuasa dan

⁶² Victor Thuronyi dan Frans Vanistendael, "Regulation of Tax Professionals" dalam *Tax Law Design and Drafting Vol. 1*, ed. Victor Thuronyi et al. (Washington D.C.: IMF, 1996), 139.

⁶³ Disarikan dari komparasi di berbagai negara dalam Rudolf Reibel ed., *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers*, Second Edition (Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013); International Relations Department of the Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations (JFCPTAA), English Translation of Certified Public Tax Accountant Act (the Zeirishi Act) No. 9 of 2015 Revisions of Act No. 237 of 1951; dan Australia, Tax Agent Services Act 2009 No. 13 Year 2009: An Act to Establish the Tax Practitioners Board and to Provide for the Registration of Tax Agents and BAS Agents, and for Related Purposes.

konsultan pajak, seorang harus mengikuti ujian sertifikasi. **Ujian sertifikasi** tersebut pun memiliki syarat dan **tidak berlaku bagi semua pihak**.

Namun demikian, terdapat pengecualian kewajiban ujian bagi pihak tertentu. Pengecualian tersebut, sebagaimana pada Pasal 38 Tax Advisory Act diberikan kepada beberapa pihak, yaitu profesor, peneliti, dan pegawai negeri. Khusus mengenai pengecualian ujian yang diberikan kepada mantan pegawai pajak dapat diberikan dengan syarat: (i) telah bekerja selama 10 tahun di bidang pajak pusat atau daerah dengan jabatan terakhir selevel manajer atau setara; atau (ii) telah bekerja selama 15 tahun di bidang pajak pusat atau daerah dengan pekerjaan di bidang administrasi (*clerical*).

Model pengecualian ujian juga dilakukan di Korea Selatan. Sebagai informasi, diperlukan ujian sertifikasi untuk menjadi seorang kuasa dan konsultan pajak di Korea Selatan. Namun, terdapat beberapa kriteria pihak-pihak yang **dapat dikecualikan dari *preliminary test* dan *secondary test***,⁶⁴ di antaranya, yaitu **mantan pegawai pajak** dengan minimal pengalaman 10 tahun, pejabat publik tingkat tertentu yang bekerja di bidang pajak daerah dengan minimal pengalaman bekerja 10 tahun, dan sebagainya.

Dengan kata lain, berbagai negara melihat pihak-pihak yang pernah bekerja sebagai pegawai negeri dalam area yang berkaitan dengan perpajakan sebagai pihak yang diakui mempunyai kompetensi perpajakan. Lebih lanjut lagi, pengaturan atas jalur penghargaan ini juga kerap **dikombinasikan dengan durasi masa kerja, area penugasan, serta level jabatan**. Namun demikian, **durasi masa kerja lebih sering dipergunakan** sebagai syarat pelengkap dibandingkan aspek lainnya. Perbandinga yang dilakukan atas Jerman, Korea Selatan, Jepang, dan Kanada menunjukkan bahwa durasi waktu yang umum dipersyaratkan ialah antara 5 hingga 10 tahun.

Terdapat kemungkinan bahwa durasi waktu kerja tersebut turut merujuk pada akumulasi pengabdian sebagai pegawai pemerintah serta pengalaman di sektor swasta. Ini bisa dilihat pada kasus Malaysia. Pengaturan kuasa dan konsultan pajak di Malaysia membuka kesempatan bagi pihak mantan pegawai negeri sipil, dengan syarat sebagai berikut. *Pertama*, mengikuti dan lulus pelatihan pengantar pajak dari otoritas pajak dan memiliki pengalaman menjadi praktisi di lembaga pemerintahan maupun swasta setidaknya 10 tahun. Atau, *kedua*, mengikuti dan lulus pelatihan pajak lanjutan dari otoritas pajak dan memiliki pengalaman menjadi praktisi di lembaga pemerintahan maupun swasta setidaknya 5 tahun.

⁶⁴ Pasal 5-2 CTA Law.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Dengan mencermati studi komparasi di negara lain, jalur penghargaan bagi mantan pegawai pajak di Indonesia seharusnya hanya mempersyaratkan adanya **durasi masa kerja antara 8-10 tahun**. Sedangkan untuk jalur penghargaan bagi bukan mantan pegawai pajak, bisa diberikan kepada pihak-pihak yang kompetensi dasar perpajakannya **sudah terbukti**, yaitu praktisi, peneliti, akademisi, dan latar belakang lainnya.

Terkait dengan tiga jalur di atas untuk dapat **masuk** menjadi profesi kuasa dan konsultan pajak **diharuskan** lulus kompetensi dasar perpajakan, baik melalui jalur prioritas, yaitu lulusan perguruan tinggi maupun melalui penyetaraan, yaitu jalur pendidikan profesi kompetensi dasar perpajakan.

Selanjutnya, seseorang yang telah memiliki kompetensi dasar perpajakan dan telah telah mempunyai pengalaman kerja untuk sekian tahun dapat mengambil **kompetensi keahlian perpajakan**.

Dengan begitu, pendekatan ujian sertifikasi konsultan pajak **tidak lagi** berdasarkan pendekatan atas dasar jenis wajib pajak, yaitu 'Brevet' A, B, dan C. Dengan demikian, ujian sertifikasi konsultan pajak **menjadi lebih sederhana** dan **tidak terjadi duplikasi** untuk mata ujian tertentu. Pembahasan terkait dengan ujian kompetensi perpajakan dapat dilihat juga di subbab C pada Bab 7 ini.

Berikut penjabaran atas masing-masing jalur masuk profesi kuasa dan konsultan pajak sebagaimana disajikan pada Tabel 7.2 berikut ini.

Tabel 7.2 Jalur Masuk untuk Menjadi Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak

JALUR 1 Lulusan Perguruan Tinggi Kompetensi Dasar Perpajakan (Prioritas)		JALUR 2 Penyetaran atau Sertifikasi bagi Lulusan di luar Bidang Kompetensi Dasar Perpajakan	Level KKNI	JALUR 3
Program Akademik	Program Vokasi dan Profesi			Penghargaan atau Rekognisi
S-3 Perpajakan	Sub-spesialis		9	(i) Pensiunan Ditjen Pajak (ii) Rekognisi individu yang keahliannya terbukti (mantan pegawai dan pensiunan pajak, praktisi, peneliti, akademisi, dan latar belakang lainnya). Dengan syarat masa kerja dan/atau pengalaman beberapa tahun
S-2 Perpajakan	Spesialis		8	
	Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak	Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak	7	
	↑ Magang	↑ Magang		
	Skripsi/Laporan Magang	Ujian Sertifikasi Kuasa dan Konsultan Pajak		
S-1 Kompetensi Dasar Perpajakan (perguruan tinggi yang direkomendasi)	D-4 Kompetensi Dasar Perpajakan (perguruan tinggi yang direkomendasi)	Lulus Pendidikan Profesi Kuasa dan Konsultan Pajak	6	
	D-3 Kompetensi Dasar Perpajakan		5	
	D-2 Kompetensi Dasar Perpajakan		4	
	D-1 Kompetensi Dasar Perpajakan		3	
			2	
			1	

Sumber: diolah oleh Penulis.

BAB 8

PRAKTIK USAHA

Pada Bab 8 ini akan diulas berbagai elemen pengaturan praktik usaha dari kuasa dan konsultan pajak. Pembahasannya mencakup bentuk badan usaha kantor kuasa dan konsultan pajak; nama kantor; dukungan ekosistem *brand* lokal untuk *go international*; imbalan jasa, iklan, dan kompetisi pasar; asuransi pertanggungjawaban atas kelalaian dalam pemberian jasa (*professional indemnity insurance*); konflik kepentingan; serta kuasa dan konsultan pajak asing.

A. Bentuk Badan Usaha dan Nama Kantor Kuasa dan Konsultan Pajak

A.1 Profesi *Officium Nobile* serta Kantor Kuasa dan Konsultan Pajak

Pada subbab A dari Bab 2 telah dijelaskan mengenai konsepsi profesi kuasa dan konsultan pajak yang bisa dikategorikan sebagai profesi yang mulia (*officium nobile*). Pertanyaan berikutnya, bagaimana penerapan prinsip *officium nobile* dalam area kuasa dan konsultan pajak, khususnya dalam pengaturan atas bentuk usaha?

Jika kita merunut pada perkembangannya, adanya tanggung jawab profesi yang mulia tersebut idealnya melekat pada individu yang menjalankan profesi. Tidak mengherankan jika pada awalnya, konsep atas bentuk badan usaha dari profesi sebagian besar berupaya merujuk pada bentuk-bentuk badan usaha yang lebih dekat kepada badan usaha yang **bukan berbentuk badan hukum**. Dalam konteks Indonesia, hal ini merujuk pada perusahaan perseorangan, persekutuan perdata, serta firma.¹

¹ Erizka Permatasari, "Jenis-Jenis Badan Usaha dan Karakteristiknya," (2020), Internet, dapat diakses melalui <https://www.hukumonline.com/klinik/detail/ulasan/lt4f51947253585/jenis-jenis-badan-usaha-dan-karakteristiknya/#:~:text=Badan%20Usaha%20Berbentuk%20Badan%20Hukum,jawab%20sebatas%20harta%20yang%20dimilikinya>. Lihat juga Yahya Harahab, *Hukum Perseroan Terbatas* (Jakarta: Sinar Grafika, 2016).

Terdapat suatu anggapan bahwa konsep *officium nobile* tidak akan terwujud jika badan usaha jasa profesi yang bersangkutan mengambil bentuk badan usaha yang berbentuk badan hukum. Pertanyaannya, **apakah anggapan tersebut tepat?**

Pemikiran yang dibangun selama ini mengapa badan usaha terkait profesi pemberian jasa keahlian tertentu seharusnya berbentuk badan usaha yang bukan berbentuk badan hukum adalah sebagai berikut.

Pertama, dalam konstruksi hukum, badan usaha yang berbentuk badan hukum dimaksudkan untuk **memisahkan** pertanggungjawaban antara harta badan hukum dan pemilik atau pengurus dari perusahaan tersebut. Pemisahan tersebut dimaksudkan untuk memitigasi risiko berusaha. Dengan demikian, pemilik atau pengurus dapat menjalankan kegiatan usahanya dalam mencari keuntungan, tanpa perlu khawatir dengan risiko terhadap harta kekayaan pribadinya.

Kedua, konsep pemisahan antara harta badan hukum dan pemilik atau pengurus seperti disebut di atas, tidak sesuai dengan konsep bahwa tanggung jawab profesi merupakan **tanggung jawab personal**. Adanya konsep pemisahan harta dalam badan usaha yang berbentuk badan hukum akan berdampak pada berkurangnya rasa tanggung jawab dari individu yang menjalankan profesinya.

Hal ini berbeda dengan bentuk badan usaha yang bukan badan hukum yang tidak memisahkan pertanggungjawaban usaha dan pribadi. Bentuk badan usaha yang bukan berbadan hukum menciptakan **tanggung jawab renteng** antarindividu yang terlibat dalam profesi tersebut terhadap malapraktik, pelanggaran kewajiban profesi, atau penipuan. Singkatnya, bentuk badan usaha bukan badan hukum dianggap dapat lebih memberikan insentif terhadap pelaku profesi untuk saling mengawasi kualitas dan kejujuran dari pekerjaan masing-masing, sekaligus untuk saling membantu, dan melakukan regenerasi pelaku profesi baru.²

Ketiga, argumentasi lainnya larangan jasa profesi dalam bentuk badan hukum adalah **potensi benturan** kepentingan antara pemilik badan usaha dan profesi usaha. Salah satu fitur utama dari badan usaha berbentuk badan hukum adalah kepemilikan dari badan hukum tersebut terdiri dari, misalnya saham, yang dapat dimiliki oleh pihak badan hukum atau melibatkan orang lain yang bukan merupakan bagian dari pelaku profesi.

² Christine Parker dan Ian Ramsay, "Should Law Firms be Permitted to Incorporate : An Analysis of the Trade Practices Commission Recommendations," *Australian Journal of Law and Society* (1994): 245 - 262.

Dalam jasa profesi hukum misalnya, kewajiban untuk mencari keuntungan bagi pemilik saham yang bukan berasal dari profesi (yang tidak terikat pada etika profesi) berpotensi mendorong terjadinya **potensi benturan kepentingan** antara pemilik saham tersebut dan kewajiban-kewajiban etika profesi yang digariskan.³ Salah satu pendapat yang merepresentasikan argumen ini, dalam contoh profesi hukum, adalah sebagaimana dikemukakan pengadilan banding New York pada 1901:

“the practice of law is not business open to all, but a personal right limited to a few persons of good moral character, with special qualification ascertained and certified after long course of study No one can practice law unless he has taken oath of office and has become an officer of the court, subject to its discipline, liable to punishment for contempt in violating his duties as such, and to suspension or removal ... As these conditions cannot be performed by a corporation, it follows that the practice of law is not a lawful business for a corporation to engage in.”⁴

Walaupun pernyataan tersebut secara spesifik berbicara tentang profesi hukum, namun argumentasi di atas juga menjadi penting bagi jenis jasa profesi lainnya, terutama bagi profesi-profesi yang melakukan kegiatan representasi kepentingan, bertindak untuk dan atas nama pihak lain, seperti, profesi broker saham, manajer investasi atau kuasa dan konsultan pajak. Dalam praktik, pertanyaan mengenai siapa yang harus diberi kuasa untuk mewakili, apakah perusahaan atau individu pelaku profesinya, menjadi pertanyaan penting karena perusahaan yang berbentuk badan hukum **tidak terikat** pada kode etik profesi.

Tiga alasan tersebut di atas yang menjadi **kekhawatiran** kenapa bentuk badan usaha kantor kuasa dan konsultan pajak harus berbentuk bukan badan hukum. Serta, kenapa pimpinan dan rekan di kantor kuasa dan konsultan pajak harus individu yang berasal dari profesi kuasa dan konsultan pajak.

Namun demikian, tiga alasan kekhawatiran tersebut di atas tidak perlu terjadi kalau setiap kantor kuasa dan konsultan pajak menerapkan prinsip **officium nobile** dengan alasan berikut.

Pertama, kuasa dan konsultan pajak dalam praktiknya harus menjalankan prinsip *officium nobile*. Dengan demikian, prinsip *officium nobile* inilah yang kemudian dijadikan ‘**alat uji**’ sejauh mana pengaturan atas kantor kuasa dan konsultan pajak dapat memastikan hal tersebut. Selama kuasa dan konsultan pajak dapat memastikan **aspek komersial-sosial** dilakukan secara **seimbang**,

³ *Ibid*, 350.

⁴ I. Maurice Wormser, “Corporations and the Practice of Law,” *Fordham Law Review* (1936): 207-218.

apapun bentuk badan usaha dari kuasa dan konsultan pajak **tidak lagi** menjadi hal yang relevan.

Kedua, dalam upaya untuk menjamin adanya kegiatan-kegiatan yang bersifat sosial tersebut, diperlukan adanya suatu '**kerelaan**' untuk menyisihkan sebagian pendapatan untuk **dialokasikan** untuk berbagai kegiatan semisal edukasi, publikasi, dan aktivitas probono. Tidak hanya itu, untuk menjamin adanya 'kerelaan' tersebut jelas membutuhkan kecukupan dana. Bahkan, berbagai aktivitas sosial yang skalanya lebih masif membutuhkan *capital intensive*.⁵ Ketersediaan dana tersebut justru akan lebih terjamin seiring dengan meningkatnya *size* dari suatu kantor kuasa dan konsultan pajak. Dengan demikian, atas upaya transformasi bentuk badan usaha yang berorientasi pada akumulasi dana tersebut sebaiknya **tidak dibatasi**.

Alasan di atas, juga menjadi **konsideran** dalam pengaturan atas **profesi kesehatan**, yaitu dokter, yang dimungkinkan untuk berhimpun, membentuk, atau mendirikan rumah sakit berbentuk **perseroan terbatas** (PT). Secara legal formal, ketentuan ini sudah diatur dalam Undang-Undang No. 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit (UU Rumah Sakit). **Bahkan**, Mahkamah Konstitusi (MK) **menguatkan** bentuk hukum perseroan terbatas ataupun badan hukum lainnya seperti yayasan dan perkumpulan, melalui Putusan MK No. 38/PUU/XI-2013. Salah satu pertimbangan MK adalah soal **kemudahan akses** dan **profesionalisme pelayanan**. Secara tersirat hal ini juga memperlihatkan bahwa dalam rangka untuk mendukung pelayanan publik yang bersifat optimal, dibutuhkan suatu badan usaha yang memungkinkan adanya kekuatan modal.

Ketiga, pengaturan atas komposisi para pengambil keputusan di kantor kuasa dan konsultan pajak yang berprofesi sebagai kuasa dan konsultan pajak, agaknya kian **kurang relevan** dengan prinsip *officium nobile*. Pengaturan komposisi di mana mayoritas pengambil keputusan harus merupakan kuasa dan konsultan pajak, justru ditakutkan akan berdampak bagi **minimnya** orientasi sosial dari kantor kuasa dan konsultan pajak. Sebagai contoh, rekanan dalam usaha yang berbentuk firma umumnya bertindak untuk *revenue generation* bagi kantor. Dengan demikian, tingkat imbalan bagi dirinya umumnya ditentukan oleh seberapa besar *revenue* atau klien yang bisa diperoleh oleh dirinya. Praktik ini, justru akan menciptakan kompetisi antar rekan untuk berfokus pada **kegiatan komersial semata**.

⁵ Neva R. Goodwin, "Five Kinds of Capital: Useful Concepts for Sustainable Development," *Global Development and Environment Institute Working Paper* No. 03 (2003): 1-6.

A.2 Tren Globalisasi, Tantangan Bisnis, dan Bentuk Badan Usaha

Selain itu, prinsip *officium nobile* atas bentuk badan usaha yang berbentuk **bukan** badan hukum perlu diuji kompatibilitasnya. Terdapat dua tantangan yang menguji kompatibilitas tersebut.

Pertama, aspek tantangan bisnis. Dewasa ini, jenis jasa perpajakan kian berkembang dan terdiversifikasi.⁶ Model bisnis digital menjadi dirupsi. Di sisi lain, terdapat tren preferensi konsumen yang ingin semuanya serba otomatis, cepat, efisien, dan pasti. Perkembangan tantangan bisnis ini jelas mensyaratkan adanya bentuk badan usaha yang bisa menjamin cara untuk melakukan inovasi, melakukan perbaikan secara terus menerus secara internal (*self improvisation*), serta berbasis pada preferensi konsumen.⁷

Teori konfigurasi yang dijelaskan Harlacher-Reihlen dan kaitannya dengan bentuk badan usaha kantor profesi menarik untuk disimak. Mereka menemukan bahwa suatu kantor profesi akan cenderung memilih bentuk badan usaha yang **bukan** badan hukum dengan tanggung jawab tidak terbatas, apabila **layanan yang diberikan sederhana** dan belum terpikir untuk **dikomoditisasi, didiversifikasi, dan berbasis spesialisasi**.⁸

Dengan kata lain, bentuk badan usaha yang **bukan** badan hukum (perseorangan, firma, dan persekutuan perdata) relatif lebih sesuai dengan **skala kegiatan profesi jasa yang bersifat kecil dan menengah**. Bentuk badan usaha ini **dapat berubah**, seiring dengan perkembangan usaha, rencana, modal, serta penghasilan kantor yang bersangkutan.

Apabila suatu kantor profesi jasa berkembang, mempunyai dimensi pelayanan yang bervariasi, dan berorientasi lintas wilayah serta yurisdiksi, kantor profesi jasa cenderung untuk mengubah bentuk badan usaha dengan tanggung jawab terbatas seperti *limited liability partnership* (LLP) atau bentuk korporasi. Hal ini dikarenakan semakin tingginya risiko kantor untuk berhadapan dengan faktor *risk of litigation* atas perkembangan layanan yang diberikannya. Kantor profesi jasa tersebut akan membutuhkan bentuk badan hukum, pengambilan keputusan,

⁶ Markus Diller, Amrtin Asen, dan Thomas Spath, "The Effects of Personality Traits on Digital Transformation: Evidence from German Tax Consulting," *International Journal of Accounting Information Systems* Volume 37, (2020).

⁷ Perihal pola perilaku inkorporasi kantor kuasa dan konsultan pajak serta bagaimana mereka beradaptasi dengan tantangan bisnis bisa dilihat Timothy Morris, Heidi Gardner, dan Narasimhan Anand. "Structuring Consulting Firms." dalam *The Oxford Handbook of Management Consulting*, ed. Timothy Clark dan Matthias Kipping, (Oxford: Oxford University Press, 2012).

⁸ Dirk Harlacher dan Markus Reihlen, "Governance of Professional Service Firms," *Business Research* No. 7 (2014): 125-160.

sistem manajemen, dan sistem pelayanan yang bisa memberikan proteksi bagi mereka, **tanpa mengabaikan aspek etika profesi.**

Selanjutnya, seperti apakah bentuk badan usaha kantor profesi jasa yang dianggap mempunyai performa yang lebih baik sehingga memungkinkan adanya inovasi, improvisasi, serta berorientasi bagi konsumen? Dengan berbasis kepada teori kepemilikan dan tata kelola, Greenwood, Deephouse, dan Li (2003) menemukan bahwa bentuk badan hukum kantor profesi jasa akan menentukan performa kantor yang bersangkutan. Menurut studi tersebut, bentuk *private corporation* (misalnya **PT tertutup**) dan *partnership* (misalnya firma, persekutuan perdata, atau LLP) adalah **bentuk terbaik bagi kantor profesi.**⁹

Kedua, globalisasi dan perkembangan inkorporasi. Salah satu keniscayaan yang juga sulit untuk dibendung adalah **faktor globalisasi.** Terdapat dua aspek globalisasi yang sejatinya mengubah kegiatan serta bentuk badan usaha kantor kuasa dan konsultan pajak. Hal yang pertama, **globalisasi membutuhkan bentuk badan usaha yang adaptif** bagi kegiatan lintas yurisdiksi. Selanjutnya, globalisasi juga mendorong adanya kebutuhan untuk menguasai aspek pengetahuan pajak lintas yurisdiksi. Dikarenakan adanya perbedaan sistem pajak antarnegara, dorongan untuk berkolaborasi dengan *local knowledge entities* di masing-masing negara menjadi krusial.

Globalisasi turut memicu gerakan **inkorporasi** yaitu upaya untuk membentuk badan usaha yang berbentuk badan hukum. Motif awal yang melatarbelakangi adanya gerakan inkorporasi profesi jasa berkaitan erat dengan **kebutuhan mengembangkan jasa usaha.** Khususnya, upaya untuk memanfaatkan fasilitas atau keunggulan yang didapat dari bentuk inkorporasi. Salah satunya, adalah melakukan penambahan modal melalui *equity* dibandingkan dengan utang. Fenomena ini dapat terlihat pada sektor profesi tenaga kesehatan, di mana investasi di bidang jasa kesehatan sangat besar, dibandingkan dengan profesi jasa-jasa lainnya.¹⁰

Khusus sektor hukum dan akuntansi di Amerika Serikat, **inkorporasi jasa usaha mulai menjadi tren sejak 1980-an.** Salah satu faktor pendorong terakhir adalah kebutuhan akan **kolaborasi** pada **level internasional** akibat perdagangan bebas. Dalam perdagangan bebas, sejumlah negara, khususnya yang tergabung dalam World Trade Organization (WTO), terikat dengan perjanjian umum dalam perdagangan atas jasa atau *General Agreement on Trade in Services* (GATS). GATS mengikat negara-negara anggota, termasuk Indonesia, untuk menginformasikan implementasi komitmennya dalam liberalisasi jasa

⁹ Royston Greenwood, David L. Deephouse, dan Stan Xiao Li, "Ownership and Performance of Professional Service Firms," *Organization Studies*, No. 28(02) (2006): 219-238.

¹⁰ Richard H. Bowes, "Limited Liability Professional Partnership," *Canadian Business Law Journal*, Vol. 34 (2000).

dan kemungkinan hadirnya jasa profesi asing masuk ke negara yang bersangkutan ataupun sebaliknya.¹¹

Hal tersebut menyebabkan kebutuhan dukungan bagi kantor profesi jasa yang yang berorientasi internasional (lintas yurisdiksi). Kolaborasi semacam ini membutuhkan struktur kerjasama, persilangan modal, maupun hak dan tanggung jawab yang berbeda pula. Bentuk kolaborasi tersebut umumnya berupa *joint venture* dan badan hukum PT (*limited liability company*). Inkorporasi atau transformasi menjadi badan usaha berbentuk badan hukum dipandang lebih efisien dalam mendorong **kolaborasi bisnis antarnegara**, dibandingkan dengan bentuk badan usaha bukan badan hukum, seperti firma atau persekutuan perdata.

A.3 Perbandingan Profesi Lain di Indonesia

Berdasarkan tinjauan hukum, sesungguhnya UUD 1945 sebagai konstitusi Indonesia tidak menyebut langsung pengaturan atas suatu profesi. Namun, apabila dielaborasi lebih jauh, setidaknya ada empat pasal dalam UUD 1945 yang relevan yaitu Pasal 28 tentang **hak kebebasan berserikat**, Pasal 28A tentang **hak untuk mempertahankan hidup dan kehidupannya**, Pasal 28C tentang **hak untuk mengembangkan diri**, serta Pasal 28J ayat (2) tentang **hak kebebasan yang tunduk kepada pembatasan yang ditetapkan dengan undang-undang**.

Keempat pasal tersebut dianggap mempunyai korelasi dengan pembentukan suatu badan usaha dari profesi, baik dalam konteks berkumpul dan kebebasan membentuk suatu badan usaha, pengorganisasian, mencari penghidupan, dan aktivitas demi kesejahteraan masyarakat, bangsa, dan negara. Hal ini juga dimaknai bahwa pihak yang menjalankan profesi pada hakikatnya memiliki kebebasan untuk menjalankan pekerjaannya, tetapi tetap dalam suatu koridor aturan yang disepakati bersama dan ketentuan peraturan yang berlaku.

