

**EFEKTIFITAS PELAKSANAAN UNDANG-UNDANG  
PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA KHUSUSNYA  
PELAKSANAAN PENCEGAHAN DAN PENYANDERAAN DARI  
PERSPEKTIF PENINGKATAN PENERIMAAN NEGARA**

**TESIS**

**M. LUCIA C.  
0606151892**



**UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS HUKUM  
PROGRAM PASCASARJANA  
JAKARTA  
JANUARI 2009**

**EFEKTIFITAS PELAKSANAAN UNDANG-UNDANG  
PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA KHUSUSNYA  
PELAKSANAAN PENCEGAHAN DAN PENYANDERAAN DARI  
PERSPEKTIF PENINGKATAN PENERIMAAN NEGARA**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar  
Magister Hukum**

**M. LUCIA C.  
0606151892**



**UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS HUKUM  
PROGRAM STUDI MAGÍSTER ILMU HUKUM  
KEKHUSUSAN HUKUM EKONOMI  
JAKARTA  
JANUARI 2009**

## **PERNYATAAN ORISINALITAS**

**Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,  
dan semua sumber baik yang dikutip maupun di rujuk  
telah saya nyatakan dengan benar**

**Nama : M. Lucia C**

**NPM : 0606151892**

**Tanda Tangan :**

**Tanggal : 3 Januari 2009**

## PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : M. Lucia C  
NPM : 0606151892  
Program Studi : Magister Ilmu Hukum  
Judul Tesis : Efektifitas Pelaksanaan Undang-Undang  
Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Khususnya  
Pelaksanaan Pencegahan dan Penyanderaan Dari  
Perspektif Peningkatan Penerimaan Negara

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Hukum pada Program Studi Magister Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia.

### DEWAN PENGUJI :

Pembimbing : Prof. Dr. Arifin P. Soeriaatmadja, S.H. ....

Penguji : Dr. Tjip Ismail, S.H., M.M .....  


Penguji : Dian Puji N. Simatupang, S.H., M.H .....

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 3 Januari 2009

## KATA PENGANTAR

Segala pujian hormat serta syukur bagi Tuhan Yang Maha Kuasa, karena berkat dan anugerahNya, saya dapat menyelesaikan Tesis ini pada waktunya. Penulisan Tesis ini merupakan salah satu syarat yang harus dipenuhi untuk mencapai gelar Magister Hukum, pada Program Studi Magister Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia. Sangat saya sadari bahwa, tanpa bimbingan, bantuan serta dukungan dari berbagai pihak, akan sulit bagi saya untuk menyelesaikan penulisan Tesis ini.

Pada kesempatan ini, saya mengucapkan terimakasih yang sedalam-dalamnya kepada :

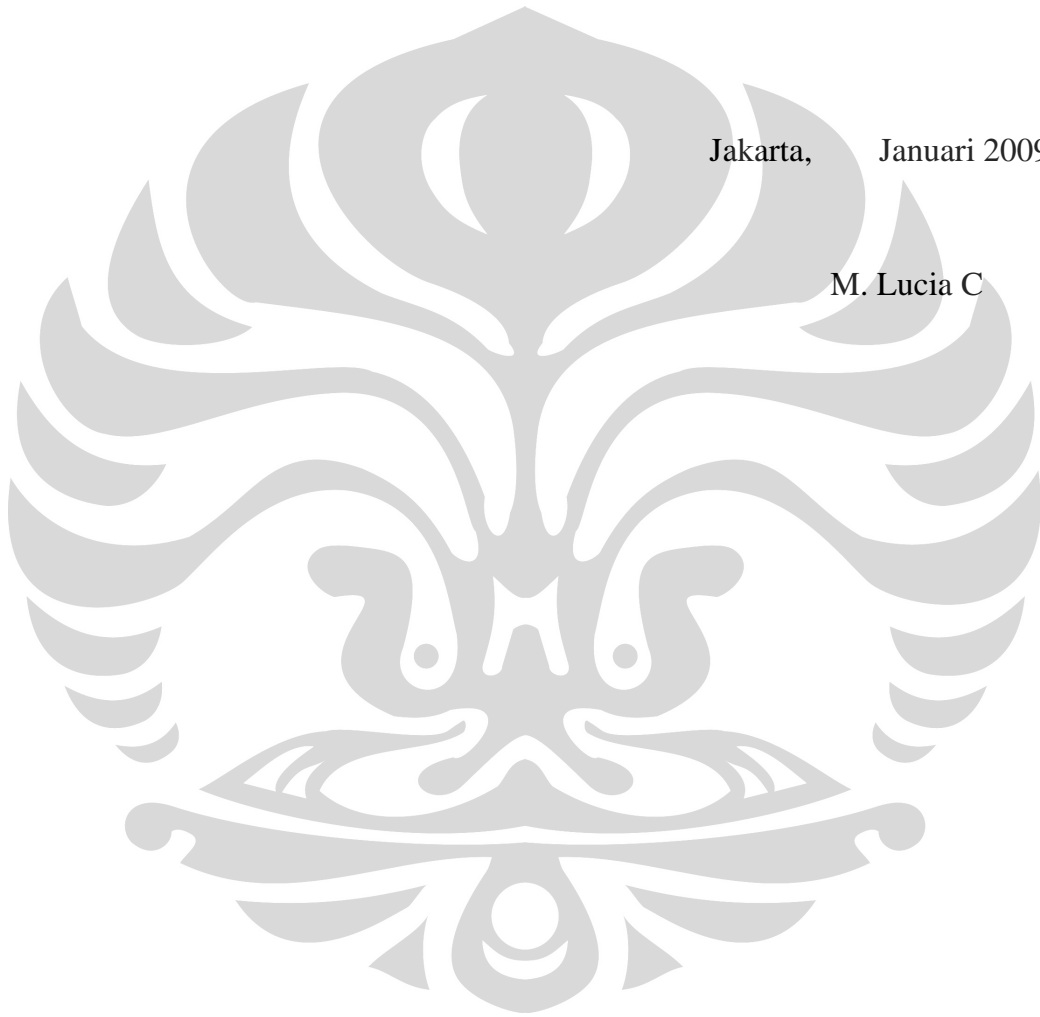
1. Prof. Dr. Arifin P. Soeriaatmadja, SH, selaku pembimbing yang telah memberikan waktu, tenaga dan pikirannya untuk mengarahkan dan membimbing saya dalam penulisan Tesis ini;
2. Pimpinan dan staf di Biro Hukum yang telah membantu saya dalam pengumpulan data dan mendiskusikan permasalahan yang terkait dengan objek penulisan Tesis, serta memberikan masukan kepada saya;
3. Seluruh Staf Pengajar dan Karyawan Sekretariat Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia;
4. Kedua orangtua yang tiada henti menaikkan doa bagi saya, juga yang terkasih, suamiku, Johnson Sebayang dan anakku, Gabriel Abraham, yang terus memberikan dukungan spiritual dan material;
5. Pimpinan dan rekan-rekan di tempat saya bekerja yang telah banyak sekali memberikan kemudahan dan dispensasi bagi saya, selama mengikuti masa perkuliahan sampai penyusunan Tesis;
6. Sahabat-sahabat terbaik, Toto, Iyon, Irka, Nancy, Diana, Milaya, serta seluruh rekan-rekan Angkatan IV di program Pascasarjana Fakultas Hukum Unversitas Indonesia, yang telah mendukung dan mendorong saya selama masa perkuliahan dan penyusunan Tesis.

7. Rekan-rekan Whisnu SH, MH, Amsal SH., MH, Helmi SH, MH, Regen SH, MH yang telah memberi dukungan dan secara khusus kepada Andri Christian SH, MH, yang telah memberikan waktu dan pikirannya untuk membantu saya selama masa perkuliahan dan dalam penyusunan tesis ini.

Akhir kata, kiranya Tuhan Yang Maha Kuasa memberkati semua pihak yang telah membantu. Semoga Tesis ini dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu.

Jakarta, Januari 2009

M. Lucia C



**PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI  
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

---

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : M. Lucia C  
NPM : 0606151892  
Program Studi : Magister Ilmu Hukum  
Fakultas : Hukum  
Jenis Karya : Tesis

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul:

Efektifitas Pelaksanaan Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa khususnya Pelaksanaan Pencegahan dan Penyanderaan Dari Perspektif Peningkatan Penerimaan Negara.

Beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/format-kan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya tanpa meminta izin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta

Pada tanggal : 3 Januari 2009

Yang menyatakan

( M. Lucia C )

## ABSTRAK

Nama : M. Lucia C.  
Program Studi : Magister Ilmu Hukum  
Judul : Efektifitas Pelaksanaan Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Khususnya Pelaksanaan Pencegahan dan Penyanderaan Dari Perspektif Peningkatan Penerimaan Negara

Tesis ini membahas mengenai efektifitas upaya penagihan pajak terutang kepada wajib pajak atau penanggung pajak yang dilakukan secara paksa yaitu melalui pelaksanaan tindakan pencegahan dan penyanderaan, dalam rangka peningkatan penerimaan Negara. Tujuan utama dilakukannya pencegahan dan penyanderaan bukan sebagai hukuman melainkan agar wajib pajak atau penanggung pajak segera membayar utang pajaknya sehingga tunggakan pajak dapat dicairkan. Namun sasaran utama yang ingin dicapai dari pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan adalah timbulnya efek jera, yang memberikan pengaruh pada meningkatnya tingkat kepatuhan wajib pajak untuk melakukan pembayaran pajak, yang tentunya akan berdampak pada peningkatan penerimaan negara.

**Kata Kunci:**

Pencegahan dan Penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak.

Name	:	M. Lucia C.
Study Programme	:	Master of Law
Theme	:	The Effectiveness of Law of Tax Claim by Letter of Compulsion, Particularly in Prevention and Hostage on the Increasing of State Income Perspective

This thesis will focus and explain the effectiveness of tax debt claim to the taxpayer, tax-dodger and tax guarantor with compulsion which held through prevention and hostage in order to increase State Income.

Main purpose of prevention and hostage are not as a punishment. These was held to force the taxpayer, tax-dodger and tax guarantor pay the tax debt and tax arrears can be paid.

Yet, main target/purpose of prevention and hostage are making scare affect and give effect of increasing of the taxpayer, tax-dodger and tax guarantor obedience to pay tax. As a result, it will affect to the increasing of state income.