Lalu, bagaimanakah pengaturan bentuk badan usaha suatu kantor profesi jasa di Indonesia?

- **Advokat**

UU No. 18 Tahun 2003 tentang Advokat ([UU Advokat](#)) mengatur secara komprehensif berbagai ketentuan penting yang melingkupi profesi advokat. UU ini tetap mempertahankan prinsip kebebasan dan kemandirian advokat, serta prinsip dalam penyelenggaraan tugas profesi advokat, khususnya

¹¹ OECD, *GATS: The Case for Open Services Markets* (Paris: OECD Publishing, 2002).

peran dalam menegakkan keadilan serta terwujudnya prinsip-prinsip negara hukum pada umumnya.

Kebiasaan dan tradisi yang selama ini muncul seakan mendorong para advokat untuk membentuk kantor hukum berbentuk firma. Namun demikian, UU ini tidak memberikan pengaturan atau pembatasan mengenai bentuk badan usaha kantor advokat. Selain itu, penggunaan nama kantor advokat tidak diatur secara khusus dalam [UU Advokat](#).

Adapun pengaturan tentang nama secara khusus hanya dalam konteks persekutuan komanditer, persekutuan firma, dan persekutuan perdata, sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia No. 17 Tahun 2018 tentang Pendaftaran Persekutuan Komanditer, Persekutuan Firma, dan Persekutuan Perdata (Permenkumham 17/2018). Dalam regulasi tersebut, tidak ada persyaratan penggunaan nama kantor yang mengacu pada nama advokat yang menjadi pimpinan. Persyaratan tentang nama lebih mengatur tentang tata cara penulisan, belum dipergunakan oleh kantor lain, tidak terdiri atas angka atau huruf yang tidak membentuk kata, tidak bertentangan dengan ketertiban umum dan/atau kesusilaan, dan sebagainya.

▪ **Dokter dan Rumah Sakit**

Profesi kedokteran diberikan **keleluasaan** dalam memilih bentuk badan usaha rumah sakit tempatnya bernaung. Walaupun dunia kedokteran amat dekat dengan dimensi sosial dan kemanusiaan, relatif terhadap profesi lainnya, rumah sakit tempat dokter bernaung boleh berbentuk badan hukum nirlaba dan **perseroan**.

UU Rumah Sakit mengatur bahwa rumah sakit terdiri dari dua macam, yaitu rumah sakit publik dan rumah sakit privat (swasta). Rumah sakit publik dikelola pemerintah, pemerintah daerah, dan badan hukum yang bersifat nirlaba. Bentuk rumah sakit adalah Badan Layanan Umum (BLU). Sementara itu, rumah sakit privat dikelola oleh badan hukum dengan tujuan profit dengan bentuk PT atau Persero.¹²

Bentuk badan hukum PT atau persero pernah diuji materi di Mahkamah Konstitusi pada 2013 lalu melalui No. Perkara 38/PUU/XI-2013. Namun demikian, **Mahkamah Konstitusi (MK) menolak uji materi** yang berkaitan dengan Pasal 21 UU Rumah Sakit terkait bentuk badan hukum PT bagi rumah sakit privat. Badan hukum lain yang bersifat nirlaba juga diperbolehkan

¹² Pasal 20 dan Pasal 21 Undang-Undang No. 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit.

menjadi bentuk hukum bagi suatu rumah sakit, misalnya perkumpulan atau yayasan.¹³

Terbaru, melalui *omnibus law* di bidang kesehatan yaitu Undang-Undang No. 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan ([UU Kesehatan](#)) serta ketentuan pelaksanaannya yaitu Peraturan Pemerintah No. 28 Tahun 2024 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang No. 17 tahun 2023 tentang Kesehatan ([PP 28/2024](#)), rumah sakit yang didirikan oleh masyarakat (selain pemerintah) harus berbentuk badan hukum yang kegiatan usahanya hanya bergerak di bidang pelayanan kesehatan. Dengan demikian, bentuk PT masih diperkenankan.¹⁴

Diperbolehkannya bentuk **badan hukum** atas rumah sakit **tidak mengurangi** esensi etika profesi bagi individu dokter. Badan hukum rumah sakit memang diperlukan karena terkait dengan pendanaan bagi teknologi kedokteran di rumah sakit yang bersangkutan. Namun demikian, hadirnya ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perumahsakitian yang menekankan **persyaratan yang ketat** bagi rumah sakit, manajemen, profesi dokter, dan aturan internal organisasi justru melindungi esensi profesi sektor kesehatan bagi masyarakat meskipun bentuk hukum bagi rumah sakit adalah badan hukum.

▪ **Akuntan Publik**

Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik ([UU Akuntan Publik](#)) mengatur bahwa bentuk badan usaha dari Kantor Akuntan Publik (KAP) bisa berupa perseorangan, persekutuan perdata, firma, **atau bentuk badan usaha lain yang sesuai dengan karakteristik profesi akuntan publik**. Bagi KAP yang berbentuk usaha perseorangan, KAP tersebut hanya bisa didirikan dan dikelola oleh satu orang akuntan publik berkewarganegaraan Indonesia.¹⁵ Sementara itu, bagi KAP yang berbentuk badan usaha persekutuan perdata, firma, atau bentuk usaha lainnya hanya dapat didirikan dan dikelola **paling sedikit 2/3** dari seluruh rekan¹⁶ yang merupakan akuntan publik.¹⁷

¹³ Lihat Pasal 4 ayat (2) Peraturan Menteri Kesehatan No. 3 Tahun 2020 tentang Klasifikasi dan Perizinan Rumah Sakit.

¹⁴ Pasal 185 ayat (3) [Undang-Undang No. 17 Tahun 2023](#) tentang Kesehatan dan Pasal 817 ayat (4) [Peraturan Pemerintah No. 28 Tahun 2024](#) tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang No. 17 tahun 2023 tentang Kesehatan.

¹⁵ Pasal 13 ayat (1) [Undang-Undang No. 5 Tahun 2011](#) tentang Akuntan Publik.

¹⁶ Rekan disini menurut Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik adalah sekutu pada KAP yang berbentuk usaha persekutuan.

¹⁷ Pasal 13 ayat (2) Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Sementara itu, pengaturan mengenai bentuk badan usaha KAP dimaksudkan agar sesuai dengan karakteristik profesi akuntan publik, yaitu independensi dan tanggung jawab profesional akuntan publik terhadap hasil pekerjaannya. Terlepas bentuk badan usahanya, KAP hanya dapat dipimpin oleh akuntan publik berkewarganegaraan Indonesia yang merupakan rekan pada KAP yang bersangkutan dan berdomisili sesuai dengan domisili KAP.¹⁸

Terkait dengan penggunaan nama kantor, KAP yang berbentuk badan usaha perseorangan harus menggunakan nama dari akuntan publik yang mendirikan dan mengelola KAP tersebut.¹⁹ KAP yang berbentuk badan usaha persekutuan perdata atau firma harus menggunakan nama salah seorang atau beberapa akuntan publik yang merupakan Rekan pada KAP tersebut.²⁰ Penamaan “dan Rekan” atau “& Rekan” digunakan manakala tidak menggunakan nama seluruh akuntan publik yang merupakan rekan KAP. Ketentuan penamaan ini sebetulnya menyuratkan bahwa jenis KAP yang diizinkan adalah perseorangan, firma, dan persekutuan.

Badan usaha berbentuk PT tidak disebut sama sekali baik dalam isi maupun lampiran Peraturan Menteri Keuangan No. 186/PMK.01/2021 Tahun 2021 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik ([PMK 186/2021](#)). Beleid ini pun hanya membatasi tiga bentuk badan usaha, yaitu perseorangan, firma, dan persekutuan perdata, dalam format permohonan izin usaha KAP.

Walau demikian, perlu kita garis bawahi bahwa terdapat **perbedaan** antara orientasi tanggung jawab antara akuntan publik dengan kuasa dan konsultan pajak. Akuntan publik dituntut untuk independen dan mempertanggungjawabkan hasil auditnya kepada publik, sedangkan area tanggung jawab kuasa dan konsultan pajak salah satunya justru melayani dan membantu kliennya, yaitu wajib pajak.²¹

▪ Akuntan Beregister (Jasa Akuntan)

Kantor jasa akuntan (KJA) sebagai tempat bernaungnya akuntan pajak beregister diatur bahwa **harus berbentuk perseorangan, persekutuan perdata, firma, atau perseroan terbatas.**²² Sedangkan ketentuan

¹⁸ Pasal 13 ayat (3) [Undang-Undang No. 5 Tahun 2011](#) tentang Akuntan Publik.

¹⁹ Pasal 15 ayat (1) [Peraturan Menteri Keuangan No. 186/PMK.01/2021](#) Tahun 2021 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik.

²⁰ Pasal 15 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan No. 186/PMK.01/2021 Tahun 2021 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik.

²¹ Diskusi mengenai hal ini bisa ditemui pada Donna D. Bobek dan Robin Radtke, "An Experiential Investigation of Tax Professionals' Ethical Environments," *Journal of the American Taxation Association* Vol. 29, No. 2 (2007): 63-84.

²² Pasal 14 ayat (1) [Peraturan Menteri Keuangan No. 216/PMK.01/2017](#) tentang Akuntan Beregister.

pemberian nama, kantor jasa akuntan dapat menggunakan nama akuntan berpraktik yang merupakan pemimpin dan/atau rekan pada kantor jasa akuntan yang bersangkutan, **atau menggunakan nama lain** yang: (i) tidak bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, moralitas agama, kesusilaan, atau ketertiban umum, (ii) belum digunakan oleh KJA lain, atau (iii) belum menjadi milik umum.²³

Dari studi komparasi profesi lain di Indonesia, secara umum dapat disimpulkan bahwa bentuk badan usaha dari kantor profesi pada dasarnya dimungkinkan untuk mempunyai bentuk badan usaha yang beragam atau bervariasi. Termasuk mengenai bentuk badan hukum **seperti PT**. Oleh karena itu, bentuk badan usaha bukan badan hukum ataupun badan hukum semestinya sudah **tidak** menjadi diskursus atau perdebatan lagi di Indonesia.

Demikian pula halnya dengan penggunaan nama. Pengaturan nama kantor profesi lain di Indonesia umumnya diberikan **kebebasan**, selama berada dalam **koridor yang wajar**, seperti persyaratan untuk tidak melanggar kesusilaan atau belum dipergunakan oleh kantor profesi lainnya. Contoh ini dapat ditemukan pada profesi advokat dan akuntan beregister.

A.4 Bentuk Badan Usaha serta Nama Kantor Kuasa dan Konsultan Pajak di Negara Lain

Selanjutnya, bagaimana komparasi dari pengaturan bentuk badan usaha dari kantor kuasa dan konsultan pajak di negara lain? Dari studi yang dilakukan oleh Reibel (2013), survei yang dilakukan atas 22 negara di Uni Eropa memperlihatkan bahwa **mayoritas negara** (20 dari 22) **memberikan kebebasan** terhadap kuasa dan konsultan pajak untuk dapat mendirikan kantor dengan bentuk badan usaha apapun, selama diperbolehkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan. Hal ini mencakup badan usaha firma, persekutuan, perseorangan, **private limited companies**, perusahaan terbuka, dan sebagainya. Hanya di Kroasia dan Slovakia sajalah bentuk badan usaha dari kantor kuasa dan konsultan pajak diatur dan dibatasi kepada persekutuan (*partnership*).²⁴

Kantor-kantor kuasa dan konsultan pajak profesional di luar negeri mempunyai bentuk badan usaha yang beragam, **tidak hanya** berbentuk bukan badan hukum, **tetapi** juga berbentuk badan hukum. Sebagai contoh, **Australia memperbolehkan** kantor kuasa dan konsultan pajak berbentuk perseorangan, persekutuan, dan **perseroan terbatas (PT)**. Negara-negara seperti Singapura,

²³ Pasal 15 [Peraturan Menteri Keuangan No. 216/PMK.01/2017](#) tentang Akuntan Beregister.

²⁴ Rudolf Reibel ed., Op.Cit.

Belanda, Malaysia, Inggris Raya (United Kingdom), dan Amerika Serikat juga memungkinkan hal itu terjadi, sebagaimana dijelaskan berikut.

▪ **Malaysia**

Malaysia mengatur bahwa bentuk badan usaha profesi yang relevan yaitu *limited liability partnership* (LLP). Bentuk badan usaha ini diatur dalam *Limited Liability Partnerships Act 2012* atau Akta Perkongsian Liabiliti Terhad (PLT) 2012. UU Malaysia yang mengatur LLP ini relatif baru di antara negara lain. Sebelumnya, kantor-kantor profesi sering menggunakan badan usaha berbentuk *sole proprietorship* atau *partnership*. Kehadiran LLP melengkapi bentuk badan usaha yang ada dan **mengakomodasi** kebutuhan para profesional akan **tanggung jawab terbatas**. Pada pertengahan 2024, *LLP Act 2012* diamandemen melalui *Limited Liability Partnerships (Amendment) Act 2024*. Perubahan lebih menekankan pada isu tentang *beneficial owner*.

LLP menurut UU tersebut merupakan persekutuan dengan tanggung jawab terbatas, berbadan hukum yang terpisah antara aset dan harta kekayaannya dari para sekutunya dan masing-masing antar sekutu.²⁵ Berbeda dengan *partnership*²⁶, LLP dapat lebih memiliki prospek bisnis secara berkelanjutan. Maksudnya, apabila terdapat perubahan atau penambahan sekutu dalam LLP yang bersangkutan, hal ini tidak akan mempengaruhi eksistensi, hak, dan kewajiban dari LLP itu sendiri.²⁷ Sebagai badan hukum, LLP dapat menggugat atau digugat; memiliki, menguasai, dan menjual aset atau properti; dan melaksanakan perbuatan hukum sebagai badan hukum.²⁸

Pemerintah Malaysia tidak memberikan larangan dan pembatasan kepada profesi untuk menggunakan bentuk badan usaha selain LLP. Meskipun LLP diperuntukan kepada kantor profesi, **penggunaan badan usaha berbentuk badan hukum seperti PT masih lazim digunakan**. Jenis badan usaha Sendirian Berhad (Sdn. Bhd)²⁹ merupakan badan hukum PT privat yang sering digunakan oleh kantor profesi. Sdn Bhd diatur dalam Companies Act 2016 atau Akta Syarikat 2016. Kantor kuasa dan konsultan pajak yang menggunakan **badan hukum Sdn Bhd**, contohnya adalah **YYC Tax Consultants, Tax Advisory and Management Services, KTP Tax Consultants**, dan **Mazars Taxation Services**.

²⁵ Pasal 3(1) *Limited Liability Partnerships (Amendment) Act 2024*.

²⁶ Partnership diatur dalam *Partnership Act 1961* dan tidak berlaku bagi LLP.

²⁷ Pasal 3(2) and 3(3) *Limited Liability Partnerships (Amendment) Act 2024*.

²⁸ Pasal 3(4) *Limited Liability Partnerships (Amendment) Act 2024*.

²⁹ Sdn. Bhd merupakan *private limited company*. Berdasarkan *Companies Act 2016*, Sdn. Bhd merupakan perseroan terbatas yang terdiri dari saham-saham dengan jumlah pemegang saham tidak lebih dari 50 pihak. Lihat Pasal 42(1) *Companies Act 2016*.

Kehadiran kantor-kantor profesi yang berbentuk LLP/PLT dan Sdn Bhd menunjukkan bahwa para profesi, meskipun mempunyai tanggung jawab personal, dapat membentuk badan usaha kantor yang beragam jenisnya **tanpa mengabaikan** esensi dan etika profesi yang dimiliki.

- **Singapura**

Singapura tidak mengatur khusus bentuk badan usaha profesi. Setiap individu atau kumpulan profesi diberikan **keleluasaan** untuk menentukan bentuk badan usaha yang ideal bagi mereka **sesuai kebutuhannya**. Termasuk, **keleluasaan** dalam **penggunaan nama kantor**.

Sama halnya dengan Indonesia, pada awalnya bentuk *general partnership* (di Indonesia sama dengan persekutuan perdata/firma) merupakan bentuk badan usaha profesi yang populer. Bentuk badan usaha ini kerap digunakan oleh profesi advokat dan akuntan publik. Sejak disahkannya *Limited Liability Partnership (LLP) Act 2005*³⁰, badan usaha profesi mulai bergeser ke arah penggunaan LLP sebagai badan usaha kantor profesi.

Walau demikian, Singapura tidak mengatur bentuk badan usaha profesi yang relevan bagi kuasa dan konsultan pajak. **Kantor kuasa dan konsultan pajak ternama di Singapura justru kerap mengambil bentuk *private limited company/Pte Ltd* (serupa dengan bentuk perseroran terbatas/PT di Indonesia)** sebagai bentuk badan usaha kantor mereka. Beberapa contoh di antaranya seperti **SME Accounting Firm, JVKM Consultants, IBS Business Consulting, dan GSTax Consultancy**.³¹ Singkatnya, regulasi perpajakan di Singapura **lebih memfokuskan** kepada **profesionalisme** dan **kompetensi** dari kuasa dan konsultan pajak, **ketimbang** mengurus bentuk badan usaha yang tepat bagi profesi yang bersangkutan.

- **Inggris Raya**

Bentuk badan usaha kantor profesi di United Kingdom (UK) diarahkan kepada satu bentuk badan usaha tertentu yaitu LLP. Di negara yang mencakup England, Scotland, Wales, dan Northern Ireland ini, LLP diatur dalam UU sendiri yaitu *Limited Liability Partnership Act 2000*.³² Meskipun ada pengaturan demikian, **tidak ada larangan dan pembatasan bagi siapapun yang menjalani profesi untuk mendirikan dan menjalankan bentuk badan usaha lainnya**, misalnya dalam bentuk *private limited*

³⁰ UU ini telah mengalami beberapa perubahan (revisi). Terakhir pada tanggal 1 November 2022 melalui Act 31 Tahun 2022.

³¹ The Legal 500, "Tax: Local Firms in Singapore," Internet, dapat diakses melalui <https://www.legal500.com/c/singapore/tax-local-firms/>.

³² Telah mengalami beberapa perubahan, terakhir pada 4 Maret 2024.

companies by shares, public limited companies (PLC), royal charter (RC), company limited by guarantee, unlimited company (Unltd), community interest company, atau industrial and provident society.

Pengaturan LLP dalam Limited Liability Partnership Act 2000 berbasiskan pada tiga prinsip utama, yakni tanggung jawab terbatas, perusahaan sebagai subjek hukum, dan fleksibilitas para sekutu. Adanya LLP di Inggris Raya sebagai badan usaha yang terpisah dari para sekutu atau pengurusnya bermakna bahwa LLP memiliki hak dan kewajibannya sendiri yang **berbeda** dari para sekutu atau pengurusnya.³³ Bentuk badan usaha ini sering dipandang sebagai 'perusahaan alternatif' yang berusaha mencapai manfaat utama dari badan usaha dengan tanggung jawab yang terbatas dengan tanggung jawab tidak terbatas.³⁴

Meskipun Limited Liability Partnership Act 2000 diperuntukkan bagi profesi, kantor kuasa dan konsultan pajak diperbolehkan untuk berbentuk badan usaha lain. Terdapat sejumlah contoh kantor kuasa dan konsultan pajak yang berbentuk selain LLP. Sebagai contoh, **Mark Davies & Associates dan Ryan menggunakan bentuk hukum *private limited company* (serupa PT di Indonesia)**, sedangkan Frank Hirth menggunakan bentuk hukum public limited company (PLC).³⁵

▪ **Belanda**

Belanda mempunyai bentuk badan usaha tersendiri untuk kantor profesi, yaitu *professional* atau *public partnership*. Di Indonesia, bentuk ini dikenal sebagai persekutuan perdata (*maatschap*) di mana pendirinya mendirikan usaha dengan nama bersama. Dalam konteks hukum Belanda, *maatschap* adalah bentuk badan usaha yang berbeda dari banda usaha persekutuan lainnya seperti *general/commercial partnership* dan *limited partnership*. Hal ini dikarenakan hanya dapat didirikan oleh para profesi dengan nama bersama seperti arsitek, dokter, advokat, dokter gigi, akuntan, dan lain sebagainya yang karena pengetahuannya dapat bermanfaat bagi pengguna jasa. Para sekutu dianggap setara dan semua keuntungan yang didapat dari *maatschap* dibagi antara para sekutu.

Walau demikian, bentuk badan usaha lain masih tetap dimungkinkan bagi para profesi dalam mendirikan badan usaha yang relevan dengannya, seperti firma, limited partnership (CV), private limited company (BV or besloten

³³ Yeo Hwee Ying, "Liability of Partners in a Limited Liability Partnership Regime," *SaCLJ* No. 15 (2003): 392; Lihat Re, Rogers, [2006] EWHC 753 (Ch).

³⁴ Amit M. Sachdeva and Sachin Sachdeva, "The Indian LLP Law: Some Concerns for Lawyers and Chartered Accountants," *SEBI & Corporate Law*, Vol. 92 No. 6, (2009): 1.

³⁵ *Ibid.*

vennootschap), atau public limited company (NV or naamloze vennootschap). Sebagai informasi, di Indonesia, **BV dikenal sebagai PT tertutup**, sedangkan **NV dikenal sebagai PT Terbuka**. Sejumlah kantor profesi di Belanda menggunakan bentuk badan usaha ini.

Dalam profesi akuntan publik, nama-nama seperti Accintera, BDO Holding, Deloitte Holding, Dutch Accounting House, dan De Haas van de Goor & Partners merupakan kantor akuntan publik (KAP) yang menggunakan **bentuk badan hukum seperti PT, yaitu BV**.³⁶ Begitupun dengan profesi advokat. Kantor advokat seperti Banning (NV), Arcagna (BV), Fort Advocaten (NV), Hocker Advocaten (BV), dan Maverick Advocaten (NV) adalah sebagian kantor advokat yang menggunakan bentuk badan hukum NV atau BV.³⁷ Hal yang sama juga dilakukan oleh kantor profesi kuasa dan konsultan pajak. Nama-nama seperti **Finsens Tax, Tax and Service Solutions, Blue Umbrella, Broadstreet, dan Tysma Lems**, merupakan contoh kantor kuasa dan konsultan pajak yang **menggunakan bentuk badan hukum BV alias PT**.³⁸

- **Amerika Serikat**

Pengaturan badan usaha di Amerika Serikat (AS) diserahkan kepada masing-masing negara bagian. Pengaturan tersebut mencakup bentuk badan usaha, pendirian, perizinan, dan sebagainya. Sama halnya dengan negara lain di dunia, kategori badan usaha di AS terdiri dari (i) **badan usaha berbentuk bukan badan hukum** dan (ii) **badan usaha berbentuk badan hukum**. Badan usaha bukan badan hukum di AS terdiri dari *sole proprietorship* dan *general partnership*. Sementara itu, badan usaha berbentuk badan hukum di AS terdiri dari LLC dan incorporated companies (Inc.). Bentuk LLC di AS sesungguhnya merupakan sama dengan LLP di negara lain, sedangkan Inc. adalah serupa dengan PT di Indonesia atau *limited companies* di Eropa.³⁹ Badan usaha berbentuk badan hukum, seperti LLC dan Inc., menjadi bentuk

³⁶ Daftar ini secara acak ditelusuri dengan memeriksa bentuk hukum masing-masing kantor. Sumber daftar ini adalah http://www.worldwide-tax.com/netherlands/netherlands_accountants_cpa.asp.

³⁷ Daftar ini secara acak ditelusuri dengan memeriksa bentuk hukum masing-masing kantor. Sumber daftar ini berasal dari Netherlands Law Firm Directory. Lihat The Legal 500, Netherlands Law Firm Directory, <https://www.legal500.com/c/netherlands/directory/>, diakses pada 18 Maret 2021.

³⁸ Daftar ini secara acak ditelusuri dengan memeriksa bentuk hukum masing-masing kantor. Sumber daftar ini berasal dari I am Expat, Dutch tax services & advisors in the Netherlands, <https://www.iamexpat.nl/expat-info/taxation/dutch-tax-advisors-services-netherlands>, diakses pada 17 Maret 2021.

³⁹ Elizabeth Layne, The Difference Between Inc. & Ltd & Co. Chron, 29 January 2019, <https://smallbusiness.chron.com/difference-between-inc-ltd-co-38627.html>, diakses pada 19 Maret 2021.

kantor yang populer bagi para profesi di AS. Saat ini, jarang sekali badan usaha profesi yang menggunakan badan usaha berbentuk bukan badan hukum.

Amerika Serikat tidak mengatur secara khusus bentuk badan usaha kantor profesi maupun **tidak membatasi bentuk badan usaha tertentu**. Beberapa negara bagian membolehkan kantor profesi berbentuk badan hukum, baik dalam bentuk LLC maupun *incorporated company*.⁴⁰ Artinya, **pendirian bentuk badan usaha kantor profesi diserahkan kepada masing-masing sesuai dengan kebutuhannya**. Keleluasaan pembentukan bentuk badan usaha ini juga disebabkan karena beberapa negara bagian sudah mempunyai cara mitigasi pengaturan mengenai pemisahan tanggung jawab antara korporasi dan individu yang menjalankan profesi. Fokus pengaturannya adalah pada soal tata kelola, misalnya yang terkait dengan persyaratan pemegang saham, direksi, rapat-rapat, laporan tahunan, dan pengelolaan daftar para profesi.⁴¹

Contoh kantor kuasa dan konsultan pajak yang menggunakan LLC adalah The Tax Advisors LLC, RLG Tax Advisors LLC, dan Master Tax Advisor LLC. Sejumlah **kantor kuasa dan konsultan pajak yang tergolong besar di Amerika Serikat juga kerap menggunakan Inc**. Misalkan, H&R Block dan Jackson Hewitt Tax Service.

Singkatnya, meskipun negara-negara di atas **menganjurkan** bentuk badan usaha tertentu untuk kantor profesi, **tetapi tidak ada halangan dan larangan** bagi kantor profesi untuk membentuk **badan usaha yang lain yang sesuai kebutuhan**.

A.5 Mendorong *Brand* Lokal Berkiprah di Dunia Internasional

Dari uraian komparasi di beberapa negara, kita mengetahui bahwa pada umumnya **tidak terdapat pembatasan** mengenai bentuk badan usaha dan nama dari kantor kuasa dan konsultan pajak. Nama-nama kuasa dan konsultan pajak lokal (berasal dari negara asal) juga turut berkiprah dalam pasar penyedia jasa perpajakan di luar negeri. Tidak adanya pembatasan tersebut kemudian membawa kita kepada diskursus mengenai bagaimana **peran pemerintah** dalam **mendorong *brand* kuasa dan konsultan pajak lokal dapat menembus dunia internasional**.

⁴⁰ Wolters Kluwer, What is a professional corporation or PLLC?, Articles, <https://www.wolterskluwer.com/en/solutions/ct-corporation/what-is-a-professional-corporation-or-llc>, diakses pada 27 Maret 2021.

⁴¹ *Ibid.*

Untuk dapat merambah dunia internasional, **bukan berarti** pemerintah harus memberikan insentif atau stimulus fiskal kepada profesi kuasa dan konsultan pajak. Akan tetapi, pemerintah harus **menyediakan ekosistem yang mendukung perkembangan kuasa dan konsultan pajak lokal agar bisa berdaya saing di tingkat internasional**. Setidaknya terdapat tiga argumentasi mengapa pemerintah perlu berperan dalam mendorong *brand* kuasa dan konsultan pajak lokal.

Pertama, selaras dengan spirit penciptaan lapangan kerja dan dukungan investasi dalam rangka menuju Visi Indonesia Emas 2045. Sebagaimana kita ketahui, pemerintah dan DPR telah menyetujui dan mengesahkan Undang-Undang No. 59 Tahun 2024 tentang Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional (RPJPN) 2025-2045 pada September 2024. UU tersebut memuat visi Indonesia 2045 sebagai NKRI yang berdaulat, maju, dan berkelanjutan.⁴²

Terdapat lima sasaran utama Visi Indonesia Emas 2045, yang meliputi pendapatan per kapita yang setara dengan negara maju, kemiskinan menurun dan ketimpangan berkurang, kepemimpinan dan pengaruh di dunia internasional meningkat, daya saing sumber daya manusia yang meningkat, serta intensitas emisi GRK menurun menuju *net zero emission*. Lima sasaran utama tersebut kemudian diturunkan ke dalam 17 arah (tujuan) pembangunan, 8 misi (agenda), dan 45 indikator utama pembangunan.

Dengan mempertimbangkan sasaran utama tersebut, sudah sepantasnya segala kiprah kantor kuasa dan konsultan pajak lokal yang **berorientasi kepada pasar global** perlu untuk **didukung** dan dijamin eksistensinya. Dukungan tersebut selaras dengan agenda ekonomi dan daya saing Indonesia di tingkat global.

Seiring dengan dinamika sektor pajak Indonesia dan global, kebutuhan akan profesi kuasa dan konsultan pajak juga kian meningkat. Potensi pasar di bidang jasa perpajakan juga masih besar dan akan terus membesar, setidaknya di kawasan ASEAN.⁴³ Akan sangat disayangkan, jika adanya permintaan tersebut tidak dapat diimbangi oleh kehadiran kantor kuasa dan konsultan pajak lokal yang memiliki reputasi internasional.

Kedua, interaksi antarnegara yang kian tinggi. Globalisasi pada hakikatnya telah mengurangi sekat dan hambatan aktivitas ekonomi antarnegara. Ini juga ditandai dengan adanya konvergensi di berbagai hal, mulai dari standar akuntansi komersial hingga tarif pungutan perdagangan internasional.

⁴² Dian Kurniati, "UU RPJPN Diundangkan, Tax Ratio 2045 Ditargetkan Capai 18-20 Persen," (DDTCNews, 18 September 2024), Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/berita/nasional/1805570/uu-rpjpn-diundangkan-tax-ratio-2045-ditargetkan-capai-18-20-persen>.

⁴³ Lihat ACCA, *Market Demand for Professional Business and Advisory Services: Singapore, ASEAN Region and China* (2018).

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Menariknya, sistem pajak di setiap negara tetap tunduk kepada kedaulatan fiskal sehingga sistem pajak tiap negara relatif tidak sama dan bervariasi.⁴⁴ Oleh karena itu, wajar jika kuasa dan konsultan pajak yang terdaftar di suatu negara belum tentu bisa berpraktik secara terbuka di negara lain.

Akibatnya, sering terjadi situasi di mana **kuasa dan konsultan pajak lokal di suatu negara tidak mampu memberikan layanan jasa perpajakan yang optimal bagi badan usaha asal negara tersebut yang berbisnis di luar negeri**. Walau berasal dari negara yang sama, kuasa dan konsultan pajak lokal kerap tidak mampu 'mengikuti' ritme dan aktivitas badan usaha dalam negeri yang menjadi klien yang telah merambah dunia internasional. Dalam konteks Indonesia, dorongan untuk bisa mempunyai daya saing entitas yang berkiprah secara global, seyogianya juga didukung oleh ketersediaan kantor kuasa dan konsultan pajak asal Indonesia yang berkualitas. **Terlebih bagi kantor kuasa dan konsultan pajak lokal yang selama ini telah menorehkan prestasi dan kualitas berskala internasional.**⁴⁵

Pada akhirnya, globalisasi harusnya selaras dengan terbukanya peluang-peluang bisnis bagi kantor kuasa dan konsultan pajak lokal. Adanya *brand* kantor kuasa dan konsultan pajak lokal yang **dikenal secara global tidak hanya memberikan kebanggaan bagi Indonesia**, tetapi juga menciptakan *repercussion effect* bagi aktivitas ekonomi dalam negeri. Misalkan, dengan meningkatnya permintaan ahli pajak dari Indonesia.

Dengan demikian, **dukungan ekosistem yang mendorong daya saing** kantor kuasa dan konsultan pajak lokal memiliki urgensi yang tinggi. **Strategi** menciptakan ekosistem yang mendukung agar kantor kuasa dan konsultan pajak lokal untuk *go international* bisa dilakukan melalui skenario berikut.

Pertama, **tidak adanya pembatasan bentuk badan usaha dan nama kantor kuasa dan konsultan pajak**. Hambatan berupa pembatasan bentuk badan usaha dan nama kantor kuasa dan konsultan pajak bisa berdampak bagi kemampuan ekspansi usaha kantor kuasa dan konsultan pajak sehingga berpotensi membuat daya saing kantor kuasa dan konsultan pajak lokal menjadi lemah. Untuk itu, sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, **pentingnya inkorporasi** dalam rangka mencapai keunggulan secara global.

Terakhir, **desain sanksi**. Seyogianya sanksi administrasi yang berupa pencabutan izin kuasa dan konsultan pajak para profesi di suatu kantor kuasa

⁴⁴ Arthur J. Cockfield, "International Tax Competition: The Last Battleground of Globalization," *Tax Notes International*, Vol. 63, No. 12 (2011): 867-870.

⁴⁵ Kata kuncinya adalah mampu bersaing secara global. Hal ini dapat ditunjukkan dari penguasaan literasi pajak nasional-internasional yang kuat, memiliki prestasi internasional, dan memiliki produk dan pengakuan secara internasional.

dan konsultan pajak **tidak lintas** dikaitkan dengan pencabutan izin kantor kuasa dan konsultan pajak yang berkaitan. Memang betul bahwa dengan demikian terdapat tanggung jawab dari para pimpinan kantor kuasa dan konsultan pajak untuk menjamin kualitas, perilaku, dan kode etik dari profesionalnya. Namun demikian, sanksi tersebut dirasa *over penalized* karena reputasi dan *brand* yang telah dibangun bisa terganggu.

B. Professional Indemnity Insurance

Sama halnya dengan profesi lainnya, profesi kuasa dan konsultan pajak tetap **memiliki tanggung jawab yang melekat**. Artinya, **dalam rangka melindungi pengguna jasa** atau wajib pajak dari jasa yang tidak berkualitas dan tidak sesuai dengan standar yang ditetapkan, kuasa dan konsultan pajak harus siap mempertanggungjawabkan jasa yang diberikan. Dalam praktik yang umum terjadi, bentuk tanggung jawab tersebut berupa adanya sanksi pembekuan dan pencabutan izin praktik. Sayangnya, hal tersebut belum bisa menjawab persoalan ketika wajib pajak sebagai pengguna jasa mengalami kerugian finansial karena kesalahan dari kuasa dan konsultan pajak.

Pada praktiknya, kuasa dan konsultan pajak yang bersangkutan bisa saja mengesampingkan komplain, berkelit, atau secara sengaja menyusun kontrak perjanjian yang melindungi posisi mereka dalam situasi kelalaian. Betul bahwa, pertanggungjawaban kuasa dan konsultan pajak tetap dapat diminta melalui suatu tuntutan hukum dari pengguna jasa. Namun, belum ada jaminan perlindungan atas kerugian finansial yang dialami oleh wajib pajak pengguna jasa. Selain itu, kesalahan atau kelalaian yang ditimbulkan oleh kuasa dan konsultan pajak bisa **berdampak** bagi kepercayaan wajib pajak terhadap peran kuasa dan konsultan pajak secara umum. Dalam rangka mengantisipasi dan melakukan perlindungan yang lebih baik bagi para pengguna jasa, salah satu pengaturan kuasa dan konsultan pajak yang perlu dipertimbangkan ialah mekanisme **professional indemnity insurance (PI insurance)**.

PI *insurance* merupakan asuransi **penggantian uang** dari perusahaan asuransi kepada kuasa dan konsultan pajak yang membayar suatu **kompensasi** kepada klien sehubungan dengan jasa yang dilakukannya. Kompensasi dari kuasa dan konsultan pajak tersebut merupakan bentuk **tanggung jawab** atas **kelalaian** yang dilakukannya sehingga menyebabkan kerugian keuangan bagi klien. Hal ini seperti dijelaskan pada Gambar 8.1.

PI *insurance* jelas memiliki karakteristik yang berbeda dengan jenis asuransi pertanggungangan lainnya yang tergantung dari suatu kejadian tertentu, misal asuransi atas meninggal dunia ataupun kehilangan/kerusakan suatu properti.

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

Setidaknya terdapat tiga perbedaan.⁴⁶ *Pertama*, pada asuransi yang berlaku secara umum, kejadian timbulnya uang pertanggungan berada di luar kendali pihak bertanggung semisal atas keadaan *force majeure*. Di sisi lain dalam skema PI *insurance*, pihak bertanggung mampu mengendalikan secara penuh adanya risiko ataupun klaim yang bisa timbul dari kelalaian. Oleh karena itu, dapat timbul perilaku *moral hazard* dari kuasa dan konsultan pajak yang mengabaikan prinsip kehati-hatian dalam menjalankan profesi.

Kedua, jarak antara waktu kejadian dengan klaim dari pihak ketiga. Dalam asuransi pertanggungan umum, jarak antara kedua aspek tersebut tidak terlalu jauh, sedangkan pada PI *insurance* bisa saja memiliki jangka waktu yang relatif panjang. *Ketiga*, kompleksitas klaim. PI *insurance* relatif lebih kompleks dalam pengajuan klaim terutama dengan adanya asesmen atas kelalaian serta kerugian moneter yang dapat timbul dari kelalaian pihak pemberi jasa.⁴⁷ Oleh karena itu, dibutuhkan koridor regulasi agar tetap menjamin implementasi PI *insurance* secara berkepastian.

⁴⁶ Walau demikian, rumusan premi asuransi yang dibayarkan pada kedua jenis asuransi tersebut tetap merujuk kepada profil risiko. Pada konteks PI *insurance*, premi asuransi akan tergantung dari profil risiko kuasa dan konsultan pajak yang mana dipengaruhi oleh indikator-indikator seperti kinerja *turnover*, jumlah partner, imbalan jasa, kualifikasi, dan sebagainya.

⁴⁷ John K Morgan dan Pamela Hanrahan, "Professional Indemnity Insurance: Protecting Clients and Regulating Professionals" *UNSW Law Journal* Vol 40 (1), 2017: 353-384.

Gambar 8.1 Skema *Professional Indemnity Insurance*



Sumber: HMRC, “Raising Standards in the Tax Advice Market: Professional Indemnity Insurance and Defining Tax Advice,” HMRC Consultation Paper, 23 Maret 2021.

Mekanisme *PI insurance* dirasa mampu memberikan suatu **perlindungan bagi klien** (pengguna jasa) **dari suatu kerugian finansial**. Asuransi ini juga pada hakikatnya mendorong suatu keyakinan bagi wajib pajak untuk tidak khawatir dalam menggunakan jasa perpajakan. **Perdebatan** sejauh mana **pertanggungjawaban** kuasa dan konsultan pajak serta **pembatasan** bentuk badan usaha dari kantor kuasa dan konsultan pajak juga dirasa **tidak lagi relevan** dengan hadirnya *PI insurance*.

Saat ini, penerapan *PI insurance* dalam jasa yang diberikan kuasa dan konsultan pajak kian banyak diatur di berbagai negara. Survei yang dilakukan Reibel (2013) menunjukkan bahwa 10 dari 22 negara Uni Eropa yang menjadi studi komparasi yang dilakukannya telah **mensyaratkan** adanya *PI insurance* bagi kuasa dan konsultan pajak yang berpraktik di negara mereka. Contohnya ialah Portugal, Luksemburg, dan Belgia. Empat negara lainnya tidak memiliki regulasi

yang mewajibkan PI *insurance*, tetapi organisasi profesi mensyaratkan hal tersebut. Contohnya ialah di Belanda dan Inggris Raya.⁴⁸ Sedangkan, 8 negara lainnya tidak ada persyaratan PI *insurance* baik dalam regulasi pemerintah maupun organisasi profesi. **Namun demikian**, pada kenyataannya penggunaan PI *insurance* tetap dilakukan karena adanya **pengaturan pemerintah** atau **organisasi profesi** pada profesi yang berkaitan, seperti akuntan maupun advokat. Contoh negara ini ialah Yunani, Latvia, dan Malta.

Menariknya, beberapa negara juga telah mensyaratkan kepemilikan kontrak PI *insurance* untuk kuasa dan konsultan pajak atau kantornya yang ingin terdaftar secara resmi. Hal ini misalkan dapat ditemukan di Uni Emirat Arab.⁴⁹

C. Imbalan Jasa dan Iklan

Salah satu hak yang diterima oleh kuasa dan konsultan pajak berkaitan dengan pemberian jasanya ialah menerima imbalan jasa. Dalam konteks regulasi kuasa dan konsultan pajak, elemen imbalan jasa dirasa perlu untuk diatur. Terutama jika dikaitkan dengan implikasinya terhadap praktik kuasa dan konsultan pajak yang sehat, tinggi rendahnya biaya kepatuhan, serta pasar jasa perpajakan di suatu negara. Pada umumnya, terdapat tiga aspek dalam elemen imbalan jasa yang diatur dalam regulasi kuasa dan konsultan pajak, yakni: **nilai imbalan**, **contingency fee** atau **success fee**, serta **komisi**.

Nilai imbalan umumnya diartikan sebagai suatu nilai moneter balas jasa dari kegiatan penyediaan jasa perpajakan yang dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak. Pengaturan imbalan tersebut diperlukan dalam rangka untuk menjamin biaya kepatuhan wajib pajak tetap rendah atau terjangkau. Secara alami, tinggi rendahnya nilai imbalan tentu dipengaruhi oleh berbagai faktor seperti keseimbangan antara permintaan dan penawaran jasa kuasa dan konsultan pajak, tingkat kesulitan atau kerumitan persoalan pajak yang dihadapi, kualitas dan latar belakang kuasa dan konsultan pajak, sumber daya keuangan wajib pajak pengguna jasa, dan kesempurnaan informasi pasar jasa kuasa dan konsultan pajak.⁵⁰

Sebagai ilustrasi, terdapat tendensi bahwa imbalan jasa akan cenderung lebih tinggi dalam hal *excess demand*, kasus yang lebih sulit, kualitas kuasa dan

⁴⁸ Saat ini otoritas pajak Inggris Raya sedang menjajaki penerapan PI *insurance* secara komprehensif. Lihat HMRC, "Raising Standards in the Tax Advice Market: Professional Indemnity Insurance and Defining Tax Advice," *HMRC Consultation Paper* (Maret 2021).

⁴⁹ Federal Tax Authority Uni Emirat Arab, *Professional Standards for Tax Agents*, (Mei, 2019).

⁵⁰ Bazarov, R.T., Doroshina O.P, Mukhamedzyanov, K.Z., dan Sakhbieva, A.I., "Analysis and Evaluation of the Results of Tax Consulting Firm," *Advances in Economics, Business and Management Research*, Vol. 114 (2019).

konsultan pajak yang lebih baik, wajib pajak pengguna jasa memiliki reputasi dan sumber daya yang baik, serta dalam informasi yang tidak sempurna.⁵¹

Namun demikian, sehubungan bahwa aktivitas dan perilaku kuasa dan konsultan pajak berkaitan dengan **kepentingan publik**, pemerintah tentu memiliki justifikasi untuk **mengatur** imbalan jasa tersebut. Imbalan jasa yang diserahkan kepada mekanisme pasar, yang belum tentu sempurna, berpotensi membuat biaya kepatuhan yang tinggi atau justru membuat konsentrasi penghasilan antarkuasa dan konsultan pajak tidak terdistribusi dengan baik. Oleh karena itu, pemerintah perlu melakukan pemantauan sekaligus mengevaluasi tinggi rendahnya tingkat imbalan jasa di pasar kuasa dan konsultan pajak, untuk menjadi pertimbangan perlu atau tidaknya memberikan suatu panduan atau batasan (*threshold*) tertentu.

Dari survei yang dilakukan oleh Reibel pada 22 negara Uni Eropa, terdapat temuan menarik. Mayoritas negara Uni Eropa tersebut umumnya **tidak mengatur** secara rinci maupun mengikat nilai imbalan. Sedangkan, Jerman mensyaratkan adanya **batas atas dan batas bawah** margin imbalan jasa yang sesuai dengan karakteristik jasa yang diberikan. Di beberapa negara seperti Prancis,⁵² Belanda,⁵³ dan Inggris Raya,⁵⁴ **terdapat panduan** dalam mendesain harga imbalan jasa yang mengikat kuasa dan konsultan pajak. Panduan tersebut umumnya memberikan contoh mengenai cara perhitungan nilai imbalan jasa, misalkan berdasarkan *charging* atas waktu yang dibutuhkan dalam penyediaan jasa.

Berikutnya, pengaturan tentang *contingency fee*. *Contingency* atau *success fee* umumnya merupakan suatu nilai imbalan yang diperoleh dalam suatu putusan hukum yang belum pasti (memiliki peluang). Skema ini sering dianggap berpihak kepada wajib pajak karena memberikan insentif bagi kuasa dan konsultan pajak untuk memberikan jasanya secara optimal (untuk memenangkan pihak pengguna jasa). Biaya yang dikeluarkan oleh pengguna jasa juga akan minim jika semisal kuasa dan konsultan pajak tidak berhasil mempertahankan posisi pajak dari pengguna jasa, karena biaya jasa yang dikeluarkan relatif kecil.

Walau demikian, skema imbalan ini juga dirasa memberikan keuntungan besar bagi kuasa atau konsultan pajak sebagai penyedia jasa. Pasalnya, dengan pengetahuan lebih tinggi terhadap ilmu perpajakan serta situasi terkini

⁵¹ Donna D. Bobek dan Richard C. Hatfield, "Determinants of Tax Professionals' Advice Aggressiveness and Fees," *Advances in Accounting Behavioral Research* Vol. 7 (2004): 27-51.

⁵² Rudolf Reibel ed., *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers, Second Edition* (Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013), 139-150.

⁵³ *Ibid.*, 215-216.

⁵⁴ *Ibid.*, 303-304.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

mengenai hasil sengketa, kuasa dan konsultan pajak memiliki suatu keleluasaan untuk memilih dan menentukan komponen dalam *contingency fee*.⁵⁵ Lebih lanjut lagi, skema ini rentan **disalahgunakan** dalam sistem pajak yang kurang transparan. Skema ini bisa menciptakan adanya **kolusi** (mencoba segala macam cara) untuk mencapai posisi/hasil/putusan yang berpihak kepada wajib pajak.

Di Indonesia sendiri, intensi penolakan *contingency fee* ditemukan dalam profesi akuntan publik. Berdasarkan Pasal 30 ayat (1) huruf 'h' dan 'i' UU Akuntan Publik disebutkan bahwa **akuntan publik dilarang untuk menerima imbalan jasa bersyarat**, yaitu imbalan jasa yang nilainya ditentukan berdasarkan kondisi-kondisi tertentu, misalnya berdasarkan jenis opini yang akan diberikan. Ini juga turut ditegaskan dalam kode etik akuntan publik, khususnya pada seksi 330 tentang imbalan dan jenis remunerasi lain yang menyebutkan bahwa

*“... Namun demikian, imbalan kontinjen dapat memunculkan ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika, terutama ancaman kepentingan pribadi terhadap kepatuhan pada prinsip objektivitas, dalam keadaan tertentu.”*⁵⁶

Skema *contingency fee* menjadi praktik umum di Amerika Serikat. Sedangkan, di Eropa Daratan, skema ini pada awalnya dilarang. Hal ini dapat ditelusuri dari adanya pengaturan bahwa *pactum quota litis* tidak diperkenankan dalam kode etik dalam European Association of Lawyers.⁵⁷ Namun demikian, seiring berjalannya waktu, skema *contingency fee* kian marak dilakukan. Oleh karena itu, tidak mengherankan jika berdasarkan survei yang dilakukan Reibel menemukan bahwa sebagian besar negara di Uni Eropa memperbolehkan adanya *contingency* atau *success fee*. Umumnya, dengan syarat bahwa skema tersebut merupakan suatu **tambahan imbalan yang reasonable** di atas nilai imbalan berdasarkan waktu aktual yang telah didedikasikan untuk pengerjaan jasa.⁵⁸

Terakhir, berkaitan dengan imbalan berupa komisi. Skema ini muncul dalam situasi di mana kuasa dan konsultan pajak memperoleh suatu imbalan atas jasanya dalam merekomendasikan kuasa dan konsultan pajak lainnya kepada klien/pengguna jasa. Kuasa dan konsultan pajak yang memperoleh komisi itu

⁵⁵ A. Mitchell Polinsky dan Daniel L. Rubinfeld, "A Note on Settlements Under the Contingent Fee Method of Compensating Lawyers", *American Law and Economics Review*, Vol 5 (2003): 165-188.

⁵⁶ Lihat seksi 330.4-A1 Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang dirilis oleh IAPI (2020). Walau demikian, perlu ditegaskan bahwa imbalan kontinjen tidak mencakup imbalan yang ditetapkan oleh pengadilan atau otoritas publik lainnya.

⁵⁷ Winand Emons, "Conditional and Contingent Fees: A Survey of Some Recent Results," dalam Eger T., Bigus J., Ott C., von Wangenheim G. (eds), *Internationalisierung des Rechts und seine ökonomische Analyse* (Gabler: 2008): 327-335.

⁵⁸ Disarikan dari komparasi di berbagai negara dalam Rudolf Reibel ed., *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers, Second Edition* (Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013).

bisa dianggap sebagai *intermediary* yang memperoleh imbalan bukan atas jasa perpajakan, tapi atas jasanya dalam mempertemukan (calon) klien dengan kuasa dan konsultan pajak lain.

Adanya imbalan atas rekomendasi yang berupa komisi juga bisa dipahami karena informasi dalam pasar jasa konsultasi pajak bersifat asimetris yang umumnya disebabkan oleh larangan dalam beriklan maupun promosi secara terbuka. Akan tetapi, adanya *intermediary* dalam pasar jasa perpajakan juga bisa berakibat pada tingginya biaya kepatuhan. Oleh karena itu, banyak negara di Uni Eropa yang mengatur bahwa imbalan atas komisi **tidak diperbolehkan**. Satu hal yang menarik, Inggris Raya memperbolehkan skema imbalan tersebut selama nilainya **diungkapkan** kepada klien.⁵⁹

Isu penting lainnya ialah perhatian dari para pemangku kepentingan atas usaha profesi di bidang keuangan yang cenderung **terkonsentrasi pada beberapa pemain saja**. Padahal, upaya mewujudkan kompetisi dalam pasar jasa konsultasi pajak dirasa penting dalam rangka mengatasi permasalahan harga.⁶⁰ Perdebatan mengenai hal ini tentu perlu dilihat secara lebih jernih dan bukan lantas mendorong adanya intervensi yang tidak diperlukan (*unnecessary intervention*) oleh pemerintah.

Pasar jasa keuangan, termasuk kuasa dan konsultan pajak, secara sifatnya memang sulit untuk menjamin persaingan yang sempurna. Persaingan sempurna umumnya ditandai oleh tidak adanya dominasi oleh satu atau beberapa pemain. Serta, seluruh pemain hanya mendapat *return* yang relatif sama. Pasalnya, **sifat jasa yang diberikan oleh kuasa dan konsultan pajak**, kecuali atas hal yang bersifat administrasi semisal pencabutan NPWP, pelaporan SPT, dan sebagainya, **relatif terdiferensiasi**.⁶¹ Artinya, terdapat perbedaan kualitas, metode pengerjaan, durasi waktu penugasan, serta membutuhkan aspek analisis yang tidak bersifat *clerical* semata. Akibatnya, *return* dari jasa di bidang perpajakan secara alami pasti akan cenderung **bervariasi**.