**Key Word :**

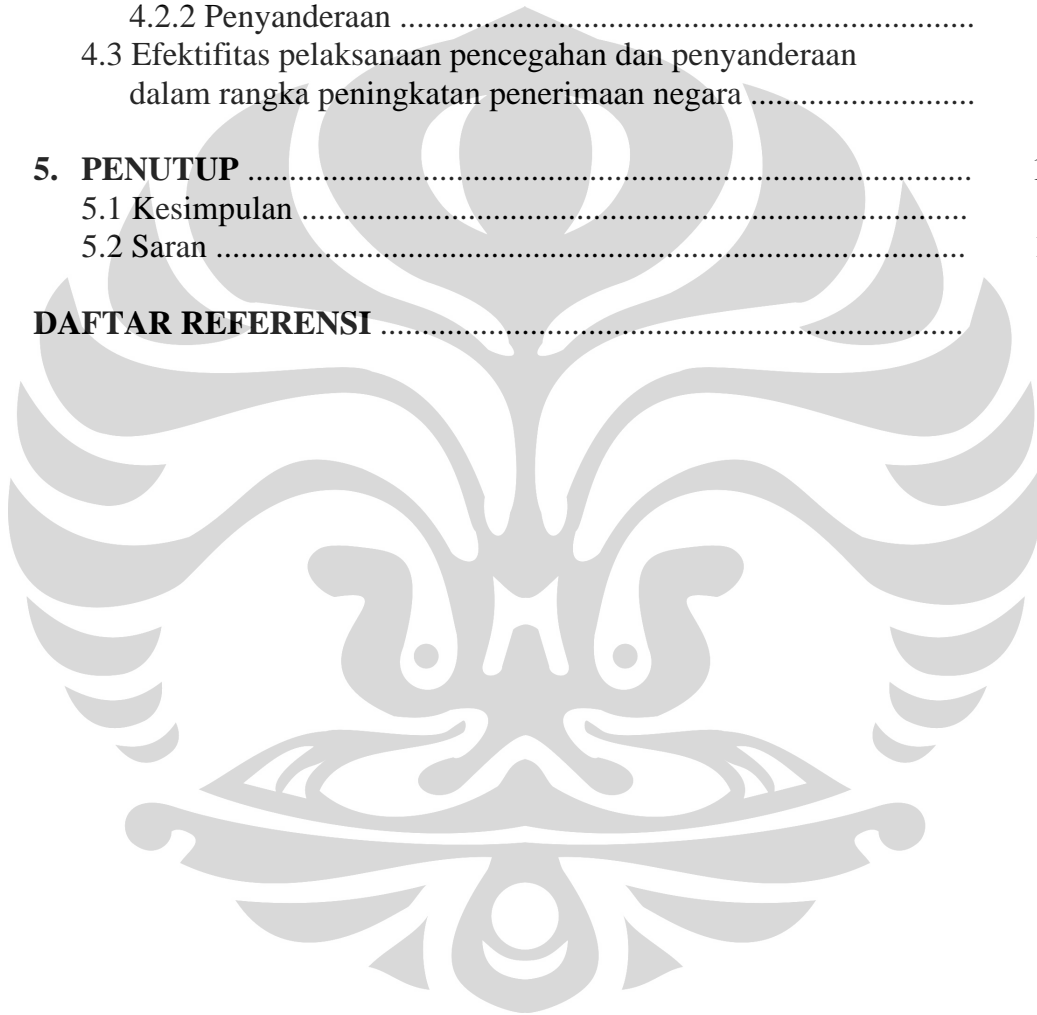
Prevention and Hostage of taxpayer or tax guarantor



## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS .....	ii
HALAMAN PENGESAHAN .....	iii
KATA PENGANTAR .....	iv
PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS .....	vi
ABSTRAK .....	vii
DAFTAR ISI .....	viii
<b>1. PENDAHULUAN</b> .....	1
1.1 Latar Belakang .....	1
1.2 Pokok Permasalahan .....	6
1.3 Tujuan Penelitian .....	6
1.4 Kegunaan Penelitian .....	7
1.5 Landasan Teoritis dan Konseptional .....	7
1.6 Metode Penelitian .....	13
1.7 Sistematika Penulisan .....	14
<b>2. KONSEPSI DASAR PERPAJAKAN DAN KEPATUHAN PERPAJAKAN</b> .....	16
2.1 Pengertian Dasar Perpajakan .....	16
2.1.1 Pengertian Pajak .....	16
2.1.2 Fungsi Pajak .....	22
2.2 Pengertian dan Sumber Hukum Pajak .....	26
2.2.1 Pengertian Hukum Pajak .....	26
2.2.2 Sumber Hukum Pajak .....	29
2.3 Pemungutan Pajak .....	30
2.3.1 Asas-asas Dalam Pemungutan Pajak .....	30
2.3.2 Dasar Hukum Pemungutan Pajak .....	41
2.3.3 Hambatan Pemungutan Pajak .....	42
2.4 Kesadaran dan Kepatuhan Perpajakan .....	43
2.4.1 Pengertian Kepatuhan Pajak .....	43
2.4.2 Pentingnya Kepatuhan Perpajakan .....	46
2.4.3 Tax Law Enforcement .....	48
<b>3. PENAGIHAN UTANG PAJAK</b> .....	49
3.1 Utang Pajak .....	49
3.1.1 Timbulnya Utang Pajak .....	50
3.1.2 Berakhirnya Utang Pajak .....	51
3.2 Penagihan Pajak .....	51
3.3 Pelaksanaan Penagihan Pajak .....	54
3.4 Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa .....	57
3.4.1 Surat Paksa .....	58
3.4.2 Penyitaan .....	64

3.4.3 Penjualan Barang Sitaan (Lelang Eksekusi Pajak) .....	68
3.4.4 Pencegahan .....	71
3.4.5 Penyanderaan .....	74
<b>4. KAJIAN TERHADAP EFEKTIFITAS PELAKSANAAN PENCEGAHAN DAN PENYANDERAAN TERHADAP PENANGGUNG PAJAK .....</b>	<b>78</b>
4.1 Pencegahan dan Penyanderaan Sebagai Upaya Penagihan Pajak	78
4.2 Pelaksanaan Pencegahan dan Penyanderaan .....	83
4.2.1 Pencegahan .....	85
4.2.2 Penyanderaan .....	90
4.3 Efektifitas pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan dalam rangka peningkatan penerimaan negara .....	102
<b>5. PENUTUP .....</b>	<b>109</b>
5.1 Kesimpulan .....	109
5.2 Saran .....	110
<b>DAFTAR REFERENSI .....</b>	<b>111</b>



## **B A B 1**

### **PENDAHULUAN**

#### **1.1 LATAR BELAKANG**

Untuk membiayai belanja negara yang semakin lama semakin bertambah besar, diperlukan penerimaan negara yang berasal dari dalam negeri tanpa harus bergantung dengan bantuan atau pinjaman luar negeri yang semakin lama semakin relatif sulit untuk diharapkan. Hal itu berarti bahwa semua pembelanjaan negara harus dibiayai dari pendapatan negara, dalam hal ini yaitu penerimaan pajak dan penerimaan bukan pajak.

Penerimaan bukan pajak antara lain adalah penerimaan dari pemanfaatan sumber daya alam (migas), pengelolaan kekayaan negara dan lain-lain. Penerimaan tersebut bersifat sangat tidak stabil karena besarnya ketergantungan penerimaan-penerimaan tersebut terhadap faktor eksternal. Oleh karena itu, satu-satunya andalan pemerintah dewasa ini adalah penerimaan dari sektor perpajakan.

Menurut data APBN saat ini, perkembangan peranan pajak dalam APBN sangat fenomenal. APBN yang pada tahun delapan puluhan lebih bertumpu pada penerimaan migas dan bantuan proyek, saat ini makin bergeser pada penerimaan pajak.

Pajak merupakan sarana yang digunakan pemerintah untuk memperoleh dana dari rakyat. Hasil penerimaan pajak tersebut untuk mengisi anggaran negara sekaligus membiayai keperluan belanja negara (belanja rutin dan belanja pembangunan). Untuk itu pemerintah memerlukan dana yang cukup besar guna membiayai kegiatan pembangunan yang berlangsung secara terus menerus dan berkesinambungan.

Di samping sebagai sumber dana untuk mengisi anggaran negara, pajak juga digunakan sebagai sumber kebijakan bidang moneter dan investasi yang berdampak pada peningkatan pertumbuhan ekonomi, sehingga kesejahteraan rakyat semakin baik.

Pajak merupakan iuran rakyat kepada negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan), dimana rakyat sebagai pembayar pajak tidak mendapatkan imbalannya secara langsung (kontraprestasi). Imbalannya berupa

pelayanan yang baik dari negara, baik secara fisik maupun non fisik. Pelayanan ini bisa berupa fasilitas umum yang digunakan secara bersama-sama, rasa aman dan kesejahteraan.

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, setelah diamandemen empat kali dalam Pasal 23A, menyebutkan bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang”.<sup>1</sup>

Berdasarkan ketentuan Pasal 23 A tersebut, terdapat 2 (dua) unsur pokok yang terdapat dalam pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa yaitu *pertama*, harus diatur dengan Undang-Undang dan *kedua*, sifatnya dapat dipaksakan. Pajak merupakan masalah keuangan negara, pemungutan pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada negara yang hasilnya akan dikembalikan kepada masyarakat. Oleh sebab itu, pemungutan pajak harus mendapat persetujuan dari rakyat, khususnya menyangkut mengenai jenis pajak apa saja yang akan dipungut serta berapa besarnya pemungutan pajak. Proses persetujuan rakyat dimaksud tentunya hanya dapat dilakukan dengan suatu undang-undang. Landasan yuridis untuk menjawab pertanyaan tersebut adalah dengan mengacu pada Pasal 23A tersebut diatas.

Sebaliknya bila ada pungutan yang namanya pajak namun tidak berdasarkan undang-undang, maka pungutan tersebut bukanlah pajak tetapi lebih tepat disebut perampokan (*taxation without representation is robbery*).

Meskipun UUD 1945 (sebelum Amandemen) sudah berlaku sejak negara Indonesia merdeka (diganti antara tahun 1950 sampai 1959, kemudian diberlakukan kembali dengan Dekrit Presiden tahun 1959), Undang-undang pajak masih menggunakan produk undang-undang zaman kolonial Belanda sampai pembaruan perpajakan selesai tahun 1983. Undang-Undang kolonial Belanda yang pada saat itu berlaku adalah aturan Ordonansi Pajak Perseroan 1925, Ordonansi Pajak Kekayaan 1932, dan Ordonansi Pajak Pendapatan 1944, Bea Meterai 1932.

Dalam rangka reformasi Perpajakan Nasional, Pemerintah bersama-sama dengan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) berhasil melakukan pembaharuan

---

<sup>1</sup> Indonesia, *Undang-Undang Dasar 1945*, ps. 23A

terhadap undang-undang perpajakan meliputi: Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP), Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (PPh), Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN & PPnBM), Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (PPSP) dan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Keseluruhan ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut memberikan dasar hukum dalam pemungutan pajak sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 23A UUD 1945, dengan kelengkapan sarana perundang-undangan tersebut diharapkan pemerintah dapat menegakkan *law enforcement* di bidang perpajakan<sup>2</sup>.

Selanjutnya berdasarkan unsur kedua, yaitu sifat pemungutan pajak yang dapat dipaksakan, dapat dijelaskan bahwa uang yang dikumpulkan dari pajak akan dikembalikan kepada rakyat dalam bentuk pembangunan serta pelayanan yang diberikan oleh pemerintah. Supaya ada kepastian dalam proses pengumpulannya dan berjalannya pembangunan secara berkesinambungan, maka sifat pemaksaannya harus ada karena rakyat sendiri telah menyetujuinya melalui ketentuan yang diatur dalam undang-undang. Unsur pemaksaan disini berarti apabila Wajib Pajak tidak mau membayar pajak, pemerintah dapat melakukan upaya paksa antara lain dengan mengeluarkan suatu surat paksa agar Wajib Pajak mau melunasi utang pajaknya.

Berdasarkan unsur-unsur tersebut, maka dalam pemungutan pajak terdapat justifikasi (pembenaran atau dasar), sehingga fiskus (aparatus pajak) berwenang untuk memungut pajak. Untuk mendapatkan justifikasi pemungutan pajak, maka dalam hukum pajak telah timbul beberapa teori yang termasuk dalam asas

---

<sup>2</sup> Waluyo, *Perpajakan Indonesia Pembahasan Sesuai dengan Ketentuan Perundang-Undangan Perpajakan dan Aturan Pelaksanaan Perpajakan Terbaru*, Edisi 7, (Jakarta: Salemba Empat, 2007), hlm. 4-5

pemungutan pajak menurut falsafah hukum, yaitu pemungutan pajak harus dilakukan berdasarkan asas-asas sebagai berikut:<sup>3</sup>

#### 1 . Asas Keadilan

Menyatakan bahwa hukum pajak (hukum atau peraturan perundang-undangan perpajakan) harus mengabdikan dan berdasarkan pada asas keadilan.

#### 2 . Asas Yuridis

Menyatakan bahwa hukum pajak, peraturan perundang-undangan perpajakan harus dapat memberikan jaminan hukum, baik untuk negara maupun warga negaranya, bagi fiskus, dan juga bagi Wajib Pajak. Artinya setiap pengenaan dan pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang.