Persoalan lain yang juga turut berkontribusi dalam konsentrasi pasar kuasa dan konsultan pajak ialah pengaturan atas **promosi** atau **iklan** dari kuasa dan konsultan pajak. Profesi kuasa dan konsultan pajak, serta profesi di bidang keuangan lainnya, umumnya dilarang untuk melakukan promosi kepada calon pengguna jasa. Hal ini kerap dijumpai dalam kode etik organisasi profesi.

⁵⁹ *Ibid.*, 303-304.

⁶⁰ R.T. Bazarov, et al., "Analysis and Evaluation of the Results of Tax Consulting Firms," *Advances in Economics, Business and Management Research*, Vol. 114 (2020): 96-99.

⁶¹ Cheryl A. Cruz, William E. Shafer, Jerry R. Strawser, "A Multidimensional Analysis of Tax Practitioners' Ethical Judgements," *Journal of Business Ethics* No. 24 (2000): 223-244.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Tujuannya dalam rangka menjamin kompetisi yang sehat, tidak menjanjikan hal yang belum pasti, serta agar tidak merendahkan citra profesi.

Namun demikian, batasan ini juga dapat mengakibatkan ketidaktahuan publik atau wajib pajak calon pengguna jasa atas profil dan jasa kuasa dan konsultan pajak. Dalam informasi yang tidak sempurna tersebut, justru dapat terjadi pola kecenderungan untuk memilih atau menunjuk kuasa dan konsultan pajak yang sudah memiliki nama besar.

Pengaturan atas iklan juga dapat ditemukan pada beberapa profesi lain di Indonesia. Namun, demikian, umumnya hanya diatur melalui kode etik profesi. Sebagai contoh, advokat dilarang untuk memasang iklan yang semata-mata untuk menarik perhatian orang, termasuk pemasangan papan nama dengan ukuran dan/atau bentuk yang berlebih-lebihan.⁶² Kode etik profesi arsitek juga melarang pemasangan iklan atau sarana promosi yang menyanjung atau memuji diri sendiri, apalagi yang bersifat menyesatkan, tidak benar, atau menipu.

Lantas bagaimana praktik di negara lain? Survei yang dilakukan oleh Reibel (2013) pada 22 negara Uni Eropa memberikan temuan yang menarik. Mayoritas negara-negara tersebut umumnya **memperbolehkan** kuasa dan konsultan pajak untuk beriklan, tetapi **melarang** iklan yang merendahkan pihak lain, memanipulasi, *misleading*, memberikan suatu 'janji', dan sebagainya. Secara khusus, terdapat beberapa negara yang melarang jenis iklan tertentu, seperti *canvassing* (kontak langsung dengan calon pengguna untuk promosi), *comparative advertising* (membandingkan dengan pesaing), atau juga meletakkan materi iklan dalam media tertentu.⁶³

D. Aspek Praktik Usaha Lainnya

D.1 Konflik Kepentingan

Dalam rangka prinsip membangun profesi kuasa dan konsultan pajak yang berintegritas dan menerapkan prinsip *corporate governance*, pengaturan kuasa dan konsultan pajak perlu mencantumkan tentang konflik kepentingan (*conflict of interest*) atau disingkat sebagai CoI. CoI sendiri dapat muncul pada situasi di mana kuasa dan konsultan pajak yang menerima suatu pekerjaan ternyata mewakili dua kepentingan atau lebih yang sifatnya bertolak belakang. Pada dasarnya, permasalahan CoI tidak otomatis timbul ketika kuasa dan konsultan pajak menerima pekerjaan atau mewakili pihak-pihak yang saling berhadapan. Namun, lebih kepada upaya **memanfaatkan posisi** atau **informasi** yang

⁶² Pasal 8 huruf b, Kode Etik Profesi Advokat yang dirilis oleh Peradi.

⁶³ Rudolf Reibel ed., Op.Cit., 303-306.

diterima dari salah satu pihak, untuk kepentingan pribadi kuasa dan konsultan pajak tersebut.

Dengan demikian, jika pihak yang melakukan jasa di bidang perpajakan mewakili kepentingan pihak-pihak yang bertolak belakang, tetapi tetap menjaga profesionalismenya dengan tidak memanfaatkan posisi atau informasi yang diterimanya, sesungguhnya tidak terjadi penyelewengan atas CoI. Sayangnya, dalam konteks mewakili kepentingan pihak yang berbeda, sangat sulit untuk menelusuri sejauh mana profesionalisme kuasa dan konsultan pajak. Oleh karena itu, pengaturan CoI umumnya lebih bersifat pencegahan adanya pekerjaan yang mewakili pihak yang berbeda.

CoI sebenarnya sudah cukup dapat dicegah dengan pengaturan pembatasan atas pekerjaan yang diterima kuasa dan konsultan pajak. Atas pekerjaan yang mengandung CoI, kuasa dan konsultan pajak wajib melaporkan pekerjaan tersebut kepada klien atau mundur dari penugasan tersebut. Selain itu, aspek pelaporan berkala serta pemeriksaan atau pengawasan yang dilakukan oleh organisasi profesi ataupun pemerintah juga berfungsi sebagai *deterrent effect*.

Selain itu, upaya pencegahan CoI bisa dilakukan melalui pengaturan atas rangkap jabatan, semisal pelarangan pegawai otoritas pajak sebagai kuasa dan konsultan pajak, hubungan keluarga dengan klien, atau indikasi adanya pengendalian yang dominan terhadap klien.

D.2 Kuasa dan Konsultan Pajak Asing

Pengaturan mengenai kuasa dan konsultan pajak asing umumnya dilakukan dalam rangka untuk menghindari dari adanya pemberian jasa perpajakan oleh pihak-pihak yang tidak memiliki kualifikasi dan pengetahuan pajak domestik di suatu negara. Akan tetapi, pengaturan atas penyediaan jasa perpajakan oleh kuasa dan konsultan pajak asing harus dikategorikan secara lebih detail berdasarkan mekanisme penyerahan jasanya sebagai berikut:

- (i) jasa diberikan untuk konsultasi secara **online** atau secara **korespondensi**;
- (ii) jasa diberikan secara **sementara** (*temporary*) ataupun **sesekali** (*occasional*); atau
- (iii) jasa diberikan melalui **aktivitas permanen**.

Umumnya, banyak negara membedakan syarat dan kualifikasi bagi konsultan asing untuk setiap jenis jasa tersebut. Dari komparasi yang dilakukan oleh Reibel (2013), dapat dilihat bahwa persyaratan untuk melakukan aktivitas permanen

diatur **secara ketat**, namun **tidak** untuk jenis jasa konsultasi secara *online* atau korespondensi dan secara sesekali.⁶⁴

Survei yang dilakukan oleh Heydecke dan Schick (2023) terhadap 21 organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak di Uni Eropa juga memperlihatkan adanya keengganan untuk menerima praktik kuasa dan konsultan pajak asing.⁶⁵ Keengganan tersebut didorong oleh argumen bahwa pemahaman kerangka hukum dan sistem pajak antarnegara yang berbeda-beda sehingga dibutuhkan adanya pelatihan yang bersifat khusus, serta kendala bahasa.

Pengaturan secara ketat atas jasa yang bersifat permanen tersebut ditunjukkan dengan adanya persyaratan menjadi anggota dari organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak lokal. Lebih lanjut lagi, organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak lokal biasanya juga memiliki kualifikasi keanggotaan, semisal ujian sertifikasi, PPL, pengetahuan tentang pajak domestik negara tempat mereka memberikan jasa, serta kualifikasi lainnya. Selain itu, kuasa dan konsultan pajak asing juga wajib tunduk terhadap regulasi di bidang ketenagakerjaan.⁶⁶

E. Usulan bagi Indonesia

Sebagai penutup, dapat kita simpulkan bahwa **pengaturan bentuk badan usaha dan nama kantor** kuasa dan konsultan pajak **bukanlah** sesuatu yang harus diatur secara kaku. Adanya kekakuan untuk membatasi bentuk badan usaha kantor kuasa dan konsultan pajak sejatinya kurang kompatibel dengan perkembangan bisnis dan tantangan globalisasi. Justru, yang harus ditekankan

⁶⁴ Rudolf Reibel ed., *Op.Cit.*, 37-41

⁶⁵ Ronja Heydecke dan Michael Schick, *Tax Professions in Europe: Findings of the Survey*, (Brussels: German Federal Chamber of Tax Advisers, 2023).

⁶⁶ Meski demikian, penggunaan kuasa dan konsultan pajak asing juga harus memperhatikan aturan hukum tentang ketenagakerjaan di Indonesia. Khusus untuk kuasa dan konsultan pajak asing, tenaga kerja asing hanya dapat dipekerjakan melalui pemberi kerja yang telah ditentukan oleh Undang-Undang No. 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 6 Tahun 2023 tentang [Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang \(UU Ketenagakerjaan s.t.d.t.d. UU Cipta Kerja 2023\)](#) *juncto* Peraturan Pemerintah No. 34 Tahun 2021 tentang Penggunaan Tenaga Kerja Asing (PP 34/2021). Menurut kedua aturan hukum tersebut, salah satu jenis pemberi kerja yang dapat memperkerjakan tenaga kerja asing, yaitu badan hukum yang berbentuk perseroan terbatas yang didirikan berdasarkan hukum Indonesia dan bagi pemberi kerja yang berbentuk orang perseorangan dilarang memperkerjakan tenaga kerja asing. Selanjutnya, pemberi kerja tersebut wajib memiliki izin tertulis dari Menteri atau pejabat yang ditunjuk ketika memperkerjakan tenaga kerja asing. Selanjutnya, tenaga kerja asing tersebut hanya dapat dipekerjakan di Indonesia hanya dalam hubungan kerja untuk jabatan tertentu dan jangka waktu tertentu. Dengan demikian, kuasa dan konsultan pajak asing tidak dapat memiliki aktivitas secara permanen di Indonesia. Lihat Pasal 42 UU Ketenagakerjaan s.t.d.t.d. UU Cipta Kerja 2023 *juncto* Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 huruf d PP 34/2021.

adalah bagaimana **upaya pemerintah untuk menjamin** agar kuasa dan konsultan pajak dan kantor kuasa dan konsultan pajak **berorientasi secara konsisten** dalam mewujudkan secara **seimbang** ranah sosial dan komersial dalam kegiatan mereka.

Isu utama **bukan** kepada soal bentuk badan usaha dari kuasa dan konsultan pajak, namun kepada soal bagaimana **tanggung jawab** profesi tetap terjaga. Dalam konteks kuasa dan konsultan pajak, bentuk badan usaha **seharusnya** tidak menjadi isu lagi. Profesi kuasa dan konsultan pajak semestinya tetap diberikan keleluasaan dalam menggunakan bentuk badan usaha yang beragam. Keleluasaan tersebut juga **selaras** dengan adanya tantangan perubahan bisnis dan globalisasi.

Studi komparasi pengaturan profesi kuasa dan konsultan pajak yang dilakukan di Amerika Serikat, Inggris Raya (UK), Belanda, Singapura, dan Malaysia juga turut mengkonfirmasi. Di seluruh negara tersebut, memang terdapat suatu rujukan atau tendensi bentuk badan usaha kantor kuasa dan konsultan pajak, tetapi setiap kuasa dan konsultan pajak **bebas memilih bentuk badan usaha dan nama kantor** yang sekiranya lebih sesuai dengan **kebutuhan**. Ini juga ditunjukkan dengan kehadiran berbagai nama-nama *brand* lokal di negara tersebut yang memiliki reputasi baik, sanggup bersaing di ranah global, dan **berbentuk perseroan terbatas** atau serupa dengan perseroan terbatas.

Tidak adanya **pembatasan** mengenai **bentuk badan usaha** dan **nama kantor** kuasa dan konsultan pajak juga merupakan **bentuk dukungan** pemerintah dalam mendorong **brand lokal** untuk *go international*. Dalam konteks Indonesia, dukungan ini sangat diperlukan karena dua argumen. *Pertama*, menjamin keselarasan dengan agenda perekonomian nasional khususnya untuk mencapai Visi Indonesia Emas, sebagaimana tertuang dalam UU RPJPN 2025-2045. *Kedua*, menciptakan peluang pasar yang selama ini sulit dipenetrasi oleh kantor kuasa dan konsultan pajak asal Indonesia.

Di sisi lain, aspek perlindungan pengguna jasa dari kerugian finansial yang ditimbulkan oleh kelalaian dari kuasa dan konsultan pajak juga semakin perlu untuk diatur. Terlebih, polemik tentang tidak dapat dituntutnya kuasa dan konsultan pajak secara perdata dan pidana sempat menjadi usulan dalam RUU Konsultan Pajak. Oleh karena itu, mekanisme PI *insurance* perlu dipertimbangkan sebagai instrumen perlindungan konsumen.

Pada praktiknya, beberapa perusahaan asuransi di Indonesia juga telah menyediakan produk asuransi ini. Ketersediaan pengaturan dan dorongan penggunaan PI *insurance* secara tidak langsung akan **menyelesaikan** perdebatan mengenai aspek **pertanggungjawaban** profesi dan bentuk badan usaha kantor kuasa dan konsultan pajak. Jika akan diatur, sebaiknya pemerintah

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

perlu memberikan perhatian dan intervensi berupa panduan yang akan menjadi pedoman bagi kuasa dan konsultan pajak maupun perusahaan asuransi. Langkah yang diambil oleh otoritas pajak Inggris Raya (HMRC) yang meminta masukan dan partisipasi dari seluruh pemangku kepentingan terkait PI *insurance*, sepertinya perlu dicontoh.

Berkaitan dengan imbalan jasa, iklan, dan kompetisi pasar, pemerintah juga perlu mendalami situasi terkini dan melakukan asesmen atas dampaknya secara perspektif makro. Dalam rangka untuk mengurangi biaya kepatuhan, pemerintah bisa saja memberikan suatu panduan tentang imbalan jasa sebagaimana telah dilakukan di beberapa negara. Panduan tersebut tidak perlu mengikat, tapi sifatnya bisa dijadikan suatu rujukan biaya imbalan jasa yang *reasonable*.

Terkait masalah *contingency fee*, ada baiknya dibatasi dalam praktik penyediaan jasa perpajakan di Indonesia. Pembatasan ini dilakukan karena mengingat bahwa sistem perpajakan yang belum sepenuhnya transparan sehingga berpotensi mendorong adanya praktik ‘penyalahgunaan atau *at all cost*’ untuk memenangkan suatu kasus.

Sehubungan kegiatan iklan dan kompetisi pasar, yang dibutuhkan oleh pemerintah adalah pemahaman bahwa struktur pasar yang cenderung terkonsentrasi pada pemain tertentu yang dipengaruhi oleh sifat jasa perpajakan yang tidak identik serta larangan untuk beriklan secara terbuka oleh kuasa dan konsultan pajak. Dengan pemahaman ini, diharapkan bahwa pemerintah harus hati-hati dalam meregulasi pasar jasa perpajakan dengan mengatasmakan upaya menciptakan pasar persaingan sempurna.

Khusus untuk pengaturan konflik kepentingan, hal yang diperlukan adalah tetap mengatur secara spesifik larangan bagi Aparatur Sipil Negara (ASN), selain dosen untuk merangkap sebagai kuasa dan konsultan pajak. Profesi dosen ASN seyogianya masih diperbolehkan menjadi kuasa dan konsultan pajak karena dalam rangka mengamalkan Tri Dharma Perguruan Tinggi. Terlebih ke depannya terdapat persyaratan bagi para pengajar di sekolah vokasi (diploma) untuk memiliki sertifikat kompetensi. Lebih lanjut, dosen juga perlu mengetahui praktik di lapangan agar dapat menghasilkan lulusan yang berkualitas tidak hanya terkait teori, namun juga praktik. Dengan demikian, pencegahan CoI bukan berarti sebagai upaya untuk menciptakan hambatan bagi profesi tertentu lainnya untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak.

Terakhir, mengenai pengaturan kuasa dan konsultan pajak asing. Bagi Indonesia, pengaturan mengenai kuasa dan konsultan pajak asing perlu dilihat dalam konteks bahwa agar wajib pajak Indonesia dilindungi dari pihak yang tidak mempunyai kompetensi. Dalam implementasinya, sebaiknya aturan mengenai

kuasa dan konsultan pajak asing juga dikaitkan dengan kuasa wajib pajak yang **memerlukan** surat kuasa khusus. Hal ini sesuai dengan [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.t.d. [UU Cipta Kerja 2023](#) di mana wajib pajak dapat menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakannya. Dengan demikian, untuk jasa-jasa yang bersifat konsultasi (*advisory*), kuasa dan konsultan pajak asing masih memiliki kemungkinan untuk diperbolehkan berpraktik.

BAB 9

SISTEM PENGENDALIAN MUTU DAN KODE ETIK

Pengendalian mutu kuasa dan konsultan pajak pada dasarnya **sama pentingnya** dengan kompetensi kuasa dan konsultan pajak. Pengendalian tersebut setidaknya dapat dilihat dari dua aspek. *Pertama*, kebutuhan untuk menjaga, mempertahankan, dan meningkatkan penguasaan kompetensi perpajakan yang sudah dimiliki maupun perkembangan kompetensi perpajakan terbaru. Tanpa adanya sistem pengendalian mutu tersebut, kompetensi yang sudah dimiliki **belum tentu relevan** dengan perkembangan dan dinamika perpajakan. *Kedua*, perlunya menjaga etika kuasa dan konsultan pajak. Dengan begitu, terdapat standar etika dan panduan terhadap batasan-batasan yang perlu diperhatikan.

Bab ini menyajikan pembahasan mengenai sistem pengendalian mutu dan kode etik yang terbagi dalam lima bagian, yaitu kelembagaan, kompetensi pembelajaran, aspek monitoring dan evaluasi, sistem registrasi dan *database*, dan skema sanksi atas pelanggaran kode etik.

A. Prinsip dalam Sistem Pengendalian Mutu dan Kode Etik

Pengaturan atas sistem pengendalian mutu dan kode etik memerlukan dua prinsip dasar. *Pertama*, prinsip *equal treatment*. Pada Bab 7 telah dijelaskan mengenai prinsip *equal treatment* dan kaitannya dengan kompetensi kuasa dan konsultan pajak. Salah satu hal yang disoroti ialah adanya **perlakuan sama** bagi situasi dan/atau individu **yang serupa**. Pada saat pengaturan kompetensi, terdapat justifikasi adanya **perlakuan berbeda** terhadap tiga jalur kualifikasi. Karena, pihak-pihak yang berpeluang untuk memberikan jasa perpajakan dan dianggap mempunyai kompetensi perpajakan adalah **tidak serupa**.

Namun demikian, dalam konteks sistem pengendalian mutu dan kode etik, prinsip *equal treatment* justru harus diimplementasikan melalui perlakuan yang setara. Pada saat seluruh pihak **telah memenuhi** standar kompetensi dan 'masuk' dalam ekosistem kuasa dan konsultan pajak maka sejatinya **tidak terdapat perbedaan** yang signifikan antara satu pihak dengan pihak yang lainnya. Artinya, setiap pihak yang telah mempunyai hak menyandang gelar profesi kuasa dan konsultan pajak dianggap telah memenuhi standar yang sama.

Oleh sebab itu, prinsip *equal treatment* dalam **sistem pengendalian mutu** dan kode etik akan diwujudkan melalui **perlakuan yang sama** dan diterapkan tanpa terkecuali. Artinya, setiap kuasa dan konsultan pajak harus mematuhi peraturan dan menunaikan kewajiban yang sama, baik dalam hal pengembangan **kompetensi berkelanjutan perpajakan** (dikenal juga dengan nama **pengembangan profesi berkelanjutan/PPL**), keanggotaan asosiasi, penyajian laporan, hingga patuh terhadap syarat administrasi yang mengikat. Tujuannya, untuk membentuk kualitas dan integritas kuasa dan konsultan pajak yang memenuhi standar tertentu. Dengan demikian, **tidak terdapat ketimpangan** kualitas jasa perpajakan yang dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak.

Kedua, prinsip bahwa **keterlibatan pemerintah** dalam pengaturan kuasa dan konsultan pajak seyogianya bersifat **pembinaan** dan **pengawasan**. Kegiatan tersebut mayoritas berada dalam area **sistem pengendalian mutu kompetensi perpajakan** serta **kode etik** kuasa dan konsultan pajak.

Sebagai contoh, peran ideal pemerintah dalam pengaturan kuasa dan konsultan pajak dapat kita lihat pada peran yang dijalankan oleh pemerintah/otoritas pajak di Inggris Raya (Her Majesty Revenue and Customs/HMRC). Di negara tersebut, pemerintah **tidak mengintervensi** praktik usaha, kualifikasi, dan sebagainya. Hal-hal yang diawasi dan dibina lebih banyak berkaitan dengan aspek pelaporan, tanggung jawab, asuransi pertanggungjawaban kerugian finansial wajib pajak, hingga pengungkapan informasi pajak pengguna jasa.¹ Melalui contoh tersebut, bisa kita simpulkan bahwa peran aktif pemerintah sangat dibutuhkan, khususnya dalam aspek-aspek yang berkaitan dengan **pembinaan** dan **pengawasan** kuasa dan konsultan pajak.

B. Kompetensi Pembelajaran

Kualitas seorang kuasa dan konsultan pajak dapat diukur salah satunya dari latar belakang **pendidikan kompetensi perpajakan** dan **pengalaman praktik** di lapangannya. Namun, kompetensi yang dihasilkan dari pendidikan tetap perlu ditingkatkan mengikuti **perkembangan isu perpajakan** dan **semakin luasnya jenis-jenis jasa perpajakan** saat ini.

Agar dapat mengikuti perkembangan isu perpajakan yang terjadi, seorang kuasa dan konsultan pajak perlu untuk meningkatkan kemampuan dan pengetahuannya. Secara empiris, tingkat pendidikan kompetensi perpajakan kuasa dan konsultan pajak sangat berpengaruh pada kemampuan dan

¹ Lihat Julian Hicket dan Adrian Shipowright (Ed.), *Law and Regulation of Tax Professionals*, (London: Bloomsbury Professional, 2021).

kualitasnya dalam memberikan jasa perpajakan.² Untuk meningkatkan pengetahuan dan pengalaman yang mumpuni di bidang kompetensi perpajakan, kuasa dan konsultan pajak perlu mengikuti **pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL)**.³

Sebagai informasi, pendidikan kompetensi berkelanjutan di bidang perpajakan merupakan bentuk **jaminan** perlindungan kepada wajib pajak bahwa kuasa dan konsultan pajak yang bernaung di bawah organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak selalu dijaga dan dikembangkan tingkat keahliannya. Di sisi lain, pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan akan menjadi sarana bagi organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak serta pemerintah untuk **menjamin kualitas kuasa dan konsultan pajak** dan **meningkatkan keilmuan, pengalaman, serta praktik**.⁴ Untuk itulah, pemerintah juga berkepentingan terhadap pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan dengan **memastikan kurikulum, modul pembelajaran, dan pengajar dengan kualitas yang terstandarkan**.

Dari studi yang dilakukan oleh Reibel, survei yang dilakukan atas 20 negara di Uni Eropa memperlihatkan bahwa **mayoritas negara** (13 dari 20) **mewajibkan dan mengatur jenis** pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL) yang harus diperoleh oleh kuasa dan konsultan pajak. Tiga negara mewajibkan adanya pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL), tetapi prasyarat serta mekanismenya diserahkan kepada masing-masing profesi kuasa dan konsultan pajak. Sedangkan empat negara lainnya, tidak mewajibkan adanya pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL).⁵ Sebagai informasi, pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL) di sebagian negara tersebut tidak hanya bertujuan untuk mendorong standar mutu, tetapi juga menjadi prasyarat **perpanjangan izin** praktik kuasa dan konsultan pajak.

Apabila melihat praktik di negara lain, seperti Prancis, satuan kredit pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL) bisa didapatkan **tanpa adanya pelatihan di dalam kelas**. Bentuk dari pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL) di Prancis dapat berupa **karya tulis** serta **menjadi**

² Farida F. Adigamova, "Advanced Training of Tax Consultants," *Kazan Federal University* (2016): 6.

³ Farida F. Adigamova dan Aidar M. Tufetulov, "Training of Tax Consultants: Experience and Prospects", *Kazan Federal University* (2014): 2.

⁴ Rex Marshall, Malcolm Smith, dan Robert Armstrong. "Ethical Issues Facing Tax Professionals: A Comparative Survey of Tax Agents and Practitioners in Australia." *Asian Review of Accounting* Vol. 18 No. 3 (2010).

⁵ Rudolf Reibel ed., Op.Cit., 15. Dalam studi survei yang terbaru (2023), organisasi profesi di beberapa negara di Uni Eropa tidak mewajibkan adanya pembuktian mengikuti PPL, contohnya Republik Ceko, Estonia, Finlandia, Prancis, Slovenia, dan Spanyol. Lihat Ronja Heydecke dan Michael Schick, *Tax Professions in Europe: Findings of the Survey*, (Brussels: German Federal Chamber of Tax Advisers, 2023), 34.

pembicara. Melihat praktik di Prancis, dapat dipahami bahwa untuk mempertahankan dan meningkatkan kualitas kuasa dan konsultan pajak tidak hanya melalui pendidikan formal dalam kelas, melainkan dapat juga **melaksanakan riset dan mencerdaskan publik.**⁶

Di Australia, pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL) bagi *tax agent* dapat pula dilakukan **di dalam** maupun **di luar kelas** dan juga tidak terbagi ke dalam kegiatan terstruktur maupun tidak terstruktur. Adapun pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL) yang dapat dilakukan kuasa dan konsultan pajak dapat berbentuk seminar, lokakarya, kursus, pelatihan terstruktur, mengajar, konferensi, webinar, **penelitian, penulisan,** atau **presentasi** dalam pelatihan terstruktur.⁷

Di Indonesia sendiri, pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan atau **dikenal dengan nama PPL** menjadi skema yang diwajibkan bagi profesi berikut ini.