#### 3 . Asas Ekonomis

Pajak yang dibayarkan oleh warga negara selaku Wajib Pajak yang dipungut oleh fiskus, harus diusahakan oleh peraturan perpajakan agar:

- a. tidak menghambat lancarnya proses produksi, distribusi dan perdagangan.
- b. Tidak pernah menghalangi rakyat dalam usahanya menuju kebahagiaan, keadilan, kenyamanan, kesejahteraan dan jangan merugikan kepentingan rakyat banyak.

#### 4 . Asas Finansial

Pajak sebagai penerimaan negara yang utama, yang digunakan untuk membiayai pemerintah dalam menjalankan fungsinya dan untuk tujuan menyejahterakan masyarakat. Oleh karenanya, biaya yang dikeluarkan untuk pengumpulan pajak, harus jauh lebih kecil daripada jumlah pajak yang diperoleh.

Berdasarkan definisi pajak yang disampaikan para pakar (Mr. Dr. N.J. Feldmann, Prof. Dr. M.J.H. Smeets, Dr. Soeparman Soemahamidjaja, Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H.), pada umumnya para pakar menegaskan bahwa terdapat unsur paksaan dalam pengertian pajak, selain unsur-unsur yang lainnya, yaitu pembayaran pajak harus berdasarkan undang-undang, tidak ada kontra-prestasi (imbalan) yang langsung dapat dirasakan oleh pembayar pajak, pemungutan pajak

---

<sup>3</sup> Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: Konsep, Teori dan Isu* (Jakarta: Prenada Media Group, 2006), hlm . 49-54.

dilakukan oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun daerah (tidak boleh dipungut oleh swasta) dan pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah (rutin dan pembangunan) bagi kepentingan masyarakat umum<sup>4</sup>.

Melalui reformasi perpajakan yang dilakukan pemerintah di Tahun 1983, sistem perpajakan telah bergeser dari sistem *Official Assessment* yaitu sistem dimana penetapan pajak terutang dilakukan oleh pihak *fiskus* (aparatur pajak), ke sistem *Self Assessment* dimana anggota masyarakat Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotong-royongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terhutang.<sup>5</sup>

Terkait dengan fenomena bahwa dewasa ini pajak merupakan sumber utama penerimaan negara, sehingga perlu ditingkatkan agar pembangunan nasional dapat dilaksanakan dengan kemampuan sendiri berdasarkan prinsip kemandirian. Maka peningkatan kesadaran masyarakat di bidang perpajakan harus ditunjang dengan iklim yang mendukung peningkatan peran aktif masyarakat serta pemahaman akan hak dan kewajibannya dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Adapun pemerintah, dalam hal ini instansi perpajakan, berfungsi untuk melakukan pembinaan, penelitian dan pengawasan terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak, antara lain melalui pemeriksaan pajak.<sup>6</sup> Dari data yang ada, menunjukkan bahwa masih dijumpai adanya tunggakan pajak sebagai akibat tidak dilunasinya utang pajak sebagaimana mestinya. Tunggakan pajak tersebut dari tahun ke tahun selalu mengalami peningkatan. Dalam periode tahun 1994 – 2004 tercatat sisa tunggakan pajak sebesar Rp 16,2 triliun dan

---

<sup>4</sup> Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak, Edisi 3*, (Jakarta: Salemba Empat, 2007), hlm. 6.

<sup>5</sup> Indonesia, *Undang-Undang Tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 6 Tahun 1993, Penjelasan Umum.

<sup>6</sup> Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit.* hlm. 83.

sampai pada periode oktober 2008 tercatat sisa tunggakan pajak sebesar Rp 20,5 triliun<sup>7</sup>, peningkatan jumlah tersebut sangat signifikan.

Tugas penerimaan pajak yang semakin berat, akan lebih baik bila didukung dengan upaya pencairan tunggakan pajak melalui penagihan hingga tuntas. Di dalam sistem *self assessment* yang berlaku sekarang ini, penagihan pajak yang dilaksanakan secara konsisten dan berkesinambungan merupakan wujud *law enforcement* untuk meningkatkan kepatuhan yang menimbulkan aspek psikologis bagi Wajib Pajak.<sup>8</sup>

Agar penerimaan pajak dan jumlah tunggakan pajak dapat berkurang secara signifikan, diperlukan langkah-langkah konkret dengan menerapkan peraturan perpajakan secara tegas dan tanpa pandang bulu (*law enforcement*).

Salah satu upaya penegakan hukum yang dapat dilaksanakan adalah dengan menerapkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000. Dalam peraturan perundangan tersebut diatur mengenai beberapa tahapan dan prosedur pelaksanaan penagihan pajak. Namun mengingat upaya penagihan pajak dengan surat paksa meliputi aspek yang luas, maka dalam tesis ini penulis membatasi penulisan pada tinjauan atas efektifitas pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan sebagai upaya penagihan pajak dilihat dari perspektif peningkatan penerimaan negara.

## 1.2 POKOK PERMASALAHAN

Mengapa pelaksanaan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa khususnya pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan tidak efektif dalam rangka peningkatan penerimaan negara?

## 1.3 TUJUAN PENELITIAN

Dengan mencermati pokok permasalahan yang diangkat, maka penelitian ini dilakukan untuk mencari dukungan data agar dapat berakhir pada tujuan

---

<sup>7</sup> Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak.

<sup>8</sup> Banban Wachjana, "Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa", *Berita Pajak No. 1444* (Juni 2001):42



penelitian yaitu menemukan jawaban atau akar permasalahan yang menyebabkan upaya penagihan pajak melalui surat paksa, khususnya melalui pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan terhadap penanggung pajak, tidak efektif bagi peningkatan penerimaan negara.

#### 1.4 KEGUNAAN PENELITIAN

Hasil penelitian diharapkan mempunyai kegunaan teoritis maupun praktis sebagai berikut:

1. Kegunaan Teoritis
  - a. secara teoritis dapat memberikan gambaran mengenai kendala-kendala yang dihadapi teori hukum sebagai alat perubahan masyarakat maupun hukum sebagai alat pembaharuan masyarakat.
  - b. Memberikan sumbangan pikiran dalam bidang hukum khususnya hukum perpajakan.
2. Kegunaan Praktis
  - a. Memberikan masukan kepada unit-unit penyelenggara pencegahan dan penyanderaan mengenai perlunya peraturan perundang-undangan terkait upaya pencegahan dan penyanderaan dilaksanakan secara serius dan konsisten.
  - b. Memberikan masukan kepada pembuat peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan mengenai perlunya dilakukan evaluasi dan tindakan lebih lanjut terkait dengan pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan.

#### 1.5 LANDASAN TEORITIS DAN KONSEPSIONAL

Melihat perkembangan teori hukum, dapat dikatakan bahwa teori hukum mengalami perkembangan yang pesat. Salah satu teori yang cukup terkenal adalah teori *sociological jurisprudence* dengan tokoh-tokohnya antara lain Roscoe Pound, Eugen Ehrlich. Prinsip pokok dari teori hukum *sociological jurisprudence*

adalah: Hukum yang baik adalah hukum yang sesuai dengan hukum yang hidup di dalam masyarakat<sup>9</sup>.

Prinsip tersebut merupakan kompromi antara hukum tertulis sebagai kebutuhan masyarakat hukum demi adanya kepastian hukum dan *living law* sebagai wujud penghargaan terhadap pentingnya peranan masyarakat dalam pembentukan hukum dan orientasi hukum. Di Indonesia Teori Hukum tersebut dikembangkan Mochtar Kusumaatmaja dengan penekanan hukum sebagai sarana pembangunan<sup>10</sup>. Pemikiran dalam teori Mochtar Kusumaatmaja mengkomodasi konsep *Roscoe Pound "law as a tool of social engineering"*. Konsep tersebut kemudian dimodifikasi menjadi hukum sebagai sarana pembangunan (1976), kemudian dituangkan di dalam GBHN 1978. Konsep ini dapat diberlakukan dalam negara yang sedang berkembang dan negara maju. Untuk negara yang sedang berkembang, yaitu dari suasana agraris menuju suasana industri, yang menjadikan hukum (undang-undang) mengubah alam pemikiran masyarakat tradisional ke pemikiran modern. Untuk negara yang sudah maju, konsepnya kembali kepada konsep asal dari *Roscoe Pound* tersebut diatas yang sesuai dengan iklim budaya hukum di negara-negara maju, khususnya di Amerika Serikat yang orientasinya berdasarkan yurisprudensi (*Common Law System*). Dalam GBHN 1993 juga dikemukakan bahwa hukum adalah sarana rekayasa masyarakat.

Berbagai studi tentang hubungan hukum dan pembangunan ekonomi menunjukkan bahwa pembangunan dan pertumbuhan ekonomi tidak akan berhasil tanpa pembaharuan hukum, sehingga dikatakan bahwa memperkuat institusi-institusi hukum merupakan suatu "*precondition for economic change*"<sup>11</sup>.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka diperlukan pembaharuan hukum khususnya hukum yang terkait penciptaan iklim yang kondusif untuk meningkatkan penerimaan negara guna menunjang pembangunan nasional untuk

---

<sup>9</sup> Lili Rasjidi dan I.B. Wyasa Putra. *Hukum Sebagai Suatu Sistem*, (Bandung: Mandar Maju. 2003), hlm. 122.

<sup>10</sup> Mochtar Kusumaatmadja. *Konsep-Konsep Hukum Dalam Pembangunan*, (Bandung: PT ALUMNI, 2002), hlm. 19-23.

<sup>11</sup> Erman Radjagukguk. "Hukum Ekonomi Indonesia : Menjaga Persatuan Bangsa, Memulihkan Ekonomi, dan Memperluas Kesejahteraan Sosial," *Jurnal Hukum Bisnis*. Volume 22 (Tahun 2003): 22.

meningkatkan kesejahteraan masyarakat Indonesia. Hukum yang terkait dengan penciptaan iklim peningkatan penerimaan negara antara lain adalah hukum di bidang perpajakan.

Pengertian hukum pajak adalah keseluruhan peraturan yang mengatur hubungan hukum antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai Wajib Pajak. Hukum pajak selalu mengalami perkembangan dan tidak terlepas dari kepentingan negara dan kepentingan warga negara.<sup>12</sup>

Menurut Lauddin Marsuni, ada beberapa fungsi hukum yang relevan dengan kebijakan perpajakan yang ada di Indonesia, sebagai berikut:<sup>13</sup>

#### 1. Hukum sebagai *A Tool of Social Control*

Hukum dipandang sebagai pengendali sosial yang menetapkan tingkah laku mana yang merupakan penyimpangan, dan sanksi hukum yang dapat diterapkan terhadap tingkah laku menyimpang tersebut.

Dalam kebijakan perpajakan, hukum sebagai *social control* dalam rangka untuk:

- Menentukan dan menilai tindakan pemerintahan dalam rangka menentukan objek pajak, atau memungut pajak dari warga masyarakat.
- Menentukan dan menilai tindakan aparat pajak dalam rangka melaksanakan kebijakan atau peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.
- Menentukan dan menilai tindakan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajibannya di bidang perpajakan.
- Menentukan sanksi hukum yang bisa dijatuhkan kepada para fiskus atau Wajib Pajak jika melakukan perbuatan yang menyimpang di bidang perpajakan.

---

<sup>12</sup> Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Ibid.*, hlm. 94.

<sup>13</sup> Lauddin Marsuni, *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*, (Yogyakarta: UII Press, 2006), hlm. 48-49.

## 2. Hukum sebagai *A Tool of Social Engineering*

Hukum sebagai alat untuk mengubah masyarakat dalam arti bahwa hukum mungkin dapat digunakan sebagai alat perubahan oleh *agent of change* atau *agent of development*.

Hukum adalah alat untuk digunakan pemerintah sebagai pengejawantahan kebijakan perpajakan dalam rangka pembangunan nasional, sebagai upaya untuk mengubah masyarakat Indonesia dari masyarakat tradisional sampai masyarakat modern, dari masyarakat tertinggal menjadi masyarakat maju, dari masyarakat agraris sampai masyarakat industri.

## 3. Hukum sebagai Alat Politik

Dalam sistem hukum di Indonesia, hukum merupakan suatu produk yang dihasilkan oleh lembaga legislatif bersama Presiden. Proses pembentukan hukum adalah proses politik. Penerapan fungsi hukum sebagai alat politik melahirkan konsep politik hukum, yaitu kebijakan dari negara melalui badan-badan yang berwenang untuk menetapkan peraturan perundang-undangan yang dikehendaki dengan maksud untuk dapat digunakan mengekspresikan apa yang terkandung dalam masyarakat dan untuk mencapai apa yang dicita-citakan.

Secara formal yuridis, pajak tidak mungkin dipungut jika tidak didasarkan atas undang-undang. Sejalan dengan hal tersebut, pemerintah telah berkali-kali melakukan pembaharuan berbagai peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Termasuk di dalamnya adalah peraturan perundang-undangan mengenai penagihan pajak. Selain itu, pemerintah juga melakukan reformasi mengenai sistem perpajakan.

Pelaksanaan penagihan pajak dilakukan berdasarkan pada UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, UU Pajak Bumi dan Bangunan, UU Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dan UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Tindakan penagihan pajak dilakukan dengan melalui beberapa tahapan, dan sebagai tindakan terakhir dari upaya penagihan pajak adalah dengan cara melakukan penyanderaan. Seluruh tindakan tersebut adalah dalam rangka mengoptimalkan penerimaan pajak bagi negara.

Dalam menyusun penelitian ini, penulis menggunakan beberapa istilah-istilah yang dirumuskan dalam definisi-definisi tertentu, yang dapat dijadikan pedoman operasional di dalam proses pengumpulan, pengolahan, analisa dan konstruksi data. Adapun kerangka konseptual yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Pajak menurut Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat<sup>14</sup>
2. Wajib Pajak adalah subjek pajak (baik orang pribadi atau badan) yang telah menurut atau memenuhi ketentuan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan atau memenuhi kewajiban perpajakan, termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu.<sup>15</sup>
3. Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>16</sup>
4. Utang Pajak adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>17</sup>
5. Penagihan Pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus,

---

<sup>14</sup> Indonesia, *Undang-Undang Tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, UU No. 6 Tahun 1993 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 28 Tahun 2007, Pasal 1 angka 1.

<sup>15</sup> Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, UU No. 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000, Pasal 1.

<sup>16</sup> *Ibid.*

<sup>17</sup> *Ibid.*

- memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita.<sup>18</sup>
6. Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis adalah surat yang diterbitkan oleh Pejabat untuk menegur atau memperingatkan kepada Wajib Pajak untuk melunasi utang pajaknya.<sup>19</sup>
  7. Surat Paksa adalah surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak.<sup>20</sup>
  8. Pejabat adalah pejabat yang berwenang mengangkat dan memberhentikan Juru Sita Pajak, menerbitkan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus, Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Surat Pencabutan Sita, Pengumuman Lelang, Surat Penentuan Harga Limit, Pembatalan Lelang, Surat Perintah Penyanderaan dan surat lain yang diperlukan untuk penagihan pajak sehubungan dengan Penanggung Pajak tidak melunasi sebagian atau seluruh utang pajak menurut undang-undang dan peraturan daerah.<sup>21</sup>
  9. Penyitaan adalah tindakan Jurusita Pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak, guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan.<sup>22</sup>
  10. Lelang adalah setiap penjualan barang dimuka umum dengan cara penawaran harga secara lisan dan atau tertulis melalui usaha pengumpulan peminat atau calon pembeli.<sup>23</sup>
  11. Pencegahan adalah larangan yang bersifat sementara terhadap Penanggung Pajak tertentu untuk keluar dari wilayah Negara Republik Indonesia

---

<sup>18</sup> *Ibid.*

<sup>19</sup> *Ibid.*

<sup>20</sup> *Ibid.*

<sup>21</sup> *Ibid.*

<sup>22</sup> *Ibid.*

<sup>23</sup> *Ibid.*

berdasarkan alasan tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.<sup>24</sup>

- 12 . Penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu.<sup>25</sup>

## 1.6 METODE PENELITIAN

Guna memperjelas konsep operasional penelitian, diperlukan keterangan mengenai jenis penelitian yang dipilih, agar dengan demikian sasaran dan metode pendekatan penelitian yang digunakan menjadi jelas.

### 1. Jenis Penelitian

Penelitian yang dilakukan merupakan penelitian hukum normatif, yang bersifat analitis-deskriptif, dengan mengutamakan pada penggunaan data sekunder.

Tujuan penelitian deskriptif ini, menurut Nasir, adalah untuk membuat deskripsi, gambaran atau lukisan secara sistematis, faktual dan akurat mengenai fakta-fakta, sifat-sifat serta hubungan antar fenomena yang diselidiki.<sup>26</sup>

### 2 . Bahan yang dibutuhkan:

Data sekunder yakni bahan yang diperoleh dari dokumen-dokumen, buku-buku kepustakaan.

Adapun sumber-sumber data sekunder yang digunakan dalam penelitian hukum ini berasal dari:

- (1) Bahan hukum primer, yakni bahan hukum yang mempunyai kekuatan mengikat berupa peraturan perundang-undangan.
- (2) Bahan hukum sekunder, yakni bahan-bahan yang memberikan penjelasan atau analisa atas bahan hukum primer, berupa tulisan-tulisan

---

<sup>24</sup> *Ibid.*

<sup>25</sup> *Ibid.*

<sup>26</sup> Moh. Nasir, *Metode Penelitian*, Jakarta : Ghalia Indonesia, 1999, hlm.63

para ahli dibidang hukum dan bidang-bidang lain yang terkait dengan permasalahan yang diteliti, buku, majalah, jurnal dan hasil penelitian.

- (3) Bahan hukum tersier, yakni bahan-bahan yang memberikan penjelasan maupun petunjuk terhadap bahan hukum primer dan sekunder, berupa kamus hukum, kamus bahasa dan artikel-artikel di media cetak.

### 3 . Teknik pengumpulan data:

- a. Pengumpulan data sekunder dilakukan melalui studi kepustakaan.
- b. Melakukan wawancara dengan pihak-pihak terkait di Departemen Keuangan.

### 4 . Metode Analisis data

Untuk menganalisis data dan menarik kesimpulan dari hasil penelitian, data primer dan data sekunder akan dianalisis secara kualitatif serta selanjutnya akan disajikan secara deskriptif.

## **1.7 SISTEMATIKA PENULISAN**

Hasil penelitian ini disusun dengan sistematika penulisan yang terdiri atas komponen-komponen :

Bab 1. merupakan uraian secara keseluruhan, yang akan dituangkan dalam tujuh sub bab yaitu: Latar Belakang, Pokok Permasalahan, Tujuan Penelitian, Kegunaan Penelitian, Landasan Teori dan Konseptual, Metode Penelitian, dan Sistematika Penelitian.

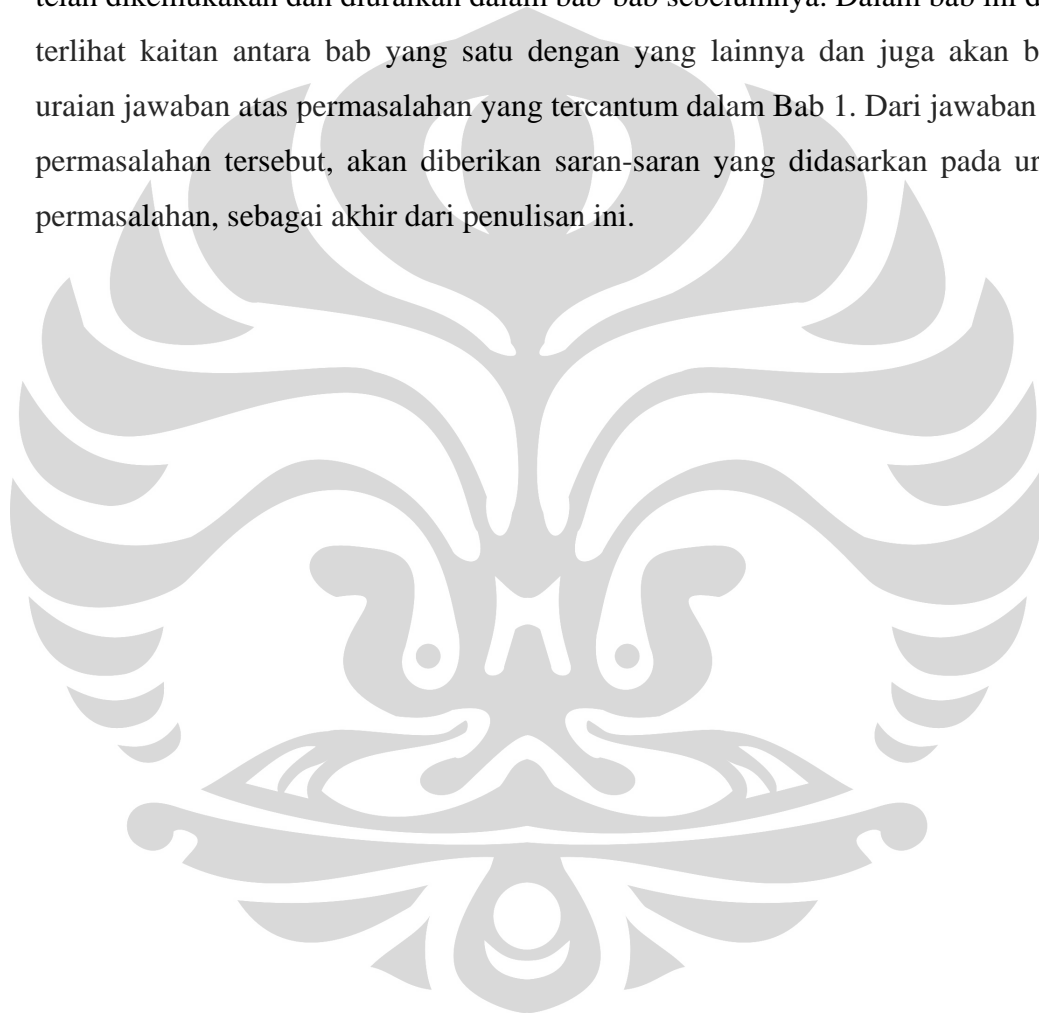
Bab 2, dalam bab ini akan dibahas mengenai konsepsi dasar perpajakan dan kepatuhan perpajakan, dengan menguraikan dasar dan pengertian mengenai perpajakan, Pengertian dan Dasar Hukum Pajak, Pemungutan Pajak serta Kesadaran dan Kepatuhan Perpajakan.

Bab 3, dalam bab ini akan diuraikan mengenai upaya-upaya penagihan utang pajak yang dilakukan dengan cara penagihan pajak secara biasa dan penagihan pajak dengan surat paksa.



Bab 4, dalam bab ini akan dibahas mengenai upaya penagihan pajak melalui tindakan pencegahan dan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak, pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan serta efektifitas pelaksanaan tindakan pencegahan dan penyanderaan dalam rangka peningkatan penerimaan negara.

Bab 5, bab ini akan berisi kesimpulan dari pembahasan-pembahasan yang telah dikemukakan dan diuraikan dalam bab-bab sebelumnya. Dalam bab ini dapat terlihat kaitan antara bab yang satu dengan yang lainnya dan juga akan berisi uraian jawaban atas permasalahan yang tercantum dalam Bab 1. Dari jawaban atas permasalahan tersebut, akan diberikan saran-saran yang didasarkan pada uraian permasalahan, sebagai akhir dari penulisan ini.