▪ **Arsitek**⁸

Setiap arsitek wajib untuk mengikuti Pengembangan Keprofesian Berkelanjutan (PKB). Organisasi profesi, dalam hal ini Ikatan Arsitek Indonesia, bertugas menyelenggarakan dan memantau pelaksanaan PKB.

▪ **Akuntan Beregister**⁹

Kegiatan PPL merupakan kegiatan yang harus diikuti oleh akuntan berpraktik. Setiap tahun, akuntan berpraktik wajib menyampaikan laporan realisasi PPL. Adapun bentuk kegiatan PPL adalah sebagai berikut:

- (i) pelatihan, kursus, lokakarya, diskusi panel, seminar, konferensi, konvensi, atau simposium;
- (ii) **program pascasarjana** pada bidang studi yang **relevan** dengan kompetensi Akuntan Berpraktik;
- (iii) program PPL dalam jaringan (*online*) yang diselenggarakan oleh Asosiasi Profesi Akuntan dan/ atau PPPK;
- (iv) publikasi tulisan artikel, makalah, atau buku dengan materi yang relevan dengan kompetensi Akuntan Berpraktik;

⁶ Rudolf Reibel ed., Op.Cit., 303-306.

⁷ Tax Practitioners Board, "CPE Activities", Internet, dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/cpe-activities>.

⁸ Pasal 17 dan 28 [Undang-Undang No. 6 Tahun 2017](#) tentang Arsitek s.t.d.t.d. [Undang-Undang No. 6 Tahun 2023](#) tentang Cipta Kerja.

⁹ Pasal 24 ayat (3) [Peraturan Menteri Keuangan No. 216/PMK.01/2017](#) tentang Akuntan Beregister.

- (v) riset profesional atau studi terhadap bidang yang relevan dengan kompetensi Akuntan Berpraktik; dan/atau
 - (vi) kegiatan lainnya yang bertujuan untuk menjaga kompetensi yang diselenggarakan oleh Asosiasi Profesi Akuntan.
- **Akuntan Publik**¹⁰

PPL Diselenggarakan oleh Asosiasi Profesi Akuntan Publik dan/atau PPPK. PPL tersebut terbagi menjadi dua, yakni PPL terstruktur dan PPL tidak terstruktur. PPL terstruktur seperti kegiatan tatap muka di kelas, sedangkan PPL tidak terstruktur meliputi lima hal sebagai berikut:

 - (i) mengikuti seminar, pelatihan, *workshop*, atau diskusi panel yang diselenggarakan oleh suatu pihak tertentu dengan tema yang relevan dengan bidang akuntansi, auditing, keuangan, bisnis, dan yang relevan;
 - (ii) mengajar pada mata kuliah bidang akuntansi, auditing, keuangan, bisnis, dan yang relevan;
 - (iii) menempuh pendidikan pada pendidikan tinggi strata dua atau tiga yang relevan dengan bidang akuntansi, auditing, keuangan, bisnis, dan yang relevan;
 - (iv) melakukan kegiatan penelitian pada bidang akuntansi, auditing, keuangan, bisnis dan yang relevan yang dituangkan dalam suatu tulisan atau karya ilmiah yang dipublikasikan;
 - (v) menulis karya ilmiah atau karya penulisan yang dipublikasikan dalam bentuk buku atau media publikasian lainnya.
 - **Aktuaris**¹¹

Aktuaris Publik wajib mengikuti PPL setiap tahunnya paling sedikit 20 SKP dan di antaranya paling sedikit 5 SKP PPL yang diselenggarakan oleh Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK).
 - **Tenaga Medis dan Tenaga Kesehatan**¹²

Dalam rangka menjaga dan meningkatkan mutu tenaga medis dan tenaga kesehatan, dilakukan pelatihan dan/atau kegiatan peningkatan kompetensi yang mendukung kesinambungan dalam menjalankan praktik. Pelatihan dan/atau kegiatan peningkatan kompetensi tersebut diselenggarakan oleh pemerintah pusat dan/atau lembaga pelatihan yang terakreditasi oleh pemerintah pusat. Penjagaan dan peningkatan mutu dilaksanakan sesuai

¹⁰ Dapat dilihat pada situs IAPI.

¹¹ Pasal 21 ayat (1) [Peraturan Menteri Keuangan No. 227/PMK.01/2020](#) tentang Aktuaris.

¹² Pasal 258 [Undang-undang \(UU\) No. 17 Tahun 2023](#) tentang Kesehatan.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

dengan standar profesi, standar kompetensi, standar layanan, serta perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi. Kemudian, pelatihan dan/atau kegiatan peningkatan kompetensi dapat digunakan untuk proses sertifikasi melalui konversi ke dalam satuan kredit profesi.

Lantas, bagaimana dengan profesi kuasa dan konsultan pajak? Kewajiban untuk mengikuti pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan atau dikenal dengan nama kegiatan pengembangan profesional berkelanjutan (PPL). Kegiatan PPL yang dimaksud diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 111/PMK.03/2014 s.t.d.t.d. Peraturan Menteri Keuangan No. 175/PMK.01/2022 tentang Konsultan Pajak ([PMK 111/2014](#) s.t.d.t.d. [PMK 175/2022](#)) *juncto* Peraturan Dirjen Pajak No. Per-13/PJ/2015 tentang Petunjuk Pelaksanaan Ketentuan Kuasa dan konsultan pajak ([Perdirjen 13/2015](#)). Pengembangan profesional berkelanjutan (PPL) merupakan upaya dan kegiatan yang wajib ditempuh setiap konsultan pajak untuk memelihara dan mengembangkan kompetensinya.

Dalam Pasal 23 huruf c [PMK 111/2014](#) s.t.d.t.d. [PMK 175/2022](#) menyatakan bahwa konsultan pajak **wajib mengikuti kegiatan PPL yang diselenggarakan atau diakui oleh asosiasi konsultan pajak** dan memenuhi satuan kredit pengembangan profesional berkelanjutan. Adapun kegiatan PPL yang wajib diikuti oleh kuasa dan konsultan pajak terdiri sebagai berikut.

Pertama, PPL terstruktur, yaitu kegiatan pengembangan profesional berkelanjutan yang dilaksanakan konsultan pajak pada saat mengikuti konferensi, seminar, lokakarya, diskusi panel, pelatihan atau kursus dalam bidang perpajakan. Termasuk dalam kegiatan sejenis adalah mengikuti program PPL terstruktur jarak jauh yang bersertifikat (*verified certificate*) yang diselenggarakan oleh asosiasi konsultan pajak.

Kedua, PPL tidak terstruktur, yaitu kegiatan pengembangan profesional berkelanjutan yang dilaksanakan konsultan pajak pada saat berpartisipasi dalam kegiatan berorganisasi yang diselenggarakan oleh asosiasi konsultan pajak. PPL tidak terstruktur juga dapat termasuk menulis artikel, makalah, atau buku dengan membawa nama atau mendapat izin asosiasi tempat konsultan pajak berhimpun. Selain itu, kegiatan mengajar dan menjadi narasumber di lingkungan asosiasi konsultan pajak juga termasuk jenis PPL ini.

Terkait kegiatan PPL di atas, terdapat beberapa catatan bagi Indonesia.

Ke depan, penyelenggaraan pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL) tidak hanya dilakukan oleh asosiasi profesi kuasa dan konsultan pajak saja, tetapi bisa diperluas kepada berbagai pihak yang memang diakui kredibilitasnya dan telah mendapat rekomendasi oleh pihak yang berwenang untuk bisa menyelenggarakan kegiatan PPL. Pihak-pihak tersebut misalnya, yaitu pusat

pendidikan dan pelatihan pajak, perguruan tinggi yang mempunyai bidang kompetensi perpajakan, dan lembaga riset dan pelatihan di bidang kompetensi perpajakan yang direkomendasikan.

Sebagai perbandingan di Australia, pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan bagi *tax agent* dapat diselenggarakan oleh asosiasi kuasa dan konsultan pajak, pemerintah (Australia Tax Office/ATO), perguruan tinggi, dan juga organisasi atau lembaga yang diakui kredibilitasnya.¹³

Kedua, kegiatan PPL terstruktur seharusnya tidak terbatas kegiatan di dalam kelas saja. Sebagaimana disebutkan bahwa PPL terstruktur dapat berupa konferensi, seminar, lokakarya, diskusi panel, pelatihan atau kursus. Kegiatan pembelajaran dan pendidikan berkelanjutan bagi kuasa dan konsultan pajak seharusnya dapat berbentuk kegiatan di dalam kelas maupun di luar kelas. Kegiatan PPL yang dilakukan di luar kelas misalnya, **mengajar, penelitian, sosialisasi, dan menulis.**

Kegiatan mengajar, penelitian, sosialisasi, dan penulisan seharusnya tidak dikategorikan sebagai PPL tidak terstruktur agar memiliki **bobot yang sama** besarnya dengan kegiatan dalam kelas. Selain itu, dorongan ini juga untuk **mewujudkan peran strategis** kuasa dan konsultan pajak dalam meningkatkan literasi pajak di Indonesia serta menciptakan keseimbangan antara kegiatan komersial dan sosial sebagai bentuk profesi *officium nobile*.

Ketiga, menjamin standar dan implementasi PPL. Untuk **menjamin** standardisasi pengetahuan bagi kuasa dan konsultan pajak, pemerintah bersama-sama dengan asosiasi profesi, dan perguruan tinggi di bidang kompetensi perpajakan perlu melakukan penyusunan dan pengembangan **standar minimum** PPL. Selain itu, upaya untuk menjamin kepatuhan dalam mengikuti PPL bisa dilakukan melalui **evaluasi berkala** yang dikaitkan dengan **proses perpanjangan izin** atau melalui pelaporan tahunan sebagaimana dilakukan oleh akuntan beregister. Upaya pembinaan dan pengawasan PPL tersebut juga dapat ditemukan di negara lain. Di Australia, *tax agent* harus melakukan pendaftaran ulang setiap tiga tahun dan melaporkan pendidikan kompetensi berkelanjutan perpajakan (PPL) yang telah dijalankannya.¹⁴

¹³ Tax Practitioners Board, "CPE Activities," Internet, dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/cpe-activities>.

¹⁴ Tax Practitioners Board, Continuing Professional Education for Tax Agents, Internet, dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/continuing-professional-education-tax-agents>.

C. Aspek *Monitoring* dan Evaluasi

Kuasa dan konsultan pajak menghadapi tantangan untuk menjadi lebih responsif terhadap perkembangan isu-isu perpajakan. Dengan begitu, kuasa dan konsultan pajak diharapkan mampu meningkatkan pengetahuan dan kemampuannya dalam bidang perpajakan secara berkala. Di sisi lain, peningkatan kompetensi kuasa dan konsultan pajak tersebut harus dimonitor dan dievaluasi oleh pihak yang berwenang. *Monitoring* dan evaluasi ini dilakukan dalam rangka pengendalian mutu kuasa dan konsultan pajak.

Pada dasarnya, penilaian kinerja yang efisien dan akurat merupakan alat yang berguna untuk mengendalikan, memantau, dan meningkatkan proses evaluasi kerja.¹⁵ Oleh sebab itu, pihak yang berwenang dalam melakukan penilaian kinerja perlu membuat sistem yang tepat untuk mengetahui perkembangan dan menjamin mutu suatu profesi. Sistem *monitoring* dan evaluasi yang tepat akan memberikan manfaat bagi pemerintah, organisasi profesi, dan sekaligus wajib pajak. Pada bagian ini akan dijelaskan tiga instrumen yang bisa dipergunakan dalam aspek pengawasan dan pembinaan.

C.1 Pelaporan Tahunan

Adapun *monitoring*, evaluasi kinerja, serta kemampuan kuasa dan konsultan pajak dapat dilakukan dengan mewajibkan adanya laporan tahunan yang menunjukkan kegiatan seorang kuasa dan konsultan pajak secara berkala. Selain itu, *monitoring* dan evaluasi tersebut juga dapat dilakukan dengan mewajibkan registrasi ulang secara berkala untuk mengetahui apakah seorang kuasa dan konsultan pajak memiliki kualitas yang masih mumpuni dan masih memenuhi persyaratan untuk menjadi kuasa dan konsultan pajak.

Berkaitan dengan penerapan sistem *monitoring* dan evaluasi, perbandingan dapat dilakukan dengan profesi lain di Indonesia, misalnya akuntan publik. Dalam Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik ([UU 5/2011](#)), pelaporan tahunan diwajibkan bagi kantor akuntan publik (KAP). KAP menyampaikan laporan tahunan secara lengkap dan benar, paling lambat pada setiap akhir bulan April kepada Menteri Keuangan. Adapun laporan yang dimaksud terdiri dari dua, yakni laporan kegiatan usaha dan laporan keuangan untuk tahun takwim sebelumnya serta laporan program dan realisasi tahunan program pengembangan profesi akuntan publik dan/atau pendidikan akuntansi bagi KAP. Tidak ada kewajiban pelaporan individu akuntan publik kepada

¹⁵ Jaroslava Kadarova., Michaela Durkacova, dan Lenka Kalafusova, "Innovative Approaches to The Modification of BSC Model," *Procedia Social and Behavioral Sciences* (2014): 168.

pemerintah. Kewajiban pelaporan tersebut hanya melekat pada KAP yang bersangkutan.

Pengaturan yang relatif serupa dapat dijumpai pada profesi aktuaris. Kantor konsultan aktuarial (KKA) wajib menyampaikan laporan tahunan untuk periode 1 Januari sampai dengan 31 Desember kepada Kepala Pusat Pembina Profesi Keuangan (PPPK). Laporan tersebut terdiri atas laporan kegiatan usaha KKA, laporan keuangan, dan laporan realisasi kerja sama dengan KKA Asing jika KKA bekerja sama dengan KKA Asing.¹⁶

Bagaimana di negara lain? Di Australia, Tax Practitioners Board (TPB), sebagai lembaga supra organisasi profesi kuasa dan konsultan pajak, tidak mewajibkan kuasa dan konsultan pajak untuk membuat laporan tahunan terkait jasa perpajakan yang diberikannya kepada wajib pajak.¹⁷ Namun, negara ini menerapkan sistem registrasi ulang. Berdasarkan TASA, seluruh *tax agent* terdaftar di Australia diwajibkan untuk memperbarui keanggotaannya setiap tiga tahun sekali dan memberikan jaminan bahwa mereka tetap memenuhi persyaratan sebagai *tax agent*.¹⁸ Sistem registrasi ulang yang dilakukan berkala tersebut dipergunakan oleh TPB untuk melakukan pengecekan dan pengawasan atas kualifikasi yang dimiliki kuasa dan konsultan pajak.

Selain registrasi ulang, Australia juga menetapkan sistem pelaporan bagi asosiasi *tax agent* ketika terdapat anggotanya yang bermasalah atau melanggar kode etik. Setiap tahunnya, TPB diwajibkan melakukan pelaporan kepada menteri keuangan terkait *tax agent* yang terdaftar, yang ditangguhkan izin praktiknya, serta kegiatan yang dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak dalam satu tahun.¹⁹ Setiap *tax agent* yang terdaftar dan *tax agent* yang izin praktiknya ditangguhkan di TPB akan dilaporkan kepada ATO.

Selain itu, negara lain yang menerapkan registrasi ulang untuk melakukan pengendalian mutu atas kuasa dan konsultan pajak, yaitu Malaysia. Di negara tersebut, hanya agen pajak berlisensi yang dapat mewakili wajib pajak dihadapan otoritas pajak. Adapun lisensi tersebut diterbitkan oleh Kementerian Keuangan dan berlaku selama tiga tahun.²⁰ Artinya, agar dapat memberikan jasa

¹⁶ Pasal 29 ayat (1) [Peraturan Menteri Keuangan No. 227/PMK.01/2020](#) tentang Aktuaris.

¹⁷ Kewajiban deklarasi tahunan ini dapat dimaklumi mengingat TPB merupakan badan supra organisasi yang dibentuk oleh Pemerintah Australia. Selain itu, ketentuan kualifikasi atau sertifikasi di Australia juga mewajibkan konsultan pajak atau *tax agent* terdaftar melalui TPB. Di sisi lain, jumlah konsultan pajak di Australia cukup banyak sehingga deklarasi tahunan diperlukan untuk menjaga tata kelola administrasi yang baik.

¹⁸ Tax Practitioners Board, "Registering As An Individual Tax Agent". Internet, dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/register-individual-tax-agent>.

¹⁹ Section 60-1, What this Division is about, Tax Agent Services Act 2009.

²⁰ LDHN Malaysia, "Panduan Bagi Permohonan Kelulusan Ejen Cukai", Internet, dapat diakses melalui http://phl.hasil.gov.my/pdf/pdfam/BM_PanduanBagiPermohonanEjenCukai.pdf.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

perpajakan kepada wajib pajak, agen pajak tersebut harus melakukan registrasi ulang.

Ada pula negara yang tidak mewajibkan kuasa dan konsultan pajak membuat laporan tahunan, yakni Jepang. Namun, kewajiban pelaporan melekat pada asosiasi profesi kuasa dan konsultan pajaknya. Dalam *Zeirishi Act*, pihak asosiasi profesi akuntan pajak publik memiliki kewajiban untuk membuat laporan secara berkala mengenai pelaksanaan wewenang dan tanggung jawabnya kepada Kementerian Keuangan.²¹

Berdasarkan uraian di atas, dapat diketahui bahwa isu atas *monitoring* dan evaluasi, khususnya mengenai pelaporan tahunan mencakup tiga hal. *Pertama*, ada atau tidaknya pelaporan tahunan. Dalam hal tidak terdapat kewajiban pelaporan tahunan, langkah yang sebaiknya dilakukan ialah melalui skema registrasi ulang. Momentum registrasi ulang tersebut dipergunakan untuk mengevaluasi perilaku dan kompetensi dari kuasa dan konsultan pajak.

Kedua, pihak yang wajib menyelenggarakan pelaporan. Kewajiban dapat diserahkan kepada seorang kuasa dan konsultan pajak yang bersangkutan, kantor kuasa dan konsultan pajak tempatnya bernaung, atau organisasi profesi tempatnya bernaung. Dalam hal ini, pihak yang diserahkan kewajiban tersebut akan tergantung dari poin *ketiga*, yaitu jenis informasi apa yang hendak diketahui oleh pemerintah.

Sebagai penutup, penting juga untuk memperhatikan agar pengawasan dan kewajiban pelaporan dilakukan secara proporsional. Kewajiban pelaporan yang berlapis dan terlalu berlebihan juga bukan hal yang ideal. Sebagai contoh, kewajiban pelaporan dilakukan oleh individu, kantor kuasa dan konsultan pajak, sekaligus organisasi profesi, dan di saat yang bersamaan terdapat persyaratan registrasi ulang (pembaharuan izin) dengan menunjukkan dokumen-dokumen yang sama.

C.2 Sistem Registrasi dan Pangkalan Data

Terdaftarnya kuasa dan konsultan pajak dalam suatu sistem yang disediakan oleh otoritas yang berwenang menunjukkan berjalannya proses pendataan, *monitoring*, dan evaluasi secara baik. Proses registrasi dapat menjadi **pintu masuk** proses pengumpulan dan penyimpanan data terkait kuasa dan konsultan pajak.

Melihat perkembangan teknologi yang terjadi saat ini, sistem registrasi umumnya dilakukan secara daring dengan bantuan teknologi atau biasa dikenal

²¹ Pasal 49-9 *Zeirishi Act*.

registrasi secara daring (*online registration*). Sistem registrasi *online* bagi kuasa dan konsultan pajak sejatinya memberikan banyak manfaat bagi otoritas yang berwenang dalam melakukan pendataan. Adapun manfaat yang dimaksud ialah memberikan kemudahan dan kecepatan, keakuratan dan keamanan data lebih terjamin, dan juga proses pengumpulan data serta analisis yang lebih mudah. Dewasa ini, informasi atau data dianggap sebagai aset penting bagi suatu institusi.²²

Apabila melihat praktik di negara lain, di Australia, *tax agent* yang ingin memberikan jasa perpajakan wajib terdaftar dan memiliki nomor identifikasinya.²³ Registrasi nomor identifikasi tersebut yang kemudian dapat menjadi jaminan bagi wajib pajak bahwa *tax agent* telah memiliki kualifikasi yang mumpuni dan terdaftar secara legal. Bahkan TPB juga memiliki laman tersendiri yang dapat digunakan wajib pajak untuk mengecek terqualifikasi atau tidaknya seorang *tax agent* yang mewakilinya.²⁴ Selain itu, ada juga negara lain yang memiliki sistem registrasi dan pendataan yang baik untuk kuasa dan konsultan pajak, yaitu Singapura. Wajib pajak dapat melakukan pengecekan atas kompetensi kuasa dan konsultan pajak di Singapura.²⁵

Pangkalan data dan informasi kuasa dan konsultan pajak di Indonesia seyogianya dikembangkan agar selalu *update*, informatif, bersifat transparan, dan dapat diakses oleh publik. Bagi kuasa dan konsultan pajak, portal data tersebut dapat digunakan untuk memantau perkembangan informasi di sektor perpajakan termasuk jika terdapat pemberitahuan dan notifikasi dari otoritas yang berwenang. Sedangkan dari sisi wajib pajak, portal data dan informasi tersebut akan membantu mereka dalam menelusuri dan melakukan asesmen atas profil dari kuasa dan konsultan pajak. Ketersediaan data dan informasi ini juga akan mengatasi persoalan informasi yang asimetris dalam pasar penyedia jasa perpajakan di Indonesia.

C.3. Skema Sanksi

Untuk menjamin efektivitas pengaturan atas perilaku, jaminan kompetensi, serta kepatuhan terhadap kode etik, dibutuhkan mekanisme sanksi. Sanksi sebagaimana dimaksud dapat dibedakan menjadi dua, yaitu sanksi administratif dan sanksi pidana. Sanksi administrasi dapat berupa teguran,

²² Richard K. Bemile, Juanita Gborgla, Paul Owusu Mensah, "Online Registration System," *International Journal of Research in Information Technologies* (2014): 1.

²³ Tax Practitioners Board, Who Needs to Register as a Tax Agent?, Internet, dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/who-needs-register-tax-agent>.

²⁴ Untuk mengetahui tax agent terqualifikasi atau tidak dapat dilakukan pengecekan melalui lama ini <https://www.tpb.gov.au/qas>.

²⁵ Dapat diakses pada: <https://sctp.org.sg/Members.aspx>

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

pembekuan/larangan penggunaan gelar/larangan praktik sementara, atau pemecatan, atau pencabutan izin praktik. Sementara sanksi pidana umumnya berbentuk hukuman mati, penjara, kurungan, dan denda.²⁶

Sanksi yang diberikan juga harus memperhatikan karakteristik dan tujuan dari penerapan sanksi. Sebagai contoh, sanksi denda memiliki karakter untuk mendorong kepatuhan hukum dari orang yang melanggar aturan hukum.²⁷ Di sisi lain, sifat sanksi pidana adalah untuk menghukum orang yang melanggar aturan hukum tersebut.²⁸

Skema sanksi atas kesalahan yang dilakukan kuasa dan konsultan pajak seyogianya juga mencerminkan asas proporsionalitas.²⁹ Artinya, terdapat hubungan yang erat antara tujuan dikenakannya sanksi dan tingkat sanksi tersebut. Adapun **prinsip proporsionalitas** atas penetapan sanksi harus memenuhi kriteria berikut: (i) **suitability**, yaitu manfaat dari tercapainya tujuan pengenaan sanksi dan denda, (ii) **need**, kebutuhan atas sanksi dan denda ketika upaya alternatif lainnya tidak memungkinkan, dan (iii) **proportionality**, yaitu keseimbangan antara tujuan dan sanksi/denda yang dikenakan.³⁰

Secara umum, pengaturan skema sanksi umumnya meliputi atas jenis sanksi, pelanggaran yang dikenai sanksi, serta pihak yang dapat memberikan sanksi. Sebagai contoh, pengaturan tentang pihak yang dapat memberikan sanksi di banyak negara di Uni Eropa didelegasikan kepada organisasi profesi dan bukan dilakukan secara langsung oleh pemerintah.³¹

Di Indonesia sendiri, ketentuan terkait sanksi administratif bagi konsultan pajak yang melakukan pelanggaran ringan tercantum dalam kode etik masing-masing asosiasi konsultan pajak. Sedangkan untuk sanksi pidana, hingga saat ini belum ada aturan mengenai hal tersebut. Contoh pengaturan atas sanksi administrasi konsultan pajak dapat ditemukan dalam kode etik konsultan pajak yang dibuat

²⁶ Berdasarkan Pasal 10 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, hukuman terbagi menjadi dua, yakni hukuman pokok dan hukuman tambahan. Hukuman pokok terbagi menjadi hukuman mati, hukuman penjara, hukuman kurungan, dan hukuman denda. Sementara hukuman tambahan terbagi menjadi pencabutan beberapa hak tertentu, perampasan barang tertentu, dan pengumuman keputusan hakim.

²⁷ Roman Seer dan Anna Lena Wilms, "General Report," dalam *Surcharges and Penalties in Tax Law*, ed. Roman Seer dan Anna Lena Wilms, (Amsterdam: IBFD, 2016), 9.

²⁸ *Ibid*, 7.

²⁹ Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation," dalam *Tax Law Design and Drafting Vol. 1* ed. Victor Thuronyi et al. (Washington D.C.: IMF, 1996), 23.

³⁰ Antonio Lopez Diaz, "Comment Report: Penalties, Interest and Surcharges under the Perspective of Proportionality," dalam *Surcharges and Penalties in Tax Law* (The Netherlands: IBFD, 2016): 78.

³¹ Ronja Heydecke dan Michael Schick, *Tax Professions in Europe: Findings of the Survey*, (Brussels: German Federal Chamber of Tax Advisers, 2023), 38.

oleh IKPI. Berdasarkan Pasal 7 kode etik konsultan pajak yang dibuat IKPI tersebut, sanksi administrasi dapat terbagi menjadi empat sebagai berikut.