## BAB 2

### KONSEPSI DASAR PERPAJAKAN DAN KEPATUHAN PERPAJAKAN

#### 2.1 PENGERTIAN DASAR PERPAJAKAN

##### 2.1.1 Pengertian Pajak

Istilah pajak bagi orang awam sudah sering didengar, dan bila menelusuri literatur, dapat ditemukan berbagai definisi dan pemahaman tentang pajak. Pengertian pajak pada umumnya lebih banyak menitikberatkan pada aspek ekonomis daripada aspek hukumnya. Dengan demikian pengertian pajak tergantung dari sudut kajian bagi orang yang merumuskannya.

Secara umum, pengertian pajak adalah semua jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat, termasuk bea materai, bea dan cukai, dan pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>27</sup>

Umumnya semua pungutan dianggap sebagai pajak. Oleh karena itu, perlu dijelaskan terlebih dahulu apa definisi pajak menurut para ahli. Beberapa definisi pajak sebagai berikut:

Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson dan Horace R. Brock menyebutkan pajak sebagai :

*“Any nonpenal yet compulsory transfer of resources from the private to the public sector, levied on the basis of predetermined criteria and without receipt of a specific benefit of equal value, in order to accomplish some of a nation’s economic and social objectives”.* (Pajak adalah suatu pengalihan sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah, bukan akibat pelanggaran hukum, namun wajib dilaksanakan, berdasarkan ketentuan yang ditetapkan lebih dahulu, tanpa mendapat imbalan yang langsung dan

---

<sup>27</sup> Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak*, (Jakarta: PT Rajagrafindo Persada, 2007), hlm. 28.

proporsional, agar pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugasnya untuk menjalankan pemerintahan).<sup>28</sup>

Sedangkan Prof. Dr. P.J.A Adriani merumuskan pajak sebagai berikut:

“Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.”<sup>29</sup>

Prof. Dr. Rochmat Soemitro dalam buku *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, merumuskan sebagai berikut:

“Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara (peralihan kekayaan dari sektor partikular ke sektor pemerintah) berdasarkan undang-undang (dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontra-prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”<sup>30</sup>

Dari definisi-definisi tersebut, dapat disimpulkan beberapa unsur yang terkandung dalam definisi pajak, yaitu:

- *A compulsory*, merupakan suatu kewajiban yang dikenakan pada rakyat. Jika tidak melaksanakan kewajibannya, maka dapat dikenakan tindakan hukum berdasarkan undang-undang. Dapat dikatakan bahwa kewajiban ini dapat dipaksakan oleh pemerintah.
- *Contribution*, diartikan sebagai iuran yang diberikan oleh rakyat yang memenuhi kewajiban perpajakan kepada pemerintah dalam satuan moneter.
- *By individual or organizational*, iuran yang dapat dipaksakan tersebut dibayar oleh perorangan atau badan yang memenuhi kewajiban perpajakan.

---

<sup>28</sup> Moh. Zain, *Manajemen Perpajakan dalam Perpajakan: Konsep, Teori dan Isu* oleh Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, hlm. 22.

<sup>29</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT Refika Aditama, 2003), hlm. 2

<sup>30</sup> *Ibid.*, hlm. 6

- *Received by the government*, iuran yang diberikan tersebut dibayarkan kepada pemerintah selaku penyelenggara pemerintahan suatu negara.
- *For public puposes*, iuran yang diberikan dari rakyat yang dapat dipaksakan, yang merupakan penerimaan bagi pemerintah, untuk dijadikan sebagai dana untuk pemenuhan tujuan kesejahteraan rakyat banyak.<sup>31</sup>

Dengan demikian dapat disimpulkan ciri-ciri atau unsur pokok yang melekat pada pengertian pajak, sebagai berikut<sup>32</sup>:

1. Pajak dipungut berdasarkan undang-undang

Merupakan hal yang sangat mendasar, dalam pemungutan pajak harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan. Pada hakikatnya yang memikul beban pajak adalah rakyat, dan pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah tanpa ada imbalannya yang secara langsung dapat ditunjuk. Peralihan kekayaan yang demikian itu, hanya dapat berupa perampasan atau perampokan. Oleh karena supaya peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah tidak dikatakan perampasan atau perampokan, maka disyaratkan bahwa pajak, sebelum diberlakukan, harus melalui persetujuan rakyat yang diwakili oleh lembaga perwakilan rakyat. Hasil persetujuan tersebut dituangkan dalam suatu undang-undang yang harus dipatuhi oleh setiap pihak yang dikenakan kewajiban perpajakan.<sup>33</sup>

2. Pajak dapat dipaksakan

Jika tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan, maka berdasarkan undang-undang, wajib pajak dapat dikenakan tindakan hukum oleh pemerintah. Fiskus selaku pemungut pajak dapat memaksa wajib pajak untuk mematuhi dan melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Tindakan hukum atas pelanggaran peraturan perundang-undangan dapat dikenakan sanksi administrasi maupun sanksi pidana fiskal (Undang-undang

---

<sup>31</sup> Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit.*, hlm. 23.

<sup>32</sup> *Ibid*, hlm. 23-25.

<sup>33</sup> Rohmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan*, (Bandung: PT. Refika Aditama, 2004), hlm. 8

KUP). Sanksi administrasi merupakan sanksi yang ditujukan bagi wajib pajak yang terlambat atau tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Masa maupun Tahunan.

Sedangkan tindak pidana fiskal merupakan tindak pidana atau perbuatan yang dilakukan wajib pajak terkait pada bidang perpajakan, yang oleh undang-undang diancam pidana, karena melawan atau bertentangan dengan hukum, sehingga dapat merugikan masyarakat dan negara. Tindak pidana fiskal yang bertentangan dengan hukum adalah apabila wajib pajak tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT dengan tidak benar, sengaja tidak memenuhi kewajiban perpajakannya dan pengulangan tindak pidana.

Selain pengenaan sanksi administrasi dan sanksi pidana fiskal terhadap wajib pajak atau penanggung pajak, berdasarkan Undang-undang No 19 Tahun 2000, fiskus juga mempunyai wewenang untuk memaksa wajib pajak atau penanggung pajak untuk memenuhi kewajibannya, dalam bentuk penyitaan dan pelelangan atas harta wajib pajak, dan juga berwenang melakukan tindakan pencegahan dan penyanderaan terhadap penanggung pajak.

3. Pajak diperuntukkan bagi keperluan pembiayaan umum pemerintah

Dalam menjalankan fungsinya, seperti melaksanakan ketertiban, mengusahakan kesejahteraan, melaksanakan fungsi pertahanan dan fungsi penegakan keadilan, pemerintah membutuhkan dana untuk pembiayaannya. Dana yang diperoleh dari rakyat dalam bentuk pajak itulah yang digunakan oleh pemerintah untuk membiayai kegiatan-kegiatannya.

4. Tidak dapat ditunjukkannya kontra-prestasi secara langsung

Wajib pajak tidak mendapatkan imbalan secara langsung secara individual dengan apa yang telah dibayarkan kepada pemerintah. Wajib pajak hanya dapat merasakan secara tidak langsung bentuk-bentuk kontraprestasi dari pemerintah. Seperti adanya pembangunan sarana dan prasarana untuk masyarakat umum.

## 5. Berfungsi sebagai budgeter dan regulerend

Fungsi budgeter (anggaran), pajak berfungsi mengisi kas negara atau anggaran pendapatan negara, yang digunakan untuk keperluan pembiayaan umum pemerintah baik rutin maupun untuk pembangunan. Sedangkan fungsi regulerend adalah pajak berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau alat untuk melaksanakan kebijakan yang ditetapkan oleh negara dalam bidang ekonomi sosial untuk mendapat tujuan tertentu.

Berkenaan dengan ciri-ciri pokok tersebut di atas, khususnya terhadap ciri “tidak dapat ditunjukkannya kontra prestasi secara langsung” yang melekat pada pengertian pajak. Tjip Ismail mengemukakan bahwa terdapat paradigma baru mengenai kontraprestasi atas pembayaran pajak dalam Pajak Daerah.

Dikemukakan bahwa seiring dengan perkembangan sistem pemerintahan dan sistem demokrasi, paradigma pajak daerah yang selama ini melekat pada pajak, yaitu tanpa imbalan/kontraprestasi, **harus diubah dan diarahkan pada fungsi pajak yang memberikan imbalan kepada sektor perpajakan.**<sup>34</sup>

Sesuai semangat yang terkandung dalam UU No. 22 Tahun 1999 dan terakhir diatur dalam Pasal 12 UU No. 32 Tahun 2004, penyerahan kewenangan pemerintah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi harus disertai dengan penyerahan pembiayaan, prasarana, personil dan dokumen sesuai dengan kewenangan yang diserahkan. Implikasi langsung dari penyerahan kewenangan tersebut diperlukan biaya yang wajib ditanggung oleh pemerintah daerah, antara lain biaya pembangunan, pengelolaan, dan perawatan sarana dan prasarana yang merupakan keharusan pemerintah daerah untuk melakukan pelayanan kepada masyarakat.<sup>35</sup>

Berkaitan dengan pembiayaan otonomi daerah, UU No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah, memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah untuk membuat kebijakan di sisi

---

<sup>34</sup> *Ibid.*, hlm. 177.

<sup>35</sup> Tjip Ismail, *Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia*, Ed.2, (Jakarta: Yellow Printing), hlm. 11.

penerimaan (*tax policy*). Kewenangan daerah tersebut diwujudkan dengan memungut pajak dan retribusi yang diatur dengan UU No. 34 Tahun 2000.<sup>36</sup>

Seiring dengan tujuan otonomi daerah yang mendekatkan pelayanan pemerintah dengan rakyatnya, maka fungsi pajak daerah tidak semata-mata untuk mengisi kas daerah, karena hal tersebut tidak sesuai dengan tujuan otonomi daerah.<sup>37</sup>

Definisi pajak daerah sebagaimana diatur dalam UU No. 34 Tahun 2000 tentang Perubahan UU No. 18 Tahun 1007 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah berbunyi sebagai berikut:

Pajak Daerah yang selanjutnya disebut pajak adalah iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan daerah dan pembangunan daerah.

Definisi pajak daerah tersebut secara normatif hanya menyatakan bahwa pajak digunakan “untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan daerah dan pembangunan daerah”, sehingga makna definisi tersebut tidak sejalan dengan otonomi daerah, dimana kedudukan pemda bukan lagi sebagai “penguasa daerah” seperti pada masa-masa sebelumnya, melainkan sebagai abdi/pelayan masyarakat.<sup>38</sup>

Tjip Ismail mengemukakan bahwa untuk mempertegas fungsi pemda sebagai pemungut pajak daerah, definisi pajak daerah harus diubah dengan melakukan penambahan secara normatif bahwa *pajak daerah harus pula digunakan untuk melayani kepentingan sektor pajak yang bersangkutan sebagai wujud kontraprestasi*.<sup>39</sup> Penambahan definisi pajak daerah tersebut akan mengubah posisi pemahaman pemda, bahwa wewenang untuk melakukan pemungutan pajak didaerahnya bukan karena kedudukannya sebagai penguasa, melainkan justru pada hakikatnya pemda mempunyai kewajiban untuk memberikan pelayanan kepada sektor pajak yang bersangkutan.

---

<sup>36</sup> *Ibid.*, hlm. 13.

<sup>37</sup> *Ibid.*, hlm. 176.

<sup>38</sup> *Ibid.*, hlm. 178.