- (i) Teguran Tertulis Bersifat Biasa
Sanksi ini diberikan ketika pelanggarannya masih termasuk kategori ringan dan masih dapat ditolerir.
- (ii) Teguran Tertulis Bersifat Keras
Sanksi berikan terhadap sifat pelanggaran yang berat atau karena mengulangi kembali pelanggaran kode etik atau tidak mengindahkan sanksi peringatan yang pernah diberikan.
- (iii) Pemberhentian Sementara Untuk Periode Tertentu
Sanksi jenis ini berikan untuk pelanggaran berat, tidak mengindahkan dan tidak menghormati ketentuan kode etik atau bilamana setelah mendapat sanksi berupa surat teguran tertulis bersifat keras masih mengulangi melakukan pelanggaran kode etik. Pemberian sanksi ini harus diikuti larangan untuk menjalankan profesi konsultan pajak dalam suatu periode tertentu.
- (iv) Pemberhentian Tetap
Pemberhentian tetap dikenakan bilamana dilakukan pelanggaran kode etik dengan maksud dan tujuan merusak citra dan martabat kehormatan profesi konsultan pajak yang wajib dijunjung tinggi sebagai profesi yang mulia dan terhormat. Atau, mengulangi kembali perbuatan yang terkena teguran tertulis bersifat keras.

Lebih lanjut, rezim sanksi administrasi kepada kuasa dan konsultan pajak atas pelanggaran kode etik juga diterapkan di beberapa negara. Berdasarkan studi perbandingan dari 10 negara yang dilakukan, Rusia merupakan satu-satunya negara yang tidak menerapkan sanksi bagi pelanggar kode etik, baik di tataran ketentuan peraturan perundang-undangan maupun organisasi profesi.³² Sementara 9 negara lainnya menetapkan sanksi atas pelanggaran kode etik, mulai dari teguran yang paling sederhana sampai dengan paling berat, yakni pemecatan. Menariknya, tidak banyak negara yang memberlakukan sanksi berupa denda moneter.

Dalam konteks Indonesia, sanksi administrasi yang bersifat teguran, pembekuan izin, serta pencabutan izin bisa diimplementasikan bagi profesi kuasa dan konsultan pajak. Kehadiran sanksi tersebut haruslah diletakkan dalam paradigma pembinaan dan pengawasan atas kode etik dan standar mutu kuasa dan konsultan pajak. Dengan demikian, adanya instrumen sanksi atau jenis

³² *Ibid*, 259-262.

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

punishment lainnya sebaiknya tetap berada dalam koridor untuk menjaga kepercayaan publik terhadap profesi kuasa dan konsultan pajak.

BAB 10

PENUTUP

Dari berbagai uraian sebagaimana telah diulas pada Bab 2 hingga Bab 9, terdapat beberapa simpulan penting yang perlu menjadi perhatian pemerintah dalam penyusunan *grand design* profesi kuasa dan konsultan pajak.

- (i) Kuasa dan konsultan pajak memiliki peran yang sangat **strategis** bagi sistem perpajakan di Indonesia. Peran yang dilakukan oleh kuasa dan konsultan pajak menyangkut 4 hal. *Pertama*, sebagai **perantara** (*tax intermediary*) antara wajib pajak dan pemerintah. *Kedua*, **mewakili** wajib pajak. *Ketiga*, meningkatkan **kepatuhan** wajib pajak. *Keempat*, sebagai **kepanjangan tangan pemerintah** untuk memberikan **informasi** kepada wajib pajak terkait dengan perubahan dan kompleksitas ketentuan perpajakan dengan bahasa yang mudah dipahami.
- (ii) Dalam perspektif yang lebih holistik, kuasa dan konsultan pajak sesungguhnya merupakan profesi yang mengemban peran sosial sebagai **'jembatan'** dalam **'kontrak fiskal'** antara pemerintah dan masyarakat. Oleh karena itu, tidak mengherankan jika profesi kuasa dan konsultan pajak dinilai sebagai **profesi yang mulia** (*officium nobile*). Kuasa dan konsultan pajak sebagai profesi *officium nobile* mensyaratkan perannya **untuk melayani wajib pajak dan keseimbangan antara aspek komersial dan sosial**. Peran tersebut kemudian diterjemahkan dalam upaya-upaya meningkatkan **literasi, edukasi**, membentuk **masyarakat sadar dan peduli pajak**, serta **membantu kepatuhan wajib pajak**.
- (iii) Adanya peran yang luas, strategis, dan mulia tersebut **menjustifikasi keterlibatan pemerintah** untuk menyusun *grand design* profesi kuasa dan konsultan pajak di Indonesia dengan cara pandang **visioner**. Adapun desain tersebut haruslah **berkepastian, menjamin prinsip equal treatment**, serta **mengakomodasi** seluruh pihak yang berkepentingan.
- (iv) Dalam perjalanan ketentuan tentang kuasa wajib pajak yang **silih berganti**, kuasa dapat dilakukan oleh 'konsultan pajak', 'bukan konsultan', 'karyawan wajib pajak', dan 'pihak lain' yang memenuhi persyaratan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku di eranya masing-masing. Kemudian,

ketentuan yang silih berganti tersebut membentuk **suatu rezim tersendiri** tentang kuasa dan konsultan pajak.

- (v) Saat ini **UU 6/1983 tentang KUP** sebagaimana telah diubah terakhir dengan (s.t.d.t.d.) **UU Cipta Kerja 2023**, khususnya Pasal 32 ayat (3), Pasal 32 ayat (3a), dan Pasal 44E ayat (2) huruf 'e', dan Pasal 48 merupakan **salah-satu pintu masuk** pengaturan kuasa dan konsultan pajak.
- (vi) Ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan atas 'kuasa' seluruhnya berkaitan dengan frasa yang menjelaskan atau mendefinisikan siapa yang dimaksud sebagai kuasa. Frasa yang digunakan mencerminkan pihak yang dapat menjalankan kuasa dan konsultan pajak, yaitu sebagai berikut:
- 'memahami masalah perpajakan';
 - 'menguasai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan';
 - 'mempunyai kompetensi tertentu dalam aspek perpajakan'.
- (vii) Frasa 'memahami masalah perpajakan', 'menguasai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan', serta 'memiliki kompetensi tertentu dalam aspek perpajakan' memiliki penjabaran yang berbeda-beda meskipun secara substansi **merujuk** pada hal yang sama. Sebagai akibatnya, terdapat potensi **inkonsistensi** persyaratan, **ketidakpastian**, dan **kecenderungan** untuk mengatur secara substantif mengenai pihak yang dianggap sebagai kuasa dari wajib pajak dalam **ketentuan di bawah UU**.
- (viii) Kehadiran Pasal 32 ayat (3a) **UU 6/1983** tentang KUP s.t.d.t.d. **UU Cipta Kerja 2023** juga **belum memberikan pengaturan substantif** secara keseluruhan. Rumusan pasal tersebut belum mencakup seluruh muatan materi yang dinyatakan oleh Hakim Mahkamah Konstitusi dalam Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017. Secara khusus, rumusan Pasal 32 ayat (3a) **UU 6/1983** tentang KUP s.t.d.t.d. **UU Cipta Kerja 2023** hanya memuat terkait **kriteria** orang yang dapat bertindak sebagai kuasa yang dikaitkan dengan kompetensi tertentu dalam aspek perpajakan. Di sisi lain, terkait standar kompetensi perpajakan seperti jenjang pendidikan tertentu, sertifikasi, dan/atau pembinaan oleh asosiasi dan/atau kementerian keuangan juga hanya dicantumkan dalam penjelasan.
- Berdasarkan Pasal 44E ayat (2) huruf 'e' **UU 6/1983** tentang KUP s.t.d.t.d. **UU Cipta Kerja 2023**, kompetensi tertentu didelegasikan ke peraturan menteri keuangan. Dengan demikian, bisa disimpulkan bahwa **UU 6/1983** tentang KUP s.t.d.t.d. **UU Cipta Kerja 2023** masih **mendelegasikan** hal-hal **substantif** kepada peraturan menteri keuangan (**PMK**). Padahal, kriteria pihak yang bisa bertindak sebagai

kuasa seharusnya **diatur secara tuntas dalam UU**. Dengan demikian, kehadiran Pasal 32 ayat (3a) [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.t.d. [UU Cipta Kerja 2023](#) masih **belum sejalan** dengan **Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017**. Serta, juga **kurang sesuai** dengan Pasal 28J ayat (2) UUD 1945 yang menyatakan pengaturan tentang pembatasan harus ditetapkan dengan **undang-undang**.

- (ix) **Selaras dengan tinjauan historis** pengaturan kuasa dan konsultan pajak di Indonesia, kriteria mengenai pihak yang memiliki kompetensi sebagaimana tertuang dalam Penjelasan Pasal 32 ayat (3a) [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.t.d. [UU Cipta Kerja 2023](#), seyogianya harus dimaknai sebagai adanya kehadiran **berbagai jalur**. Ketiga elemen, yaitu jenjang pendidikan tertentu, sertifikasi, dan/atau pembinaan oleh asosiasi atau Kementerian Keuangan **seharusnya tidak bersifat kumulatif**.
- (x) Selain itu, penting untuk diingat bahwa landasan hukum tentang kuasa yang tertuang dalam Pasal 32 ayat (3) dan (3a) [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.t.d. [UU Cipta Kerja 2023](#) hanya mengatur kegiatan kuasa dalam konteks jasa yang membutuhkan **surat kuasa khusus**.
- (xi) Ketentuan turunan tentang kuasa dan konsultan pajak yang merujuk pada [UU 6/1983](#) tentang KUP s.t.d.t.d. [UU Cipta Kerja 2023](#) juga **tidak bisa membatasi** tentang bentuk badan usaha dan nama kantor, organisasi asosiasi, komposisi pegawai, aktivitas konsultan pajak, dan sebagainya. Hal ini mengingat bahwa Pasal 32 ayat (3) dan (3a) UU 6/1983 tentang KUP s.t.d.t.d. UU Cipta Kerja 2023 tidak memuat **materi yang bersifat materil** tentang ruang lingkup kegiatan usaha dari kuasa dan konsultan pajak. Dengan demikian, PMK tentang kuasa dan konsultan pajak tidak boleh dipersamakan dengan ketentuan teknis (PMK) tentang profesi keuangan lainnya yang materi muatan tentang kegiatan usahanya **sudah diatur melalui UU**.
- (xii) Strategi untuk mendorong **semakin banyak pihak yang dapat menjalankan profesi sebagai kuasa dan konsultan pajak** dilakukan melalui jalur kompetensi yang lebih banyak dan inklusif, serta mempertimbangkan elemen-elemen kompetensi selain ujian sertifikasi. Pasalnya, pajak adalah suatu multidisiplin ilmu dan terdapat kemungkinan besar bahwa pihak yang memahami masalah perpajakan sifatnya tidak homogen dan berasal dari berbagai latar belakang keilmuan.
- (xiii) Kesiapan sumber daya manusia bisa **menjamin** prasyarat terbentuknya **masyarakat pajak** (*tax society*) cerdas dan kritis yang memiliki keinginan untuk berpartisipasi dalam pembangunan, serta mengetahui hak-hak dan kewajiban mereka dalam perpajakan. **Kuantitas** dan

kualitas sumber daya manusia dalam area perpajakan pada hakikatnya tergantung dari bagaimana **sistem pendidikan kompetensi perpajakan** dapat **membentuk** adanya masyarakat melek pajak.¹ Selain itu, bagaimana **perangkat ketentuan perpajakan** mendorong perguruan tinggi menyelenggarakan pendidikan kompetensi perpajakan sebagai suatu keilmuan yang **terstandardisasi**, dan **diakui** lulusannya sebagai cikal bakal 'tuan rumah' profesi kuasa dan konsultan pajak.

- (xiv) Sebagaimana profesi lain di Indonesia, seperti **advokat, arsitek, akuntan publik, tenaga medis dan tenaga kesehatan, serta insinyur**, untuk dapat menjalankan profesi, mereka **harus memiliki pendidikan keilmuan yang sama dengan profesi yang akan dijalankan**. Dengan demikian, sudah seyogianya untuk menjalankan profesi kuasa dan konsultan pajak tentu harus memberikan **Jalur Prioritas** kepada lulusan perguruan tinggi di bidang perpajakan sebagai **tuan rumah. Jalur prioritas bagi pihak-pihak yang memiliki latar belakang pendidikan perguruan tinggi di bidang perpajakan** juga dapat ditemukan di beberapa negara, seperti di **Jerman dan Australia**.
- (xv) **Akan tetapi**, profesi kuasa dan konsultan pajak merupakan **profesi yang multidisiplin ilmu** maka lulusan di luar bidang perpajakan juga 'diperbolehkan' untuk dapat menjalankan profesi kuasa dan konsultan pajak. Kepada pihak tersebut disediakan **Jalur Penyetaraan atau Sertifikasi**, dengan pertimbangan irisan keahlian bidang ilmu lainnya dengan pajak serta wujud mendorong jumlah kuasa dan konsultan pajak di Indonesia.
- (xvi) Dengan demikian, **ujian sertifikasi hanya ditujukan terhadap lulusan di luar bidang perpajakan untuk disetarakan kemampuan perpajakannya dengan lulusan di bidang perpajakan**. Singkatnya, atas 'keterbukaan' bagi individu yang tidak memiliki latar belakang di bidang perpajakan tersebut maka diperlukan penyetaraan melalui sertifikasi. Bukan lantas terdapat kompetensi yang disamaratakan dengan lulusan perguruan tinggi di bidang perpajakan. Sebab, hal tersebut justru tidak sesuai dengan **prinsip equal treatment**.
- (xvii) Selain dua jalur yang disebutkan sebelumnya, untuk dapat menjalankan profesi kuasa dan konsultan pajak perlu juga dibuka **Jalur Penghargaan atau Rekognisi** kepada pihak-pihak yang telah terbukti keahlian perpajakannya. Pihak tersebut seperti mantan pegawai pajak, mantan

¹ Banyak negara berkembang, saat ini mulai mengembangkan upaya edukasi pajak dalam rangka menjamin penciptaan lingkungan yang mendukung penerimaan pajak yang berkesinambungan. Lihat OECD, *Building tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book of Taxpayer Education* (Paris: OECD Publishing, 2015).

hakim pengadilan pajak, guru besar, dosen, dan peneliti. Syaratnya, pihak-pihak tersebut dapat menunjukkan bukti yang memperlihatkan keahliannya tersebut, umumnya dengan minimal masa kerja di bidang perpajakan, seperti yang diimplementasikan di Jerman, Korea Selatan, dan Jepang.

- (xviii) Tersedianya ketiga jalur kompetensi tersebut diharapkan dapat meningkatkan jumlah kuasa dan konsultan pajak di Indonesia. Langkah tersebut kemudian **harus dilanjutkan** dengan upaya untuk menjamin standar mutu, kompetensi, dan kode etik yang optimal dan merata bagi seluruh kuasa dan konsultan pajak. Utamanya, akan **tercermin dari strategi kegiatan pengembangan profesional berkelanjutan (PPL)** yang mencakup kurikulum, jenis, pihak penyelenggara, dan tata cara untuk menjamin partisipasinya.
- (xix) Lebih lanjut, desain pengaturan kuasa dan konsultan pajak di Indonesia seharusnya menciptakan ekosistem yang mendukung perkembangan praktik kuasa dan konsultan pajak secara ideal. Salah satunya berupa fleksibilitas **bentuk badan usaha** dan **nama kantor** kuasa dan konsultan pajak. Fleksibilitas tersebut juga dirasa selaras dengan tren globalisasi, digitalisasi, dan **inkorporasi** dalam profesi jasa.
- Adapun perdebatan atas aspek pertanggungjawaban profesi yang kerap memicu pembatasan bentuk badan usaha, sejatinya dapat dipecahkan melalui **professional indemnity insurance**. Asuransi perlindungan pengguna jasa (klien) dari kerugian finansial tersebut akan turut menjamin kepercayaan publik kepada jasa yang diberikan oleh kuasa dan konsultan pajak.
- (xx) Dalam konteks perkembangan terkini, ekosistem yang mendukung kehadiran *brand* kuasa dan konsultan pajak **lokal** di kancah **global** juga perlu diciptakan. Ini selaras dengan paradigma kemudahan berusaha dan penyediaan lapangan kerja, serta mendorong daya saing Indonesia secara internasional. Dukungan tersebut dapat berupa **fleksibilitas bentuk badan usaha** dan **nama kantor** kuasa dan konsultan pajak.
- (xxi) Terakhir, pengelompokan kompetensi perpajakan berdasarkan atas jenis wajib pajak dan ruang lingkup transaksinya, yaitu konsultan pajak tingkat A, B, dan C, yang selama ini dianut oleh Indonesia untuk dapat ditinjau ulang. Ke depan, pengelompokan seharusnya didasarkan atas kompetensi **dasar** perpajakan dan kompetensi **keahlian** perpajakan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku/Laporan

- ACCA. *Market Demand for Professional Business and Advisory Services: Singapore, ASEAN Region and China*. 2018.
- ADB. *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. Manila: ADB, 2020
- Alink, Matthijs dan Victor van Kommer. *Handbook on Tax Administration (2nd Ed)*. Amsterdam: IBFD, 2016.
- Australian Government Inspector-General of Taxation. *The Future of Tax Profession*. Commonwealth of Australia, 2018.
- Barrett, Jacob. dan Gerald Gaus. "Laws, Norms, and Public Justification: The Limits of Law as an Instrument of Reform." Dalam *Public Reason and Courts*, ed. Silje A. Langvatn, Mattias Kumm, dan Wojciech Sadurski (Cambridge: Cambridge University Press, 2020), 201-228.
- Bentley, Duncan. "An Overview of Taxpayers' Right." Dalam *Taxpayers' Rights: An International Perspective*, ed. Duncan Bentley. Queensland: The Revenue Tax Law Journal, 1998.
- Bentley, Duncan. *Taxpayers' Rights: Theory, Origin, and Implementation*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007.
- Bird, Richard M. dan J. S. Wilkie. *Designing Tax Policy: Constraints and Objectives in an Open Economy*. Atlanta: International Center for Public Policy, 2012.
- Borjas, George J. *Labor Economics*. Boston: McGraw-Hill, 2000.
- Carey, John L. *Professional Ethics of Certified Public Accountants*. New York: American Institute of Accountants, 1956.
- Darussalam, Danny Septriadi, B. Bawono Kristiaji, dan Denny Vissaro. *Era Baru Hubungan Otoritas Pajak dengan Wajib Pajak*. Jakarta: DDTC, 2019.
- De Jantscher, Milka Casanegra. "Administering the VAT." Dalam *Value Added Taxation in Developing Countries*, ed. Malcolm Gillis, C. Shoup dan G.P. Sicut (Washington: World Bank, 1990).
- Desai, Mihir A. dan Dhammika Dharmapala. "Tax and Corporate Governance: An Economic Approach." Dalam *Tax and Corporate Governance*, ed. Wolfgang Schon. Berlin: Springer, 2008.
- Diaz, Antonio Lopez. "Comment Report: Penalties, Interest and Surcharges under the Perspective of Proportionality." Dalam *Surcharges and Penalties in Tax Law*, ed. Roman Seer dan Anna Lena Wilms. The Netherlands: IBFD, 2016.
- Emons, Winand. "Conditional and Contingent Fees: A Survey of Some Recent Results." Dalam *Internationalisierung des Rechts und seine ökonomische Analyse*, ed. Eger T., Bigus J., Ott C., von Wangenheim G., 2008.
- Essers, Peter and Ronald Russo. "The Precious Relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting System and the CCCTB." Dalam *The Influence of*

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

- IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts – A Clash of Cultures*, ed. Peter Essers, et al. Alphen ad Rijn: Kluwer Law International, 2009.
- Gunadi, Haula Rosdiana, dan Darussalam. "Kajian Akademis RUU Konsultan Pajak: Suatu Alternatif." Jakarta, 2018.
- Harahab, Yahya. *Hukum Perseroan Terbatas*. Jakarta: Sinar Grafika, 2016.
- Hicket, Julian dan Adrian Shipowright. *Law and Regulation of Tax Professionals* London: Bloomsbury Professional, 2021.
- Kristiaji, B. Bawono. "Tingkatkan Tax Ratio? Turunkan Biaya Kepatuhan Pajak." Dalam *Gagasan Perpajakan untuk Prabowo-Gibran*, ed. Darussalam et. al. Jakarta: DDTC, 2024.
- Lamb, Margaret. *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*. Oxford: Oxford University Press, 2004.
- McCrudden, Cristopher dan Scha Prechal. *The Concepts of Equality and Non-Discrimination in Europe: A Practical Approach*. European Commission, 2009.
- Morris, Timothy, Heidi Gardner, dan Narasimhan Anand. "Structuring Consulting Firms." Dalam *The Oxford Handbook of Management Consulting*, ed. Timothy Clark dan Matthias Kipping. Oxford: Oxford University Press, 2012.
- Mulligan, Emer et al. *Regulation of Intermediaries, Including Tax Advisers, in the EU Member States and Best Practices from Inside and Outside the EU*. Luxembourg: FISC, 2022.
- Murphy, Richard. *The Joy of Tax*. London: The Bantam Press, 2015.
- Niessen, Rene. "Netherlands – European Tax Education." *European Taxation* (Maret, 1999).
- OECD. *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book of Taxpayer Education* (Paris: OECD Publishing, 2015).
- _____. *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. (Paris: OECD, 2004).
- _____. *GATS: The Case for Open Services Markets*. Paris: OECD Publishing, 2002. OECD. *Principles of Good Tax Administration – Practice Note* (Paris: OECD Publishing, 2001).
- _____. *Study Into the Role of Tax Intermediaries* (Paris: OECD Publishing, 2008).
- _____. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2015).
- _____. *Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies* (Paris: OECD Publishing, 2020).
- _____. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* (Paris: OECD Publishing, 2019).
- Park, Andrew. "Tax Law in and after the Wheatcroft Era." Dalam *Law, Society and the Economy*, ed. R. Rawlings. Oxford: Clarendon Press, 1997.
- Park, Andrew dan Roger White. *Tax Statutes and Statutory Instruments*. London: Croner.CCH Group Ltd, 1997.
- Pusat Pembinaan Profesi Keuangan. *Laporan Kinerja Pusat Pembinaan Profesi Keuangan Tahun 2023*. Jakarta: Kementerian Keuangan, 2024.

- Heydecke, Ronja dan Michael Schick. *Tax Professions in Europe: Findings of the Survey*. Brussels: German Federal Chamber of Tax Advisers, 2023.
- Reibel, Rudolf. *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers Second Edition*. Brussels: Confederation Fiscale Europeenne, 2013.
- Russo, Ronald. "The Precious Relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting System and the CCCTB." Dalam *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts – A Clash of Cultures*, ed. Peter Essers, et al. Alphen ad Rijn: Kluwer Law International, 2009.
- Sandford, Cedric. "General Report: Administrative and Tax Compliance Costs of Taxation." Dalam *Administrative and Tax Compliance Costs of Taxation*, ed. Cedric Sandford. Alphen aan de Rijn: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989.
- _____. *Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*. Bath: Fiscal Publication, 2000.
- Seer, Roman dan Anna Lena Wilms. "General Report." Dalam *Surcharges and Penalties in Tax Law*, ed. Roman Seer dan Anna Lena Wilms. Amsterdam: IBFD, 2016.
- Slemrod, Joel dan Shlomo Yitzhaki. "Tax Avoidance, Evasion, and Administration." Dalam *Handbook of Public Economics* Vol. 3, ed. A.J Auerbach dan Martin Feldstein (Elsevier Science, 2002).
- Steinmo, Sven. *Tax Policy*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 1998.
- Subekti, R. dan R. Tjitrosudibio. *Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (Burgerlijk Wetboek)*. Jakarta: PT. Pradnya Paramita, 2003.
- Thuronyi, Victor dan Frans Vanistendael. "Regulation of Tax Professionals." Dalam *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1, ed. Victor Thuronyi, et. al. Washington D.C.: IMF, 1996.
- Thuronyi, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003.
- Vanistendael, Frans. "Legal Framework for Taxation." Dalam *Tax Law Design and Drafting* Vol. 1, ed. Victor Thuronyi et al. (Washington D.C.: IMF, 1996).
- Wales, Christopher J. dan Christopher P. Wales. *Structures, Processes, and Governance in Tax-Policy Making: An Initial Report*. Oxford University: Center for Business Taxation, 2012.