<sup>39</sup> *Ibid.*, hlm. 179

Berkaitan dengan penambahan definisi pajak tersebut, pembayar pajak tidak lagi merasakan bahwa pajak sebagai beban, justru dengan membayar pajak, akan memperoleh keuntungan dan manfaat berupa pelayanan yang diberikan oleh pemerintah daerah. Pelayanan dan fasilitas dimaksud bukan merupakan insentif perorangan, melainkan pelayanan dan fasilitas yang secara kolektif dan simultan akan dinikmati bersama oleh semua masyarakat.<sup>40</sup>

Pelayanan dan fasilitas tersebut besarnya sebanding dengan besarnya pajak yang dibayarkan. Sebagai contoh, pengusaha penggalian pasir, dikenakan Pajak Pengambilan Bahan Galian Gol C, berdasarkan jumlah setiap kali produksi yang dihasilkan dari penambangan. Kontraprestasi dari pajak daerah adalah pemda harus memberikan “pelayanan”, misalnya penyediaan sarana dan prasarana jalur transportasi dan kemandirian menuju lokasi pertambangan. Penyediaan sarana dan prasarana tersebut dibiayai dari jenis pajak bersangkutan, yang manfaatnya secara langsung ditujukan untuk kepentingan pembayar pajak dan secara tidak langsung juga akan dirasakan oleh masyarakat luas sebagai wujud pelayanan umum.<sup>41</sup>

Kontraprestasi tersebut harus sesuai dengan peruntukkannya dan harus ditentukan dalam UU maupun peraturan pelaksanaannya (perda), sehingga terdapat kepastian mengenai kewajiban kontraprestasi berupa pelayanan dan besarnya persentase yang harus dialokasikan oleh pemda untuk pelayanan kepada jenis pajak yang bersangkutan. Dengan adanya pengaturan mengenai kontraprestasi bagi masing-masing jenis pajak daerah adalah sesuai dengan asas, tujuan, manfaat dan keadilan dalam pemungutan pajak, baik dari sisi pemerintah daerah maupun pembayar pajak.<sup>42</sup>

### 2.1.2 Fungsi Pajak

Sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian, pajak memiliki kegunaan dan manfaat pokok dalam meningkatkan kesejahteraan umum.

---

<sup>40</sup> *Ibid.*, hlm. 180.

<sup>41</sup> *Ibid.*, hlm. 182

<sup>42</sup> *Ibid.*, hlm. 183.



Umumnya dikenal dua macam fungsi pajak, yaitu fungsi *budgetair* (anggaran) dan fungsi *regulerend* (mengatur).

### 1. Fungsi Budgetair

Fungsi ini merupakan fungsi utama pajak, atau disebut juga fungsi fiskal, yaitu suatu fungsi dimana pajak digunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku. Berdasarkan fungsi ini, pemerintah sebagai pihak yang membutuhkan dana untuk membiayai berbagai kepentingan dengan cara memungut pajak dari penduduknya.

Yang dimaksud dengan memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku adalah:

- Jangan sampai ada Wajib Pajak/Subjek Pajak yang tidak memenuhi sepenuhnya kewajibannya.
- Jangan sampai ada Objek pajak yang tidak dilaporkan oleh Wajib Pajak kepada fiskus.
- Jangan sampai ada Objek Pajak yang terlepas dari pengamatan atau penghitungan fiskus.<sup>43</sup>

Dengan demikian, optimalisasi pemasukan dana ke kas negara tidak hanya bergantung pada fiskus saja, tetapi juga kepada wajib pajak dan sistem pemungutan pajak suatu negara juga turut mempengaruhi.

Disamping itu, ada beberapa faktor lain yang ikut menentukan optimalisasi pemasukan dana ke kas negara melalui pajak, antara lain:<sup>44</sup>

#### (1) Filsafat Negara

Negara yang berorientasi pada kepentingan kesejahteraan rakyat banyak, akan mendapat dukungan dari rakyatnya dalam bentuk pembayaran pajak. Rakyat yang secara sadar diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam menentukan

<sup>43</sup> Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, (Jakarta:Granit, 2005), hlm. 30.

<sup>44</sup> *Ibid.*, hlm. 31.

berbagai kebijakan negara dan perumusan undang-undang perpajakan, akan ikut berpartisipasi pula dalam memenuhi kewajiban perpajakan.

Indonesia yang berideologi Pancasila, menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara, seharusnya memberi kesempatan kepada rakyat melalui Dewan Perwakilan Rakyat untuk merumuskan undang-undang perpajakan. Sebaliknya di negara-negara yang berorientasi pada kepentingan penguasa saja, sulit diharapkan partisipasi penuh dari penduduknya untuk membayar pajak. Dalam sejarah dunia, ditemukan bahwa bukan saja rakyatnya tidak mau membayar pajak, bahkan sampai menimbulkan gejolak sosial sampai terjadi revolusi.

(2) Kejelasan undang-undang dan peraturan perpajakan

Undang-undang dan peraturan perpajakan yang jelas, mudah dan sederhana serta tidak menimbulkan penafsiran yang berbeda-beda, baik bagi fiskus maupun wajib pajak, akan menimbulkan kesadaran dan kepatuhan perpajakan yang sekaligus akan memperlancar arus ke kas negara.

Di samping itu, beban administrasi dalam bentuk sistem dan prosedur yang berbelit-belit, akan menghambat pembentukan kesadaran dan kepatuhan perpajakan masyarakat.

(3) Tingkat Pendidikan penduduk/wajib pajak

Secara umum dapat dikatakan, bahwa semakin tinggi pendidikan wajib pajak, maka makin mudah pula bagi mereka untuk memahami peraturan perpajakan. Wajib pajak yang memahami peraturan perpajakan, termasuk memahami sanksi administrasi dan pidana fiskal, diharapkan dapat memenuhi kewajiban perpajakannya.

Namun diakui pula bahwa ada wajib pajak yang karena sangat memahami dan menguasai peraturan perpajakan, malah berusaha melakukan perbuatan penyelundupan pajak (*tax evasion*), suatu upaya untuk memperkecil beban pajak dengan cara yang bertentangan dengan undang-undang.

(4) Kualitas dan kuantitas petugas pajak

Kualitas petugas pajak atau fiskus sangat menentukan efektifitas undang-undang dan peraturan perpajakan. Fiskus yang profesional akan secara konsisten menggali objek-objek pajak yang menurut ketentuan perundangan harus dikenakan pajak, disamping itu fiskus juga harus mempunyai sifat pengabdian dan integritas serta moral yang tinggi.

Kuantitas fiskus yang sesuai dengan volume pekerjaan, juga akan memperlancar arus dana masuk ke kas negara.

(5) Strategi yang diterapkan oleh organisasi yang mengadministrasikan pajak.

Lingkungan organisasi yang mengadministrasikan pajak di suatu negara selalu berubah. Di Indonesia unit-unit tersebut adalah Kantor Pelayanan Pajak dan Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak. Penerapan *knowledge management* yang berintikan *learning organization* akan menjamin organisasi ini dapat tetap memberikan kontribusi yang signifikan dalam setiap tahun anggaran.

## 2. Fungsi Regulerend

Fungsi regulerend atau fungsi mengatur, yaitu pajak berfungsi sebagai alat kebijakan pemerintah untuk mencapai tujuan tertentu. Pajak dalam fungsi ini dimaksudkan sebagai upaya pemerintah untuk ikut andil dalam hal mengatur dan bila perlu mengubah susunan pendapatan dan kekayaan dalam sektor swasta. Fungsi regulerend ini disebut sebagai fungsi tambahan karena hanya sebagai pelengkap dari fungsi utama pajak.<sup>45</sup>

Kedua fungsi pajak tidak mutlak harus beriringan dalam pelaksanaannya, tergantung pada kemauan politik pemerintah pada saat itu. Namun dalam praktik bernegara, kedua fungsi pajak tersebut diterapkan secara bersamaan untuk mewujudkan masyarakat yang adil dan makmur sebagaimana diamanatkan dalam

---

<sup>45</sup> Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit.*, hlm. 26-28.

alinea keempat Pembukaan UUD 1945. Sejak *tax reform* tahun 1983, Indonesia lebih menitikberatkan kepada fungsi budgetair daripada fungsi regulerend.<sup>46</sup>

## 2.2 PENGERTIAN DAN SUMBER HUKUM PAJAK

### 2.2.1 Pengertian Hukum Pajak

Hukum pajak sebagai bagian dari ilmu hukum, memiliki istilah yang berbeda-beda. Pengertian hukum pajak pada garis besarnya dapat dibagi dalam arti luas dan sempit. Hukum pajak dalam arti luas adalah hukum yang berkaitan dengan pajak. Sedangkan hukum pajak dalam arti sempit adalah seperangkat kaidah hukum tertulis yang mengatur hubungan antara pejabat pajak dengan wajib pajak, yang memuat sanksi hukum.<sup>47</sup>

Disamping pengertian hukum pajak tersebut, terdapat pula pengertian hukum pajak menurut beberapa ahli adalah sebagai berikut:

Prof. Dr. Rochmat Soemitro, mendefinisikan hukum pajak sebagai suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak.

Sedangkan R. Santoso Brotodiharjo memberi pengertian bahwa hukum pajak yang juga disebut hukum fiskal adalah keseluruhan peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan hukum antara negara dengan orang atau badan yang berkewajiban membayar pajak atau disebut wajib pajak.<sup>48</sup>

Dari pengertian-pengertian tersebut, dapat dikatakan bahwa hukum pajak menerangkan mengenai hal-hal antara lain:

---

<sup>46</sup> Safri Nurmantu, *op.cit.*, hlm. 34.

<sup>47</sup> Muhammad Djafar Saidi, *op.cit.*, hlm. 1.

<sup>48</sup> Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit.*, hlm. 92.

- Siapa yang menjadi wajib pajak dan apa kewajiban wajib pajak terhadap pemerintah.
- Objek-objek apa yang dikenakan pajak.
- Timbul dan hapusnya utang pajak.
- Cara penagihan pajak.
- Cara mengajukan keberatan, dan lain sebagainya.

Hukum pajak dibedakan antara Hukum Pajak Material dan Hukum Pajak Formal. Ketentuan hukum pajak material mutlak harus diletakkan dalam undang-undang. Hukum Pajak Material adalah hukum pajak yang memuat ketentuan-ketentuan tentang siapa-siapa (subjek) yang dikenakan pajak, dan siapa-siapa yang dikecualikan dari pengenaan pajak, apa (objek) saja yang dikenakan pajak dan berapa yang harus dibayar (tarif). Jika ketiga hal tersebut tidak ditentukan dengan jelas dan tegas dalam undang-undang, maka sangat disangsikan adanya kepastian hukum.

Sementara itu, Hukum Pajak Formal adalah hukum pajak yang memuat ketentuan-ketentuan bagaimana mewujudkan hukum pajak material menjadi kenyataan.<sup>49</sup> Umumnya pajak hukum formal mengatur tentang hak dan kewajiban, prosedur dan sanksi. Hukum pajak formal dimaksudkan untuk melindungi baik fiskus maupun Wajib Pajak, untuk memberi jaminan bahwa hukum material akan dapat dilaksanakan setepat-tepatnya.

Menurut hukum positif Indonesia, hukum pajak material diatur dalam:

1. Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.
2. Undang-undang Nomor 18 tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.
3. Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan.
4. Undang-undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai

---

<sup>49</sup> Safri Nurmantu, *op.cit.*, hal 114.