Artikel/Jurnal

- Adams, Tracey L. "Self-Regulating Professions: Past, Present, Future." *Journal of Professions and Organization*, Vol. 4, Issue 1 (2017).
- Adigamova, Farida F. "Advanced Training of Tax Consultants." *SHS Web of Conferences* No. 26 (2016).
- Adigamova, Farida F. dan Aidar M. Tufetulov. "Training of Tax Consultants: Experience and Prospects." *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, No. 152 (2014).
- Avi-Yonah, Reuven S. "The Three Goals of Taxation." *Tax Law Review*, No. 1 (2006).
- Ambrozej, Elzbieta A. "Protection of the Public Interest and the Taxpayer's Interest as the Goal of Tax advisory in Poland." *Conference Paper: XVI International*

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

- Scientific Conference "The Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Social Interest"* (2018).
- Bazarov, R.T., Doroshina O.P, Mukhamedzyanov, K.Z., dan Sakhbieva, A.I.. "Analysis and Evaluation of the Results of Tax Consulting Firm." *Advances in Economics, Business and Management Research*, Vol. 114 (2019).
- Bemile, Richard K. Juanita Gborgla, Paul Owusu Mensah. "Online Registration System." *International Journal of Research in Information Technologies* (2014).
- Bird, Richard M. "Taxation and Development: What Have We Learned from Fifty Years of Research?" *International Center for Public Policy Working Paper 12-02* (2012).
- Bobek, Donna D. dan Richard C. Hatfield. "Determinants of Tax Professionals' Advice Aggressiveness and Fees." *Advances in Accounting Behavioral Research* Vol. 7 (2004).
- Bobek, Donna D.. dan Robin Radtke. "An Experiential Investigation of Tax Professionals' Ethical Environments." *Journal of the American Taxation Association* Vol. 29, No. 2 (2007).
- Borrego, Ana Clara, Cidália M. Mota Lopes, dan Carlos M. Santos Ferreira. "The Role of Tax Agents in Taxpayers' Tax Compliance." *Tourism and Management Studies International Conference Algarve*, Vol. 3 (2012).
- Bowes, Richard H.. "Limited Liability Professional Partnership." *Canadian Business Law Journal*, Vol. 34 (2000).
- Braithwaite, Valerie. "Ten Things You Need to Know about Regulation But Never Wanted to Ask." *ANU Occasional Paper*, No. 10 (2006).
- Cockfield, Arthur J.. "International Tax Competition: The Last Battleground of Globalization." *Tax Notes International*, Vol. 63, No. 12 (2011).
- Collier, Richard, Alice Pirlot, dan John Vella. "Tax Policy and the Covid-19 Crisis". *Intertax*, Vol. 8 No. 9 (2020).
- Confederation Fiscale Europeenne. "The Role of Tax Advisers with Regard to Tax Avoidance." *Confederation Fiscale Europeenne* (2016).
- Cruz, Cheryl A., William E. Shafer, Jerry R. Strawser. "A Multidimensional Analysis of Tax Practitioners' Ethical Judgements." *Journal of Business Ethics* No. 24 (2000).
- Darussalam. "Reformasi Pendidikan Pajak sebagai Kunci Keberhasilan Penerimaan Pajak yang Berkesinambungan." *Inside Tax*, Edisi 35 (Oktober, 2015).
- Darussalam, "Mengedepankan Peran Edukasi Pajak." *Bisnis Indonesia* (7 Agustus 2017).
- DDTC Fiscal Research. "Tax and Digital Economy." *DDTC Quarterly Report Q1-2019* (2019).
- _____. "Estimasi Potensi Penerimaan Pajak Indonesia: PPh OP, PPh Badan, dan PPN." *Kajian untuk Kementerian PPN/Bappenas* (2019).
- Devos, Ken. "The Impact of Tax Professionals Upon the Compliance Behavior of Australian Individual Taxpayers." *Revenue Law Journal* (2012).
- Diller, Markus, Amrtin Asen, dan Thomas Spath. "The Effects of Personality Traits on Digital Transformation: Evidence from German Tax Consulting." *International Journal of Accounting Information Systems* Vol. 37, (2020).

- Doshi, Jigar dan Praktik Shah, "Embracing Digital Transformation: The Growth of Tax Technology in India and Beyond." *International Tax Review* (2021).
- Elkins, David. "Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory." *Yale Law & Policy Review*, Vol. 24 (2006).
- Erard, Brian. "Taxation with Representation: An Analysis of the Role of Tax Practitioners in Tax Compliance." *Journal of Public Economics* 53 (1993).
- Federal Tax Authority Uni Emirat Arab. "Professional Standards for Tax Agents." (Mei, 2019).
- Frecknall-Hughes, Jane dan Margare McKerchar. "Historical Perspectives on the Emergence of the Tax Profession: Australia and the UK." Makalah dipresentasikan pada *25th Australasian Tax Teachers Association Conference, University of Auckland* (2013).
- Frecknall-Hughes, Jane dan Eric Kirchler. "Toward A General Theory of Tax Practice." *Social & Legal Studies*, Vol. 24, No. 2 (2015).
- Frecknall-Hughes, Jane dan Peter Moizer. "Assessing the Quality of Services Provided by UK Tax Practitioners." *eJournal of Tax Research*, Vol. 13, No. 1 (2015).
- Fredman, Sandra. "Substantive Equality Revisited." *International Journal of Constitutional Law*, Vol. 14, Issue 3 (2016).
- Gaspar, Vitor, Laura Jaramillo, dan Phillipe Wingender. "Tax Capacity Growth: Is There A Tipping Point?." *IMF Working Paper* No. 16 (2016).
- Gohres, Wim. "Regulering belastingadviseurs: 'Vrij beroep of keurslijf?'" *WFR* 6834 (2009).
- Goodwin, Neva R.. "Five Kinds of Capital: Useful Concepts for Sustainable Development." *Global Development and Environment Institute Working Paper* No. 03 (2003).
- Google dan Temasek. "E-Conomy SEA 2018: Southeast Asia's Internet Economy Hits an Infection Point." (November, 2018).
- Greenwood, Royston, David L. Deephouse, dan Stan Xiao Li. "Ownership and Performance of Professional Service Firms." *Organization Studies*, No. 28 (02) (2006).
- Gutman, Harry L. "The Role of the Tax Advisor in the Changing World of Global Tax Administration: The 2012 Erwin N. Griswold Lecture Before the American College of Tax Counsel." *Tax Lawyer*, Vol. 65, No. 3 (Spring 2012).
- Harlacher, Dirk dan Markus Reihlen. "Governance of Professional Service Firms." *Business Research* No. 7 (2014).
- HMRC. "Raising Standards in the Tax Advice Market: Professional Indemnity Insurance and Defining Tax Advice." *HMRC Consultation Paper* (Maret 2021).
- Holcombe, Randall G. "Tax Policy from A Public Choice Perspective." *National Tax Journal*, Vol 51, No. 2 (1998).
- Hoppe, Thomas et al. "The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity." *European Accounting Review*, 32(2) (2021).
- Institut Akuntan Publik Indonesia. "Kode Etik Profesi Akuntan Publik." *Institut Akuntan Publik Indonesia* (2020).

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

- Johnston, Stephanie S. "AEOI May Pave More Capital Taxation." *International Tax Notes*, Vol. 99 No. 11 (2020).
- Kadarova, Jaroslava Michaela Durkacova, dan Lenka Kalafusova. "Innovative Approaches to The Modification of BSC Model." *Procedia Social and Behavioral Sciences* (2014).
- Kirby, Nikas. "Two Concepts of Basic Equality." *Res Publica*, Vol. 24 (2018).
- Kristiaji, B. Bawono. "Asymmetric Information and Its Impact on Tax Compliance Cost in Indonesia: A Conceptual Approach." *DDTC Working Paper*, No. 0113 (2013).
- Livingston, Michael A. "Reinventing Tax Scholarship: Lawyers, Economists and the Role of Legal Academy." *Cornell Law Review* 83 (1998).
- Marshall, Rex, Malcolm Smith, dan Robert Armstrong. "Ethical Issues Facing Tax Professionals: A Comparative Survey of Tax Agents and Practitioners in Australia." *Asian Review of Accounting* Vol. 18 No. 3 (2010).
- McCaffery, Edward J., "The Holy Grail of Tax Simplification." *Wisconsin Law Review*, Vol. 1990, No. 5 (1990).
- McCrudden, Christopher. "Legal Research and the Social Science." *Law Quarterly Review* 122 (2006).
- Medina, Leandro dan Friedrich Schneider. "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?" *IMF Working Paper WP/18/17* (2018).
- Morgan, John K. dan Pamela Hanrahan. "Professional Indemnity Insurance: Protecting Clients and Regulating Professionals." *UNSW Law Journal* Vol 40 (1), 2017.
- Morris, Timothy, Heidi Gardner, dan Narasimhan Anand. "Structuring Consulting Firms." *The Oxford Handbook of Management Consulting* (Maret 2012).
- Nienaber, S.G. "Factors That Could Influence the Ethical Behavior of Tax Professionals." *Meditary Accountancy Research*, Vol. 18, No. 1 (2010).
- Niessen, Rene. "Netherlands – European Tax Education." *European Taxation* (Maret, 1999).
- Oyer, Sarah. "Unregulated Tax Return Preparers: Not Loving the Penalties." *San Diego Law Review*, Vol. 52 (2015).
- Parker, Christine dan Ian Ramsay. "Should Law Firms be Permitted to Incorporate: An Analysis of the Trade Practices Commission Recommendations." *Australian Journal of Law and Society* (1994).
- Parker, Christine. "Law Firms Incorporated: How Incorporation Could and Should Make Firms More Ethically Responsible." *The University of Queensland Law Journal*, Vol. 23 (2004).
- Pirtilla, Jukka. "Tax Evasion and Economies in Transition: Lessons from Tax Theory." *BOFIT Discussion Paper*, No. 2 (1999).
- Pokorna, Jarmila, dan Eva Vecerkova. "The Limited Liability Company as A Universal Legal Form of Business." *Procedia Economics and Finance*, No. 12 (2014).
- Polinsky A. Mitchell, dan Daniel L. Rubinfeld. "A Note on Settlements Under the Contingent Fee Method of Compensating Lawyers." *American Law and Economics Review*, Vol. 5 (2003).

- Prosser, Tony. "Regulation and Social Solidarity." *Journal of Law and Society*, Vol. 33 No. 3 (2006).
- R, Betty Jackson dan V. C. Milliron. "Tax Preparers: Government Agents or Client Advocates?" *Journal of Accountancy*, Vol. 2, No. 4, (1989).
- Regan, Milton C. "Tax Advisors and Conflicted Citizens." *Legal Ethics*, Vol. 16, No. 2 (2014).
- Rosenberg, Joshua D.. "Tax Avoidance and Income Measurement." *Michigan Law Review*, Vol. 87 Issue 2 (1988).
- Rogers. "Re in the Estate of England and Wales High Court." *EWHC 753 (Ch)* (2006).
- R.T. Bazarov, et al. "Analysis and Evaluation of the Results of Tax Consulting Firms." *Advances in Economics, Business and Management Research*, Vol. 114 (2020).
- Saad, Natrah. "Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers View." *Procedia Social and Behavioral Sciences*, Vol. 104, (2014).
- Sachdeva, Amit M., and Sachin Sachdeva. "The Indian LLP Law: Some Concerns for Lawyers and Chartered Accountants." *SEBI & Corporate Law*, Vol. 92 No. 6 (2009).
- Sakurai, Yuka dan Valerie Braithwaite. "Taxpayers' Perceptions of the Ideal Tax Adviser: Playing Safe or Saving Dollars?" *Working Paper* No. 5 (Mei 2001).
- Shaked, Avner dan John Sutton. "The Self-Regulating Profession." *Review of Economic Studies* (1981).
- Slemrod, Joel. "The Etiology of Tax Complexity: Evidence from U.S. State Income Tax Systems." *Public Finance Review*, No. 279 (2005).
- Source dan Kimble. "The Consulting Firm of the Future." *Source Information Services Ltd* (2013).
- Suryadi. "Tiga Profesi Beralih Pengasuh." *Proksi Majalah Kementerian Keuangan*, Edisi 1 (2020).
- Tan, Lin Mei. "Taxpayers' Preference for Type of Advice from Tax Practitioners: A Preliminary Examination." *Journal of Economic Psychology* 20 (1999).
- Tan, Lin Mei. "Understanding the Tax Practitioner-Client Relationship." Using A Role Theory Framework." *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, No. 164 (2014).
- Tomasic, Roman dan Brendan Pentony. "Defining Acceptable Tax Conduct: The Role of Professional Advisers in Tax Compliance." *A Progress Report to the Criminology Research Council* (November 1990).
- Tomasic, Roman dan Brendan Pentony. "Taxation Law Compliance and The Role of Professional Tax Advisers." *Australian & New Zealand Journal of Criminology* (1991).
- Uslaner, Eric. "Tax Evasion, Corruption, and the Social Contract in Transition." *Andrew Young School of Policy Studies Working Paper*, No. 07 (2007).
- Uyumez, Mustafa Erkan dan Aytul Bisgin. "A Comparative Analysis of Taxpayer Rights in Turkey and the USA." *Mecmua* (2016).
- Waldron, Jeremy. "Basic Equality." *NYU School of Law Public Law Research Paper* No. 8-61 (2008).
- Walpole, Michael. "Ethical Standards for Tax Advisers." *Ethics and Taxation* (2020).

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

- Weber, Till O., Jonas Foken, dan Benedikt Herrmann. "Behavioral Economics and Taxation." *European Commission Taxation Papers*, No. 41 (2014).
- Widt, Dennis de, Emer Mulligan, dan Lynne Oats. "Regulating Tax Advisers: A European Comparison of Recent Developments and Future Trends." *Fair Tax Working Paper Series*, No. 6 (Desember 2016).
- Wormser, I. Maurice. "Corporations and the Practice of Law." *Fordham Law Review* (1936).
- Yeo, Hwee Ying. "Liability of Partners in a Limited Liability Partnership Regime." *Singapore Academy of Law Journal*, Vol. 15, Issues 2 (September, 2003).
- Ying, Yeo Hwee. "Liability of Partners in a Limited Liability Partnership Regime." *SACJ* No. 15 (2003).

Internet

- Afrika Selatan. Internet. Dapat diakses melalui <https://www.sars.gov.za/guide-on-the-criteria-for-the-registration-of-tax-practitioners/>.
- Akta Cukai Pendapatan 1967. Internet. Dapat diakses melalui https://phl.hasil.gov.my/pdf/pdfam/Lampiran_A_Panduan_Bagi_Permohonan_Kelulusan_Ejen_Cukai_Pendapatan.pdf.
- Association of Tax and Accounting Professionals. "Become an ATAP Member." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.atapcanada.org/site/become-member>.
- Association of Tax and Accounting Professionals. "Membership Options." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.atapcanada.org/site/purchase-membership-online>.
- Ayumi, Lenida. "Menerpong Kinerja Tax Ratio Indonesia ke Depan." Internet. Dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/menerpong-kinerja-tax-ratio-indonesia-ke-depan-21756>.
- BAPEL Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi. "Pengembangan Keprofesian Berkelanjutan Tenaga Ahli Konstruksi (Perlem No. 13 Tahun 2014)." Internet. Dapat diakses melalui http://sibima.pu.go.id/pluginfile.php/21962/mod_resource/content/2/20170517-IAPPI-LPJKN-PENGEMBANGAN%20KEPROFESIAN%20BERKELANJUTAN.pdf.
- Belanda. "Statuten en Reglementen van de Vereniging." Internet. Dapat diakses melalui <https://rb.nl/over-ons/statuten-en-reglementen-van-de-vereniging/>.
- Bunderssteuerberaterkammer (BStBK), "An English Translation of the Information on Chambers of Tax Advisers and the Profession of Tax Advisers – Federal Chamber of Tax Advisers (Bundessteuerberaterkammer)" (Feb, 2017). Internet. Dapat diakses melalui https://www.bstbk.de/export/sites/.../de/.../2017-02-28_english_translation_fin.pdf.
- Bundesministerium Der Justiz Und Für Verbraucherschutz. "Tax Advisory Act." Internet. Dapat diakses di <http://www.gesetze-im-internet.de/stberg/index.html>.

- Canada Revenue Authority. "Tax Preparers." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/topics/about-your-tax-return/review-your-tax-return-cra/tax-preparers-clients-selected-review.html>.
- Canadian Tax Amnesty. "Canadian Tax Lawyers." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.canadiantaxamnesty.ca/canadian-tax-lawyers/#>.
- Chartered Professional Accountant Canada. "Become a CPA." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa>.
- CTP-CFA. "CTP, CPFA Professional Qualification." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.ctp-cpfacanada.com/qualifications>.
- Darussalam. "Lulusan Pajak, Jalur Prioritas Menjadi Konsultan Pajak di Belanda." Internet. Dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/lulusan-pajak-jalur-prioritas-menjadi-konsultan-pajak-di-belanda-28414>.
- DDTCNews. "Bos Pajak: Jumlah Konsultan Pajak di Indonesia Belum Ideal." Internet. Dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/bos-pajak-jumlah-konsultan-pajak-di-indonesia-belum-ideal-12133>.
- _____. "Seberapa Besar Dampak Resesi Terhadap Rasio Pajak di Asia Pasifik." Internet. Dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/seberapa-besar-dampak-resesi-terhadap-rasio-pajak-di-asia-pasifik-27737>.
- _____. "Target Penerimaan Pajak Dinaikkan, Sri Mulyani Yakin Bisa Terlampaui." Internet. Dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/berita/nasional/40240/target-penerimaan-pajak-dinaikkan-sri-mulyani-yakin-bisa-terlampaui>.
- Direktorat Jenderal Pajak. "Konsultan Pajak Terdaftar per 11 Maret 2016." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.pajak.go.id/content/konsultan-pajak-terdaftar>.
- _____. "Laporan Tahunan." Internet. Dapat diakses melalui <https://pajak.go.id/id/tahunan-page>.
- _____. "Reformasi Perpajakan." Internet. Dapat diakses melalui <https://pajak.go.id/id/reformdjp>.
- _____. "Siaran Pers No. SP-32/2021." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.pajak.go.id/siaran-pers-page/>.
- Dutch Tax Services & Advisors In The Netherlands. Internet Dapat diakses melalui <https://www.lamexpat.Nl/Expat-Info/Taxation/Dutch-Tax-Advisors-Services-Netherlands>.
- Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya. "Simposium Kurikulum Nasional Perpajakan." Internet. Dapat diakses melalui <https://fia.ub.ac.id/perpajakan/kegiatan/simposium-kurikulum-nasional-perpajakan-2.html>.
- Human Resource Professional Association. "What Does It Mean to be A Regulated Profession?" Internet. Dapat diakses melalui <https://cphrbc.ca/wp-content/uploads/2015/03/what-it-means-regulated-profession.pdf>.
- IBIS World. "Tax Preparation Services in Canada." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.ibisworld.com/canada/market-research-reports/tax-preparation-services-industry/>.

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

- IRS. "Understanding Tax Return Preparer Credential and Qualifications." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.irs.gov/tax-professionals/understanding-tax-return-preparer-credentials-and-qualifications>.
- Kementerian Keuangan RI. "APBN KITA." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.kemenkeu.go.id/apbnkita>.
- _____. "Redesain Pola Pembinaan: Sambutan Baik hingga Urgensi Payung Hukum." Internet. Dapat diakses melalui <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/post/redesain-pola-pembinaan:-sambutan-baik-hingga-urgensi-payung-hukum>.
- _____. "Regulasi yang Komprehensif demi Profesi yang Lebih Profesional dan Independen." Internet. Dapat diakses melalui <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/post/regulasi-yang-komprehensif-demi-profesi-yang-lebih-profesional-dan-independen>.
- _____. "Surat Presiden Soal RUU KUP Sudah Diterima DPR." Internet. Dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/berita/nasional/30775/surat-presiden-soal-ruu-kup-sudah-diterima-dpr>.
- Kurniati, Dian. "UU RPJPN Diundangkan, Tax Ratio 2045 Ditargetkan Capai 18-20 Persen." Internet. Dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/berita/nasional/1805570/uu-rpjpn-diundangkan-tax-ratio-2045-ditargetkan-capai-18-20-persen>.
- Layne, Elizabeth. "The Difference Between Inc. & Ltd & Co. Chron." Internet. Dapat diakses melalui <https://smallbusiness.chron.com/difference-between-inc-ltd-co-38627.html>.
- LDHN Malaysia. "Panduan Bagi Permohonan Kelulusan Ejen Cukai." Internet. Dapat diakses melalui http://phl.hasil.gov.my/pdf/pdfam/BM_PanduanBagiPermohonanEjenCukai.pdf.
- Malaysia. Internet. Dapat diakses melalui <https://www.hasil.gov.my/en/tax-agent/profession-as-a-tax-agent/>.
- New Zealand Inland Revenue. "Authority to Act guidelines for Intermediaries." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.ird.govt.nz/topics/intermediaries/becoming-an-intermediary>.
- Okezone Finance. "Jumlah Konsultan Pajak di RI Hanya 3.500, Kalah Jauh dengan Jepang." Internet. Dapat diakses melalui <https://economy.okezone.com/read/2018/02/28/20/1866072/jumlah-konsultan-pajak-di-ri-hanya-3-500-kalah-jauh-dengan-jepang>.
- Ontario College of Social Workers and Social Service Workers. Internet. Dapat diakses melalui <https://www.ocswssw.org/wp-content/uploads/2015/08/What-is-Regulation.pdf>.
- PPPK-Kementerian Keuangan. "Profil." Internet. Dapat diakses melalui <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/page/profil>.
- SAIT. "Membership Overview." Internet. Dapat diakses melalui https://www.thesait.org.za/page/membership_overview.
- _____. "Membership Payments." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.thesait.org.za/page/payment>.

- _____. "Tax Practitioner Registration Requirements & FAQ's." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.thesait.org.za/page/FAQ#minimum>.
- Schultze, Robert. "What Does It Mean To Be a Self-governing Regulated Profession?" Internet. Dapat diakses melalui https://professional.sauder.ubc.ca/re_creditprogram/course_resources/courses/content/112/self-governing_regulated_profession.pdf.
- Singapore Chartered Tax Professionals (SCTP). Internet. Dapat diakses melalui <https://sctp.org.sg/Accreditation-Criteria>.
- Permatasari, Erizka. "Jenis-Jenis Badan Usaha dan Karakteristiknya." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.hukumonline.com/klinik/detail/ulasan/lt4f51947253585/jenis-jenis-badan-usaha-dan-karakteristiknya/#:~:text=Badan%20Usaha%20Berbentuk%20Badan%20Hukum,jawab%20sebatas%20harta%20yang%20dimilikinya>.
- Tax Practitioner Board. "About the TPB." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/about-tpb>.
- _____. "Continuing Professional Education for Tax Agents". Internet. Dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/continuing-professional-education-tax-agents>.
- _____. "CPE Activities." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/cpe-activities>.
- _____. "Who Needs to Register as a Tax Agent?" Internet. Dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/who-needs-register-tax-agent>.
- _____. "Registering As an Individual Tax Agent." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/register-individual-tax-agent>.
- _____. "Qualification Check." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.tpb.gov.au/qas>.
- The Legal 500. "Tax: Local Firms in Singapore." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.legal500.com/c/singapore/tax-local-firms/>.
- _____. Netherlands Law Firm Directory. Internet. Dapat diakses melalui <https://www.legal500.com/c/netherlands/directory/>.
- Thomson Reuters. "How to Become a Tax Preparer". Internet. Dapat diakses melalui <https://tax.thomsonreuters.com/en/insights/articles/how-to-become-a-tax-preparer>.
- Tieghi, Giovanna. "Taxpayer Rights: A Constitutional Perspective - The Italian Taxpayer Bill of Rights 15 Years on 'At the Top of the World'. But What about Effectiveness?." Internet. Dapat diakses melalui https://taxpayerrightsconference.com/wp-content/uploads/2016/08/Tieghi_Final_Paper.pdf.
- Tobing, Ganda C. "Akankah Taxologist menjadi Profesi Baru di Era Pajak 4.0?" DDTCTNews. Internet. Dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/akankah-taxologist-menjadi-profesi-baru-di-era-pajak-40-15254>.
- Undang-Undang Akuntan Pajak Publik Bersertifikat Jepang (Certified Public Tax Accountants Law/CPTAs Law). Internet. Dapat diakses melalui <http://www.nichizeiren.or.jp/eng/organization.html>.

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

- UNPAD. "Pendidikan Vokasi di Indonesia". Internet. Dapat diakses melalui http://akunpajak.feb.unpad.ac.id/wp-content/uploads/2018/02/Pendidikan-Vokasi-di-Indonesia_Orasi_Srihadi.pdf.
- Widhiharto, Sekti. "Profesi Perencana Keuangan Diawasi OJK atau Kemenkeu?" Internet. Dapat diakses melalui <https://finansial.bisnis.com/read/20200828/55/1284237/profesi-perencana-keuangan-diawasi-ojk-atau-kemenkeu>.
- Wirtschaftstreuhandberufsgesetz WTBG (Public Accountants' Statute of Professional Practice). Internet. Dapat diakses melalui www.ris.bka.gv.at/Bundesrecht/.
- Wolters Kluwer. "What is a professional corporation or PLLC?" Internet. Dapat diakses melalui <https://www.wolterskluwer.com/en/solutions/ct-corporation/what-is-a-professional-corporation-or-llc>.
- Worldwide Tax. "Netherlands Accountants CPA." Internet. Dapat diakses melalui http://www.worldwide-tax.com/netherlands/netherlands_accountants_cpa.asp.

Peraturan

- Australia. *Tax Agent Services Act 2009* No. 13 Year 2009: An Act to Establish the Tax Practitioners Board and to Provide for the Registration of Tax Agents and BAS Agents, and for Related Purposes.
_____. *Tax Agent Services Regulations 2022*.
- Afrika Selatan. *Tax Administration Act*.
- Filipina. *Revenue Regulations* No. 11 Tahun 2006 sebagaimana telah diubah dengan *Revenue Regulations* No. 4 Tahun 2010.
- International Relations Department of the Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations (JFCPTAA). *English Translation of Certified Public Tax Accountant Act (the Zeirishi Act)* No. 9 of 2015 and Revisions of Act No. 237 of 1951.
- Jerman. *Steuerberatungsgesetz (Tax Advisory Act)*.
- Kanada. *Chartered Professional Accountant (CPA)*.
- Korea Selatan. Undang-Undang No. 18521 Tahun 2021 tentang *Certified Tax Accountant (CTA) Act*.
_____. Keputusan Presiden No. 33564 Tahun 2023 tentang *Enforcement Decree of the Certified Tax Accountant Act*.
- Malaysia. *Limited Liability Partnerships Act 2012*.
_____. *Limited Liability Partnerships (Amendment) Act 2024*.
_____. *Companies Act 2016*.
- Maldives. Tax Agent Regulation R-36/2014 sebagaimana telah diubah dengan Tax Agent Regulation R-56/2022.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
_____. Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
_____. Undang-Undang No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung.