5. Undang-undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah.
6. Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Sedangkan hukum positif pajak yang memuat Hukum Pajak Formal adalah:

1. Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP).
2. Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (PPSP).
3. Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Hukum pajak dimasukkan sebagai bagian dari hukum publik, yakni yang mengatur hubungan hukum antara pemerintah dengan rakyat. Pada umumnya hukum pajak dikatakan merupakan bagian dari hukum administrasi, akan tetapi Prof. PJA. Adriani berpendapat bahwa hukum pajak harus dipisahkan dari hukum administrasi karena hukum pajak mempunyai fungsi ikut menentukan politik perekonomian suatu negara, dimana fungsi ini tidak dimiliki oleh hukum administrasi.<sup>50</sup>

Hukum pajak merupakan landasan kerja bagi pemerintah dan mempunyai peranan yang sangat dominan dan penting. Hukum pajak digunakan selain sebagai dasar untuk meningkatkan pemasukan pajak ke kas negara, juga dapat menunjang pembangunan nasional dan meningkatkan pertumbuhan ekonomi. Selain itu juga berperan dalam kaitannya dengan penegakan hukum pajak, baik terhadap penegakan di luar maupun di dalam lembaga peradilan pajak. Dalam arti bahwa hukum pajak dapat memberi petunjuk bagi penegak hukum pajak dalam

---

<sup>50</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *Hukum Pajak*, Ed. Revisi, (Yogyakarta: Andi, 2009), hlm. 59.

menggunakan wewenang dan kewajibannya untuk menegakkan hukum pajak. Sebaliknya juga dapat dijadikan pedoman bagi wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban dan haknya terkait dengan perpajakan.

### 2.2.2 Sumber Hukum Pajak

Hukum pajak sebagai hukum positif, merupakan bagian dari hukum nasional yang berlaku dengan memiliki sumber hukum. Akan tetapi, sumber hukum yang dimiliki oleh hukum pajak hanya bersumber pada sumber hukum tertulis yang berkaitan di bidang perpajakan. Hukum pajak tidak memiliki sumber hukum yang tidak tertulis karena kebiasaan tidak dikenal dalam perpajakan.

Sumber hukum pajak yang sifatnya tertulis terdiri dari:<sup>51</sup>

1. Undang Undang Dasar 1945.  
Ketentuan mengenai pajak diatur dalam Pasal 23A UUD 1945 yang berbunyi "segala pajak untuk keperluan negara harus berdasarkan undang-undang".
2. Perjanjian Perpajakan.  
Merupakan traktat yang diadakan oleh dua pihak atau lebih, maupun antara dua negara atau lebih. Pada hakikatnya perjanjian perpajakan dibuat dengan tujuan untuk mencegah terjadinya pajak ganda internasional (*international double taxation*) yang menimbulkan beban tinggi terhadap wajib pajak. Wujud perjanjian perpajakan yang dilakukan Indonesia adalah dalam bentuk "Perjanjian Pencegahan Pajak Berganda (P3B)", baik perjanjian itu bersifat bilateral maupun multilateral.
3. Yurisprudensi Perpajakan.  
Merupakan putusan pengadilan mengenai perkara pajak yang meliputi sengketa pajak dan tindak pidana pajak, yang telah memiliki kekuatan hukum yang tetap. Putusan pengadilan yang terkait dengan sengketa pajak adalah putusan Pengadilan Pajak maupun Mahkamah Agung, sedangkan putusan pengadilan yang terkait dengan tindak pidana pajak adalah putusan pengadilan dalam lingkungan Peradilan Umum maupun Mahkamah Agung.

---

<sup>51</sup> Muhammad Djafar Saidi, *op.cit.*, hlm. 4-12.

#### 4. Doktrin Perpajakan.

Doktrin atau pendapat ahli hukum juga merupakan sumber hukum pada umumnya, namun doktrin perpajakan hanya dapat lahir karena pendapat dari ahli hukum pajak dan bukan ahli hukum pada umumnya. Kelangkaan ahli hukum pajak merupakan salah satu faktor penghambat perkembangan hukum pajak.

Salah satu aspek yang penting dalam hukum pajak adalah adanya kepastian hukum. Kepastian hukum adalah suatu kondisi dimana tidak terdapat keragu-raguan dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan menjalankan hak perpajakan baik bagi Wajib Pajak maupun fiskus.

### 2.3 PEMUNGUTAN PAJAK

#### 2.3.1 Asas-asas Dalam Pemungutan Pajak

Agar dapat mencapai keadilan dalam pemungutan pajak, disamping dilakukan berdasarkan undang-undang atau hukum, pemungutan pajak juga harus berdasarkan syarat-syarat tertentu. Untuk mendapatkan justifikasi pemungutan pajak, maka dalam hukum pajak terdapat beberapa asas dan teori, antara lain yaitu asas pembenaran pemungutan pajak oleh negara (*rechtfilosofis*), asas pengenaan pajak, asas pemungutan pajak, asas pembagian beban pajak, dan asas dalam pembuatan undang-undang pajak.<sup>52</sup>

##### 1. Asas Pembenaran Pemungutan Pajak Oleh Negara (*Rechtfilosofis*)

Disebut asas *rechtfilosofis* karena asas ini mencari dasar pembenar terhadap pengenaan pajak oleh negara atau dengan kata lain atas dasar apa negara mempunyai kewenangan memungut pajak dari rakyat. Dengan kata lain, asas ini hendak mencari dasar pembenaran dari hak negara untuk memungut pajak terhadap rakyatnya. Untuk mendapatkan justifikasi

---

<sup>52</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *op.cit.*, hlm. 35.



pemungutan pajak, maka dalam hukum pajak timbul beberapa teori yang termasuk dalam asas pemungutan pajak, yaitu:

#### (1) Teori Asuransi

Menurut teori asuransi, pajak diibaratkan sebagai suatu premi asuransi yang harus dibayar oleh setiap orang karena telah mendapatkan perlindungan atas hak-haknya dari pemerintah. Dalam perjanjian asuransi, hubungan antara prestasi dan kontraprestasi terjadi secara langsung. Adanya pembayaran premi berhubungan langsung dengan hak pembayar untuk menerima ganti rugi bila terjadi kerugian.

kelemahan dari Teori Asuransi ini adalah:

- Dalam hal wajib pajak mengalami kerugian, negara tidak memberi ganti rugi.
- Tidak ada hubungan langsung antara jumlah pajak yang dibayarkan oleh penduduk negara dengan jasa-jasa yang diberikan oleh negara, sesuai dengan pengertian pajak itu sendiri.

#### (2) Teori Kepentingan

Teori ini menekankan pada keadilan dan keabsahan pemungutan pajak berdasarkan kepada besar kecilnya kepentingan masyarakat dalam suatu negara. Dengan kata lain, teori ini mengukur besarnya pajak sesuai dengan besarnya kepentingan yang dilindungi. Negara berhak memungut pajak dari penduduknya karena penduduk mempunyai kepentingan terhadap negara. Semakin besar kepentingan penduduk kepada negara, semakin besar pula perlindungan negara kepadanya dan makin berhak pula negara memungut pajak dari penduduknya.

Teori ini menunjukkan bahwa negara berwenang untuk mengenakan pajak karena negara telah berjasa kepada rakyat selaku wajib pajak, dimana pembayaran pajak itu besarnya setara dengan besarnya jasa yang sudah diberikan oleh negara kepadanya. Hal ini tidak sesuai dengan sifat pajak,

karena pajak adalah suatu pembayaran yang tidak ada imbalannya secara langsung dapat ditunjuk.

Kelemahan dari Teori Kepentingan ini adalah:

- Tidak ada standar atau pedoman baku yang dapat mengukur kepentingan seseorang yang membayar pajak besar dengan yang membayar pajaknya kecil dan orang yang tidak membayar pajak.
- Mengacaukan pengertian pajak dengan pengertian retribusi dimana hubungan antara retribusi dengan kontraprestasi terjadi secara langsung.

### (3) Teori Bakti atau Teori Kewajiban Pajak Mutlak

Teori ini didasarkan pada *organ theory* dari Otto von Gierke yang menyatakan bahwa negara itu merupakan suatu kesatuan yang di dalamnya semua warga negara terikat.<sup>53</sup> Tanpa ada “organ” atau lembaga, individu tidak mungkin dapat hidup. Dengan demikian negara dibenarkan membebani warganya karena memang negara begitu berarti bagi warganya, sementara bagi rakyat, membayar pajak merupakan sesuatu yang menunjukkan adanya bakti kepada negara.

Penganut Teori Bakti menganjurkan untuk membayar pajak kepada negara tanpa mempermasalahkan apa yang menjadi dasar bagi negara untuk memungut pajak pada penduduknya.

### (4) Teori Daya Beli

Teori ini tidak mempersoalkan asal mula negara memungut pajak, melainkan hanya melihat kepada efeknya dan memandang efek yang baik itu sebagai dasar keadilan untuk pemungutan pajak. Teori ini memandang fungsi pemungutan pajak sebagai suatu cara memanfaatkan daya beli dari masyarakat untuk kepentingan negara dalam menjalankan fungsi pemerintahan dan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemberian fasilitas sosial, ekonomi, pertahanan dan keamanan.

---

<sup>53</sup> *Ibid.*, hlm. 37

Teori ini mengajarkan bahwa penyelenggaraan kepentingan masyarakat yang dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak, bukan untuk kepentingan individu maupun negara, melainkan untuk kepentingan masyarakat yang meliputi keduanya.

#### (5) Teori Pembangunan<sup>54</sup>

Untuk Indonesia, justifikasi yang paling tepat adalah pembangunan. Pajak dipungut untuk pembangunan. Pembangunan merupakan pengertian tentang tujuan suatu negara, yaitu masyarakat yang adil, makmur, sejahtera di semua bidang kehidupan. Karena tujuan dari pembangunan adalah untuk rakyat, maka sewajarnya jika rakyat ikut andil bersama-sama dalam pembiayaan pembangunan dengan memenuhi kewajiban perpajakannya dengan baik dan benar.

### 2. Asas Pembagian Beban Pajak

Berbeda dengan asas *rechtfilosofis* yang mencari dasar pembenaran pemungutan pajak oleh negara terhadap rakyat, asas pembagian beban pajak ini mencari jawaban atas pertanyaan bagaimana agar beban pajak dikenakan kepada rakyat secara adil. Terhadap permasalahan tersebut, ada dua teori untuk menjawabnya.

#### (1) Teori Daya Pikul

Pada hakikatnya teori ini mengandung kesimpulan bahwa dasar keadilan pemungutan pajak terletak dalam jasa-jasa yang diberikan oleh negara kepada warganya, yaitu perlindungan atas jiwa dan harta bendanya. Pemungutan pajak didasarkan pada kemampuan dan kekuatan setiap pribadi rakyatnya untuk memperoleh penghasilan, harta, kekayaan juga pengeluaran dan pembelanjaan setiap pribadi.

Daya pikul menurut Prof. De Langen, sebagaimana dikutip oleh Rochmat Soemitro, adalah kekuatan seseorang untuk memikul suatu beban atas apa yang tersisa, setelah seluruh penghasilannya dikurangi dengan

---

<sup>54</sup> Safri Nurmantu, *op.cit.*, hlm. 79.

pengeluaran-pengeluaran yang mutlak untuk kehidupan primer diri sendiri beserta keluarga.<sup>55</sup>

Di Indonesia, ajaran teori ini diterapkan kepada wajib pajak dengan tidak langsung mengenakan pajak penghasilan atas seluruh penghasilan brutonya.

Hingga kini teori ini masih dipertahankan oleh kebanyakan sarjana terkemuka dalam bidang hukum pajak. Prof de Langen berpendapat bahwa sampai kini teori tersebut masih tetap merupakan asas yang terpenting dalam hukum pajak.<sup>56</sup>

Sinninghe Damste (anggota Mahkamah Agung di Nederland) menyatakan bahwa daya pikul ini adalah akibat dari bermacam-macam komponen, terutama komponen pendapatan, kekayaan, dan susunan keluarga wajib pajak dengan mengingat faktor-faktor yang mempengaruhi keadaannya.<sup>57</sup>

Semakin besar kemampuan seseorang, tentu semakin besar pula pajaknya dan begitu pula sebaliknya. Contoh jenis pajak yang menggunakan pendekatan daya pikul adalah Pajak Penghasilan.