- _____. Undang-Undang No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.
- _____. Undang-Undang No. 9 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- _____. Undang-Undang No. 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak.
- _____. Undang-Undang No. 8 Tahun 1999 tentang Perlindungan Konsumen.
- _____. Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- _____. Undang-Undang No.14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- _____. Undang-Undang No. 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- _____. Undang-Undang No. 18 Tahun 2003 tentang Advokat.
- _____. Undang-Undang No. 29 Tahun 2004 tentang Praktik Kedokteran.
- _____. Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- _____. Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.
- _____. Undang-Undang No. 37 Tahun 2008 tentang Ombudsman Republik Indonesia.
- _____. Undang-Undang No. 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung.
- _____. Undang-Undang No. 25 Tahun 2009 tentang Pelayanan Publik.
- _____. Undang-Undang No. 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit.
- _____. Undang-Undang No. 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang No. 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.
- _____. Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.
- _____. Undang-Undang No. 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara.
- _____. Undang-Undang No. 11 Tahun 2014 tentang Keinsinyuran.
- _____. Undang-Undang No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah.
- _____. Undang-Undang No. 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.
- _____. Undang-Undang No. 9 Tahun 2015 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah.
- _____. Undang-Undang No.10 Tahun 2015 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 1 Tahun 2015 tentang Perubahan atas Undang-Undang No. 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menjadi Undang-Undang.
- _____. Undang-Undang No. 6 Tahun 2017 tentang Arsitek.
- _____. Undang-Undang No. 10 Tahun 2020 tentang Bea Materai.
- _____. Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- _____. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja.

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

- _____. Undang-Undang No. 4 Tahun 2023 tentang Pengembangan dan Penguatan Sektor Keuangan.
- _____. Undang-Undang No. 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang.
- _____. Undang-Undang No. 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan.
- _____. Peraturan Pemerintah No. 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007.
- _____. Peraturan Pemerintah No. 51 Tahun 2009 tentang Pekerjaan Kefarmasian.
- _____. Peraturan Pemerintah No. 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- _____. Peraturan Presiden No. 8 Tahun 2012 tentang Kerangka Kualifikasi Nasional Indonesia.
- _____. Peraturan Menteri Kesehatan No. 45 Tahun 2017 tentang Izin dan Penyelenggaraan Praktik Psikologi Klinis.
- _____. Peraturan Presiden No. 20 Tahun 2018 tentang Penggunaan Tenaga Kerja Asing.
- _____. Peraturan Pemerintah No. 25 Tahun 2019 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang No. 11 Tahun 2014 tentang Keinsinyuran.
- _____. Peraturan Pemerintah No. 34 Tahun 2021 tentang Penggunaan Tenaga Kerja Asing.
- _____. Peraturan Pemerintah No. 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- _____. Peraturan Pemerintah No. 28 Tahun 2024 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-undang No. 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 97/PMK.03/2005 tentang Persyaratan Seorang Kuasa untuk Menjalankan Hak dan Memenuhi Kewajiban Menurut Ketentuan Perundang-Undangan Perpajakan.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 98/PMK.03/2005 tentang Perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan No. 485/KMK.03/2003 tentang Konsultan Pajak Indonesia.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 06/PMK.01/2007 tentang Persyaratan untuk Menjadi Kuasa Hukum pada Pengadilan Pajak.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 22/PMK.03/2008 tentang Persyaratan Serta Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Seorang Kuasa Khusus.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 61/PMK/01/2012 tentang Persyaratan untuk Menjadi Kuasa Hukum pada Pengadilan Pajak.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 111/PMK.03/2014 tentang Konsultan Pajak.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 229/PMK.03/2014 tentang Persyaratan serta Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Seorang Kuasa.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 154/PMK.01/2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik.

- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 184/PMK.01/2017 tentang Persyaratan untuk Menjadi Kuasa Hukum pada Pengadilan Pajak.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 216/PMK.01/2017 tentang Akuntan Beregister.
- _____. Peraturan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia No. 17 Tahun 2018 tentang Pendaftaran Persekutuan Komanditer, Persekutuan Firma, dan Persekutuan Perdata.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 217/PMK.01/2018 tentang Organisasi Dan Tata Kerja Kementerian Keuangan.
- _____. Peraturan Menteri Kesehatan No. 3 Tahun 2020 tentang Klasifikasi dan Perizinan Rumah Sakit.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 227/PMK.01/2020 tentang Aktuaris.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 186/PMK.01/2021 Tahun 2021 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan No. 175/PMK.01/2022 tentang Konsultan Pajak.
- _____. Keputusan Menteri Keuangan No. 408/KMK.01/1995 tentang Konsultan Pajak.
- _____. Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 294/KMK.04/1998 tentang Konsultan Pajak Indonesia.
- _____. Keputusan Menteri Keuangan No. 576/PMK.04/2000 tentang Persyaratan Seorang Kuasa Untuk Menjalankan Hak dan Memenuhi Kewajiban Menurut Ketentuan Perundang-Undangan Perpajakan.
- _____. Keputusan Menteri Keuangan No. 450/KMK.01/2003 tentang Persyaratan untuk Menjadi Kuasa Hukum pada Pengadilan Pajak.
- _____. Keputusan Menteri Keuangan No. 485/KMK.03/2003 tentang Konsultan Pajak Indonesia.
- _____. Keputusan Menteri Keuangan No. 898/ KMK.01/2019 tentang Persiapan Integrasi Pembinaan dan/atau Pengawasan Profesi Keuangan Selain Profesi Akuntansi, Penilai, dan Aktuaris.
- _____. Peraturan Ketua Pengadilan Pajak No. PER-01/PP/2018 tentang Tata Cara Permohonan Izin Kuasa Hukum Pada Pengadilan Pajak.
- _____. Peraturan Ketua Pengadilan Pajak No. PER-1/PP/2024 tentang Tata Cara Permohonan Izin Kuasa Hukum Pada Pengadilan Pajak.
- _____. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE-05/PJ.11/1996 tentang Penegasan tentang Konsultan Pajak.
- _____. Pengumuman No. Peng-13/PPPK/2022 tentang Pengalihan Penyelenggaraan Perizinan dan Pelaporan Konsultan Pajak ke Pusat Pembinaan Profesi Keuangan.
- _____. Putusan Mahkamah Konstitusi No. 63/PUU-XV/2017.
- _____. Putusan Mahkamah Konstitusi No. 38/PUU/XI-2013.
- Tanzania. *Tax Administration (General) (Amendment) Regulations 2022*.
- Uganda. *Tax Procedures Code Act*.
- United Kingdom. *Limited Liability Partnership Act 2000*.

PROFIL EDITOR DAN PENULIS



DARUSSALAM adalah Founder DDTC. Keahlian utamanya adalah pajak internasional dan perbandingan hukum pajak. Penulis berpengalaman sebagai ahli pajak di Pengadilan Negeri, Pengadilan Tindak Pidana Korupsi, Pengadilan Pajak, dan Mahkamah Konstitusi. Penulis ditunjuk sebagai ahli pemerintah dalam uji materi Undang-Undang Pengampunan Pajak dan Undang-Undang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan.

Penulis terpilih sebagai salah satu World's Leading Transfer Pricing Advisers 2018 di Indonesia oleh TP Week, International Tax Review, United Kingdom. Pada tahun 2019, penulis memperoleh penghargaan Edutax Award sebagai Tokoh Edukatif Program Inklusi Kesadaran Pajak 2019 oleh Direktorat Jenderal Pajak. Penulis juga merupakan anggota dari Tim Optimalisasi Penerimaan Perpajakan (TOPP) pada tahun 2016 berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 73 Tahun 2016.

Kemudian, berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 729/KMK.03/2019, penulis ditunjuk sebagai anggota Komite Pengarah Ujian Sertifikasi Konsultan Pajak (USKP) untuk Periode 2019-2022. Penulis merupakan Advisor tim Reformasi Perpajakan berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 885 Tahun 2016. Sejak 2018, penulis menjadi Ketua Umum Asosiasi Tax Center Perguruan Tinggi Seluruh Indonesia yang pada Desember 2022 berubah menjadi Perkumpulan Tax Center dan Akademisi Pajak Seluruh Indonesia (PERTAPSI). Selain itu, penulis juga menjadi Koordinator Dewan Konsultatif Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Perpajakan (IAI-KAPj) untuk Periode 2018-2022 dan Periode 2022-2026.

Pendidikan Formal

- Sarjana Akuntansi dari Fakultas Ekonomi dan Bisnis (FEB) Universitas Sebelas Maret.
- Magister Administrasi dan Kebijakan Perpajakan (M.Si) Universitas Indonesia.
- Advanced Master European and International Tax Law (LL.M Int. Tax) dari European Tax College (Tilburg University, Belanda dan Katholieke Universiteit Leuven, Belgia).

Kursus dan Seminar Internasional

- "European Tax Seminar," diselenggarakan oleh Katholieke Universiteit Leuven, Belgia (2006).
- "Tax Consolidation," diselenggarakan oleh Tilburg University, Belanda (2006).

**KUASA DAN KONSULTAN PAJAK:
MODEL DAN PERBANDINGAN**

- “Transfer Pricing Specialist,” diselenggarakan oleh Thomas Jefferson School of Law, San Diego, California, Amerika Serikat (2009).
- “Asia Pacific Transfer Pricing Summit 2011,” diselenggarakan oleh IBC Legal Conference, Hong Kong (2011).
- “European Tax Law Seminar,” diselenggarakan oleh Tax Academy of Singapore and the Institute for Austrian and International Tax Law, Vienna University of Economics and Business, Singapura (2011).
- “Summer School of Value Added Tax Programme,” diselenggarakan oleh Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal (2012).
- “International Tax Conference,” diselenggarakan oleh Foundation for International Taxation, Mumbai, India (2015).

Prestasi (*Achievements*)

- Terpilih sebagai salah satu World’s Leading Transfer Pricing Advisers 2018 di Indonesia oleh TP Week, International Tax Review, United Kingdom.
- Terpilih sebagai Tokoh Edukatif Program Inklusi Kesadaran Pajak 2019 oleh Direktorat Jenderal Pajak.
- Terpilih sebagai Pembayar Pajak Besar 2022 oleh KPP Pratama Kelapa Gading, Direktorat Jenderal Pajak.
- Terpilih sebagai The Most Inspirational Taxpayer 2022 & 2023 oleh Majalah Pajak.
- Mendapatkan penghargaan Alumni Berprestasi 2023 FEB Universitas Sebelas Maret.
- Mendapatkan penghargaan Digital Leader Award dan Distinguished Contribution to the Alumni Award dalam Alumni Achievement Awards 2023 dari FIA Universitas Indonesia.
- Mendapatkan penghargaan Alumni Berprestasi 2024 SMA 8 Yogyakarta Kategori Profesional dan Wiraswasta.
- Mendapatkan nominasi sebagai Tax Practice Leader of the Year 2024 di Asia-Pasifik dari International Tax Review, United Kingdom
- Penulis dan editor 27 buku pajak dan lebih dari 200 artikel tentang pajak yang dipublikasikan di dalam dan di luar negeri. Serta, sebagai pembicara di lebih dari 300 kegiatan.
- Editor komik pajak yang berjudul “Pajak Kita untuk Indonesia Maju” (DDTC, 2021).
- Kontributor jurnal internasional bersama Freddy Karyadi yang berjudul “Tax Treatment of Derivative,” dalam Bulletin Derivatives and Financial Instruments Special Issues (IBFD, The Netherlands, August 2012).

- Kontributor tulisan bersama Freddy Karyadi yang berjudul “Tax Treaty Dispute in Indonesia,” dalam *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes*, ed. Eduardo Baistrocchi (Cambridge University Press, 2017).
- Kontributor Transfer Pricing bersama Freddy Karyadi yang berjudul “Indonesia Transfer Pricing,” dalam *IBFD Transfer Pricing (IBFD Tax Research Platform, The Netherlands, March 2014-terakhir diperbarui 21 Januari 2024)*.
- Reviewer Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia, *Scientax*, Direktorat Jenderal Pajak.
- Narasumber di berbagai media cetak, seperti Kompas, Kontan, Bisnis Indonesia, Tempo Magazine and Newspaper, Sinar Harapan, Suara Pembaruan, Jawa Pos, Rakyat Merdeka, Gatra, Jakarta Post, dan lainnya serta media elektronik, seperti TV One, Metro TV, RCTI, SCTV, TVRI, Berita Satu, Jak TV, CNN Indonesia, Kompas TV, ANTV, MNC, Sindo TV, detikcom, BBC Indonesia, Bloomberg TV, Pas FM, Trans 7, Hukumonline, dan DDTCNews.
- Narasumber di berbagai institusi, seperti DPR, MPR, DPD, Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian, Direktorat Jenderal Pajak, Badan Kebijakan Fiskal, Badan Pemeriksaan Keuangan, Komisi Pemberantasan Korupsi, Sekretariat Pengadilan Pajak, Komite Ekonomi Nasional, Bank Indonesia, PUSDIKLAT Pajak, Kementerian Riset dan Teknologi, Kamar Dagang dan Industri, IFTAA, Ikatan Akuntan Indonesia, INSTEP, Ikatan Konsultan Pajak Indonesia, Komwas Perpajakan, Lembaga Ketahanan Nasional Republik Indonesia, Perkumpulan Konsultan Praktisi Perpajakan Indonesia (Perkoppi), Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK), Perkumpulan Praktisi dan Profesi Konsultan Pajak Indonesia (P3KPI) dan berbagai universitas, seperti Universitas Indonesia, Universitas Gadjah Mada, Universitas Sebelas Maret, Universitas Airlangga, Universitas Brawijaya, Universitas Padjajaran, Universitas Diponegoro, Universitas Katolik Parahyangan, Universitas Tarumanagara, Universitas Trisakti, Universitas Kristen Petra, Universitas Bina Nusantara, Universitas Muhammadiyah Prof. Dr. HAMKA (UHAMKA), Universitas Kristen Indonesia, Institut Perbanas, STIAM, STIE Yogyakarta, Politeknik Keuangan Negara STAN, Universitas Negeri Padang, Universitas Sumatera Utara, Universitas Jambi, Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta, Universitas Mataram, Universitas Gunadarma, Universitas Lampung, Universitas Pamulang, Universitas Atma Jaya Yogyakarta, Universitas Islam Indonesia, Universitas Tidar Magelang, dan lainnya.
- Menjadi narasumber dalam diskusi mengenai berbagai topik kebijakan sehubungan dengan perubahan UU PPh dan PPN.

Sertifikasi

Lisensi Kuasa Hukum Pajak.



DANNY SEPTRIADI adalah Founder DDTC. Penulis merupakan pengajar di Magister Akuntansi di FEB Universitas Indonesia. Penulis terpilih sebagai salah satu World's Leading Transfer Pricing Advisers 2015-2019 oleh Expert Guides.

Penulis berpengalaman sebagai ahli dalam sengketa arbitrase di International Chamber of Commerce, London, United Kingdom. Penulis juga berpengalaman sebagai saksi ahli dan kuasa hukum di Pengadilan Pajak untuk kasus transfer pricing. Selain itu, penulis juga berpengalaman sebagai ahli pajak di Pengadilan Negeri.

Pendidikan Formal

- Sarjana Akuntansi dari Fakultas Ekonomi Universitas Tarumanagara.
- Magister Administrasi dan Kebijakan Perpajakan (M.Si) Universitas Indonesia.
- Master International Tax Law (LL.M Int. Tax) dari Vienna University of Economics and Business, Austria.

Kursus dan Seminar Internasional

- "Summer School of Transfer Pricing Programme," diselenggarakan oleh Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal (2012).
- "Advanced Course in Transfer Pricing," diselenggarakan oleh Maastricht Centre for Taxation, Maastricht, Belanda (2014).
- "Transfer Pricing: Policy and Practice," diselenggarakan oleh Duke Center International Development (DCID), Duke University, North Carolina, Amerika Serikat (2015).
- "2nd International Conference on Taxpayers Rights," diselenggarakan oleh Vienna University of Economics and Business, Austria (2017).
- "Value Chain Analysis Event – Functional Analysis Post BEPS," yang diselenggarakan oleh Maastricht University dan TPA Global, Belanda (2017).
- "5th International Conference on Taxpayer Rights: Quality Tax Audits and the Protection of Taxpayer Rights," diselenggarakan oleh Center for Taxpayer Rights di Athena, Yunani (2021).

Prestasi (*Achievements*)

- Terpilih sebagai salah satu World's Leading Transfer Pricing Advisers 2015-2019 oleh Expert Guides.
- Terpilih sebagai salah satu World's Leading Indirect Tax Advisers 2021-2024 oleh International Tax Review.

- Terpilih sebagai salah satu World's Leading Transfer Pricing Advisers 2020-2024 oleh International Tax Review.
- Mendapatkan penghargaan Entrepreneurship Award dalam Alumni Achievement Awards 2023 dari FIA Universitas Indonesia.
- Berpengalaman sebagai ahli dalam sengketa arbitrase di International Chamber of Commerce, London, United Kingdom.
- Berpengalaman sebagai ahli di Pengadilan Pajak Indonesia untuk kasus transfer pricing.
- Berpengalaman sebagai ahli di Pengadilan Negeri untuk kasus PPN.
- Penulis dan editor 27 buku pajak dan berbagai artikel tentang *transfer pricing* dan pajak internasional.
- Kontributor tulisan yang berjudul "Tax Treaty Negotiation," dalam *Tax Treaty Policy and Development*, ed. Stefaner Markus dan Züger Mario (Linde, 2005).
- Editor komik pajak yang berjudul "Pajak Kita untuk Indonesia Maju" (DDTC, 2021).
- Reviewer Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia, *Scientax*, Direktorat Jenderal Pajak.
- Narasumber di berbagai institusi, seperti Direktorat Jenderal Pajak, Badan Kebijakan Fiskal, Sekretariat Komite Pengawas Perpajakan, Sekretariat Pengadilan Pajak, PUSDIKLAT Pajak, Ikatan Akuntan Indonesia, Ikatan Konsultan Pajak Indonesia dan beberapa universitas, seperti Universitas Indonesia, Universitas Bina Nusantara, Universitas Tarumanagara, STH Jentera, dan lainnya.

Sertifikasi

Lisensi Kuasa Hukum Pajak.



B. BAWONO KRISTIAJI adalah Director of Fiscal Research & Advisory DDTC. Penulis adalah praktisi berpengalaman di bidang keuangan publik, kebijakan pajak, dan transfer pricing. Penulis merupakan kontributor ahli untuk portal berita perpajakan DDTC News dan majalah InsideTax. Penulis kerap diundang sebagai pembicara dalam konferensi dan forum internasional di dalam dan luar negeri, antara lain Austria, Belanda, dan Serbia.

Pendidikan Formal

- Sarjana Ilmu Ekonomi dari Universitas Indonesia.
- Magister Ilmu Ekonomi dari Universitas Indonesia. Judul tesis: Implikasi Shadow Economy dan Efektivitas Pemerintah terhadap Realisasi dan Upaya Mengoptimalkan Pajak.
- Master International Business Tax and Economics (MSc. IBT) dari School of Economics and Management, Tilburg University, Belanda, dengan beasiswa penuh dari DDTC. Judul tesis: Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries.

Kursus dan Seminar Internasional

- “Master of Advanced Studies in International Tax Law on Transfer Pricing Rules in International Taxation,” diselenggarakan oleh International Tax Center, Leiden University, Belanda (2012).
- “Public Policy Summer Training: Tax Policy, Fiscal Analysis & Revenue Forecasting,” diselenggarakan oleh Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Amerika Serikat (2013).
- “Comparative Tax Policy & Administration,” diselenggarakan oleh Harvard Kennedy School, Harvard University, Amerika Serikat (2018).

Prestasi (*Achievements*)

- Mendapatkan nominasi sebagai Indirect Tax Practice Leader of the Year 2024 di Asia-Pasifik dari International Tax Review, United Kingdom.
- Penulis dan editor 11 buku pajak dan berbagai artikel tentang kebijakan pajak dan transfer pricing.
- Kontributor utama untuk buku DDTC yang berjudul Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Praktik dalam Perspektif Pajak Internasional (DDTC, 2013).
- Pemenang CFE Award Albert J. Rädler Medal 2015 untuk tesis perpajakan terbaik se-Eropa yang berjudul “Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries” yang diberikan oleh the Confédération Fiscale Européenne (CFE) pada tahun akademik 2014/2015 di School of Economics and Management, Tilburg University, Belanda.
- Reporter nasional di Rust Conference 2016 bertemakan “Improving Tax Compliance in a Globalized World,” yang diselenggarakan oleh Institute for Austrian and International Tax Law dan Vienna University of Economics and Business di Rust, Austria.
- Pembicara di Forum on Economic and Fiscal Policy “Beyond Tax Policy,” pada 13 Mei 2016 di Amsterdam, Belanda.
- Panelis di Foundation for International Taxation bertemakan “BEPS and Beyond BEPS: A Year Later,” pada 3 Desember 2016 di Mumbai, India.

- Reporter nasional bersama Denny Vissaro di Rust Conference 2017 bertemakan “Implementing Key BEPS Actions: Where do We Stand?” yang diselenggarakan oleh Institute for Austrian and International Tax Law dan Vienna University of Economics and Business di Rust, Austria.
- Pembicara di University of New South Wales Business School, dengan tema “13th International Conference on Tax Administration,” pada 5 April 2018 di Sydney, Australia.
- Pembicara di University of Belgrade Faculty of Law, “International Scientific Conference: Tax Aspects of the Brain Drain,” pada 11 Oktober 2019 di Serbia.
- Kontributor tulisan bersama Denny Vissaro yang berjudul “Chapter 17: Indonesia,” dalam *Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand?* ed. Michael Lang, et al (IBFD, 2019).
- Editor untuk buku DDTC yang berjudul *Desain Sistem Perpajakan Indonesia: Tinjauan atas Konsep Dasar dan Pengalaman Internasional* (DDTC, 2022).
- Editor untuk buku DDTC yang berjudul *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Praktik dalam Perspektif Pajak Internasional*, Edisi Kedua, Volume I (DDTC, 2022) dan Volume II (DDTC, 2023).
- Kontributor tulisan bersama Denny Vissaro yang berjudul “Using Tax Control Frameworks to Ensure Certainty in Indonesia,” *International Tax Review*, Mei 2022.
- Reviewer Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia, *Scientax*, Direktorat Jenderal Pajak.
- Pembicara dengan topik-topik mengenai kebijakan pajak baik di level nasional, subnasional dan internasional dalam berbagai seminar, pelatihan, dan forum diskusi yang diadakan oleh DDTC, sektor swasta, lembaga pendidikan dan penelitian dalam dan luar negeri, serta lembaga pemerintah.
- Narasumber media cetak dan elektronik (Jakarta Post, Republika, Jawa Pos, Kontan, Bisnis Indonesia, Gatra, Berita Satu, MNC Business, Bloomberg, MetroTV, CNN Indonesia, IDX Channel dan CNBC Indonesia).

Sertifikasi

- Sertifikasi Advanced Diploma in International Taxation (ADIT) dari Chartered Institute of Taxation, United Kingdom.
- Lisensi Konsultan Pajak.
- Lisensi Kuasa Hukum Pajak.
- Sertifikasi Konsultan Pajak A.

Hingga November 2024, DDTc telah menjalin MoU dan/atau MoA dengan **40 perguruan tinggi** di Indonesia



Universitas Indonesia



Universitas Gadjah Mada



Universitas Airlangga



Universitas Diponegoro



Universitas Brawijaya



Universitas Sebelas Maret



Universitas Padjadjaran



Universitas Sumatera Utara



Universitas Trunojoyo Madura



Universitas Mataram



Universitas Negeri Padang



Universitas Negeri Malang



Universitas 17 Agustus 1945



Universitas Jambi



Universitas Jember



Universitas Surabaya



Universitas Nasional



Universitas Trisakti



BINUS University



STHI Jentera



STIE YKPN Yogyakarta



UPN Veteran Jakarta



Universitas Kristen Petra



Universitas Kristen Maranatha



Universitas Muhammadiyah Sukabumi



Universitas Islam Malang



Universitas Ibn Khaldun Bogor



Politeknik Wilmar Bisnis Indonesia



IBI Kwik Kian Gie



Institut STIAM



Universitas Pamulang



Universitas BSI



Universitas Gunadarma



Universitas Mercu Buana



Universitas Tidar



Universitas Multimedia Nusantara



Universitas Sultan Ageng Tirtayasa



Universitas Islam Indonesia



Perbanas Institute



PKN STAN

KUASA DAN KONSULTAN PAJAK: MODEL DAN PERBANDINGAN

Profesi kuasa dan konsultan pajak merupakan profesi yang mulia, yang disebut sebagai *officium nobile*. Yaitu, suatu profesi yang tidak hanya berorientasi untuk mencari keuntungan, tetapi juga mendedikasikan profesinya untuk sistem perpajakan yang lebih baik lagi.

Selain merupakan profesi yang mulia, profesi kuasa dan konsultan pajak saat ini berada di era globalisasi dan digitalisasi. Era tersebut membuka kesempatan luas bagi profesi kuasa dan konsultan pajak untuk berkiprah secara lintas negara.

Bagaimana seharusnya profesi kuasa dan konsultan pajak diatur untuk bisa menjalankan profesi yang mulia di tengah era globalisasi dan digitalisasi? Untuk itu, Buku Kuasa dan Konsultan Pajak: Model dan Perbandingan ini hadir. Buku ini merupakan hasil kajian yang dilakukan sejak tahun 2008.

Dari kajian model dan perbandingan profesi kuasa dan konsultan pajak di negara lain serta profesi lain yang ada di Indonesia, terdapat beberapa ketentuan tentang kuasa dan konsultan pajak yang harus ditinjau ulang dengan cara pandang visioner.

Atas dasar hasil kajian, buku ini mencoba menjawab beberapa pertanyaan berikut. (i) Lulusan kompetensi bidang apa yang menjadi 'tuan rumah' dari profesi kuasa dan konsultan pajak? (ii) bagaimana ketentuan bentuk badan usaha dan nama kantor yang mendukung kompetisi di dunia internasional? Serta, (iii) Apakah pengelompokan kompetensi perpajakan berdasarkan 'Brevet' A, B, dan C masih relevan saat ini?