## (2) Prinsip Kemanfaatan/Kenikmatan (Benefit Principle)

Menurut asas ini, pengenaan pajak seimbang dengan benefit yang diperoleh wajib pajak dari jasa-jasa publik yang diberikan oleh pemerintah. Tolok ukur untuk memberikan beban pajak bukan berdasarkan atas apa yang ada dalam diri wajib pajak, seperti kemampuan untuk membayar, melainkan didasarkan pada apa atau seberapa besar yang ia peroleh dari negara. Pajak Bumi dan Bangunan menggunakan prinsip benefit untuk mengukur aspek keadilan dalam perpajakan.

---

<sup>55</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *op.cit.*, hlm. 39.

<sup>56</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *op.cit.*, hlm. 32.

<sup>57</sup> *Ibid.*, hlm. 38.

### 3. Asas Pengenaan Pajak

Asas pengenaan pajak mencari jawaban atas permasalahan siapa/pemerintah negara mana yang berwenang memungut pajak terhadap suatu sasaran pajak tertentu. Dalam hal ini menyangkut yurisdiksi suatu negara, berhadapan dengan negara lain.

#### (1) Asas Negara Tempat Tinggal

Asas ini disebut juga asas domisili. Yang dimaksud asas ini adalah negara tempat seseorang bertempat tinggal, tanpa memandang kewarganegaraannya, mempunyai hak yang tak terbatas untuk mengenakan pajak terhadap orang-orang atas semua pendapatan yang diperoleh, tanpa menghiraukan dimana pendapatan itu diperoleh.

#### (2) Asas Negara Asal (Negara Sumber)

Asas negara sumber mendasarkan pemajakan pada tempat dimana sumber itu berada, misalnya adanya suatu perusahaan di suatu negara. Negara di mana sumber itu berada, mempunyai wewenang untuk mengenakan pajak atas hasil yang keluar dari sumber itu. Namun demikian penghasilan yang dapat dikenakan pajak hanya terbatas pada penghasilan yang diperoleh dari negara tersebut.

#### (3) Asas Kebangsaan

Asas ini mendasarkan pengenaan pajak pada status kewarganegaraannya. Jadi, pengenaan pajak dilakukan oleh negara asal wajib pajak tanpa melihat di mana wajib pajak tersebut bertempat tinggal.

### 4. Asas Pelaksanaan Pemungutan Pajak

Dalam asas ini adalah bagaimana agar pelaksanaan pemungutan pajak dapat berjalan dengan baik, adil, lancar, tidak mengganggu kepentingan masyarakat, sekaligus membawa hasil yang baik bagi kas negara. Termasuk dalam asas pelaksanaan pemungutan pajak adalah asas yuridis, ekonomis dan finansial.

(1) Asas Yuridis

Menyatakan bahwa hukum pajak, peraturan perundang-undangan perpajakan harus dapat memberikan jaminan hukum yang perlu untuk menyatakan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun untuk warganya, bagi fiskus dan juga bagi wajib pajak. Oleh karena itu, pengenaan dan pemungutan pajak di negara hukum, harus berdasarkan undang-undang.

Dalam asas ini, fiskus diberi jaminan terhadap pelaksanaan tugasnya, misalnya fiskus diberi kewenangan untuk melakukan penagihan, teguran, peringatan dan sebagainya. Kewenangan tersebut menjadi jaminan bahwa berdasarkan hukum yang berlaku fiskus dapat melakukan pemaksaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak. Demikian pula kepada wajib pajak atau penanggung pajak juga diberikan hak untuk memperoleh perlindungan. Hal ini dimaksudkan agar wajib pajak atau penanggung pajak tidak diperlakukan semena-mena.

Cerminan prinsip tersebut dapat dicontohkan secara umum, sebagai berikut.<sup>58</sup>

- a. Hak-hak fiskus yang telah diberikan oleh undang-undang, harus dijamin dapat terlaksana dengan lancar.
- b. Para wajib pajak harus pula mendapat jaminan hukum, agar diperlakukan secara adil dengan berdasar pada prinsip-prinsip sistem perpajakan. Wajib pajak harus pula mendapat jaminan hukum agar tidak diperlakukan dengan sewenang-wenang oleh fiskus dengan aparaturnya. Segala sesuatu harus diatur dengan jelas dan tegas, mengenai hak dan kewajiban wajib pajak.
- c. Jaminan kerahasiaan data wajib pajak yang telah diketahui oleh fiskus, dan jangan sampai ada penyalahgunaan data wajib pajak yang ada pada fiskus.

---

<sup>58</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *op.cit.*, hlm. 38.

- d. Melakukan penyempurnaan sistem perpajakan, dimana didalamnya termasuk masalah administrasi perpajakan, pemeriksaan pajak, pelayanan untuk wajib pajak dan lain-lain, untuk menghindari masalah penghindaran pajak baik legal maupun ilegal yang dilakukan oleh wajib pajak.

## (2) Asas Ekonomis

Menurut syarat ekonomis pada prinsipnya bahwa dalam pemungutan pajak, harus tetap terjaga keseimbangan kehidupan ekonomi. Dengan kata lain bahwa pajak yang dipungut oleh negara tidak boleh mengakibatkan terhambatnya kelancaran produksi dan perdagangan. Sebagaimana diketahui bahwa pajak juga mempunyai fungsi mengatur, yaitu sebagai alat untuk mengatur politik perekonomian suatu negara. Oleh karenanya pajak yang dibayarkan oleh warga negara selaku wajib pajak yang dipungut oleh fiskus, harus diusahakan oleh peraturan perpajakan agar:

- a. Tidak menghambat lancarnya proses produksi, distribusi dan perdagangan;
- b. Tidak menghalangi rakyat dalam usahanya menuju kebahagiaan, keadilan, kenyamanan, kesejahteraan dan tidak merugikan kepentingan rakyat banyak;
- c. Dapat membantu menciptakan pemerataan pendapatan atau redistribusi pendapatan.

Jadi kesimpulannya bahwa keseimbangan dalam kehidupan ekonomi tidak boleh terganggu kerjanya, bahkan harus tetap dipupuk sesuai dengan fungsi pajak, yaitu fungsi mengatur.

## (3) Asas Finansial

Menurut asas finansial, yang penting adalah pajak dalam fungsinya yang budgeter, yaitu pajak berfungsi untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin maupun pengeluaran untuk pembangunan. Oleh karena itu, agar pajak

yang masuk ke dalam kas negara lebih besar, maka biaya-biaya pemungutannya harus diupayakan sekecil-kecilnya. Untuk itu pemerintah dalam melakukan pemungutan pajak, harus berusaha agar biaya yang dikeluarkan harus lebih kecil daripada pemasukan pajak.

Selain itu, untuk menghindarkan tertimbunnya tunggakan-tunggakan pajak, dan untuk memperkecil keengganan wajib pajak dalam membayar pajak, maka pemungutan pajak harus dilakukan pada saat yang paling menguntungkan bagi wajib pajak, yaitu harus sedekat-dekatnya dengan saat terjadinya perbuatan, peristiwa ataupun keadaan yang menjadi dasar pengenaan pajak itu.

#### 5. Asas Pembentukan Ketentuan Pajak Yang Baik

Pasal 23A UUD 1945 menetapkan bahwa segala pajak untuk keperluan negara, hanya boleh terjadi berdasarkan undang-undang. Oleh karenanya untuk tercapainya keadilan dalam pemungutan pajak, sudah menjadi keharusan bahwa dalam penyusunan dan pembuatan undang-undang di bidang pajak harus mencerminkan empat kaidah atau syarat menurut Adam Smith adalah: keadilan (*equity*), kepastian hukum (*certainty*), efisiensi ekonomis (*Economic of collection*), dan ketepatan waktu (*convenience*).<sup>59</sup>

Keempat pedoman tersebut disebut “*The four canons of Adam Smith*” atau sering juga disebut “*The four Maxime*”

##### • *Equality dan Equity*

Mengandung arti persamaan dan keadilan. Dimaksudkan agar pembebanan pajak harus adil dan merata, dikenakan kepada subjek pajak hendaknya seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya di bawah perlindungan negara. Undang-Undang Pajak juga harus senantiasa memberi perlakuan yang sama terhadap orang-orang yang berada dalam kondisi sama, tanpa ada perlakuan diskriminatif.<sup>60</sup>

<sup>59</sup> Safri Nurmantu, *op.cit.*, hlm. 83.

<sup>60</sup> Y. Sri Puyatmoko, *op.cit.*, hlm. 46



- *Certainty*

Dimaksudkan supaya pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak, harus jelas dan pasti. Kepastian tentang siapa wajib pajak, kepastian tentang objek pajak, kepastian tentang jumlah yang harus dibayar dan kepastian tentang ke mana pajak harus dibayarkan. Undang-Undang Pajak tidak boleh mengandung kemungkinan penafsiran ganda.

Adam Smith menyatakan bahwa kepastian itu lebih penting dari keadilan. Seharusnya kepastian akan menjamin tercapainya keadilan dalam pemungutan pajak yang diinginkan.

- *Convenience*

Dimaksudkan agar dalam memungut pajak, pemerintah hendaknya memperhatikan saat-saat yang paling baik bagi wajib pajak, yaitu pada wajib pajak mempunyai uang. Saat dimaksud adalah saat terdekat dengan diterimanya penghasilan atau keuntungan yang dikenakan pajak. Hal ini berkaitan dengan kemampuan wajib pajak.

- *Economic of Collection*

Dalam Undang-undang pajak juga harus diperhitungkan perimbangan antara biaya pengumpulan atau pemungutan dengan hasil pajak itu sendiri. Dimaksudkan agar pemungutan pajak hendaknya dilaksanakan dengan sehemat-hematnya, jangan sampai biaya pemungutan pajak menjadi lebih tinggi daripada pajak yang dipungut.

Sementara itu, Rochmat Sumitro mempunyai pandangan bahwa pembuatan undang-undang pajak hendaknya memenuhi syarat-syarat tertentu, sebagai berikut:<sup>61</sup>

- a. Syarat Yuridis

Pajak haruslah adil. Keadilan tersebut mencakup sisi aturannya, dimana pajak harus dipungut sesuai dengan kekuatan membayar (daya pikul).

---

<sup>61</sup> *Ibid.*, hlm. 47.

Pelaksanaan undang-undang pajak pun harus diawasi supaya pejabat yang melaksanakan tidak sewenang-wenang.

b. Syarat Ekonomis

Pajak harus dibayar dari penghasilan rakyat dan tidak boleh mengurangi kekayaan rakyat. Pajak tidak boleh menghalang-halangi kelancaran perdagangan dan perindustrian.

c. Syarat Keuangan

Pajak yang dipungut hendaknya cukup untuk menutup sebagian pengeluaran-pengeluaran negara.

6. Asas Perpajakan Yang Lain

Mengingat bahwa pajak merupakan pungutan paksa yang dilakukan oleh pemerintah terhadap wajib pajak dengan tidak mendapat kontraprestasi secara langsung, maka suatu pungutan pajak juga harus memenuhi asas-asas sebagai berikut:<sup>62</sup>

(1) Asas Legal

Berdasar asas ini, setiap pungutan pajak harus didasarkan pada undang-undang. Hal ini secara eksplisit telah dinyatakan dalam Pasal 23A UUD 1945.

(2) Asas Kepastian Hukum

Ketentuan perpajakan tidak boleh menimbulkan keragu-raguan, harus jelas dan mempunyai satu pengertian sehingga tidak bersifat ambigu.

(3) Asas efisien

Pajak yang dipungut dari masyarakat, digunakan kembali untuk membiayai kegiatan-kegiatan administrasi pemerintahan dan pembangunan. Oleh karenanya pelaksanaan pemungutan pajak harus dilakukan dengan efisien.

---

<sup>62</sup> *Ibid.*, hlm.52

#### (4) Asas Nondistorsi

Pajak harus tidak menimbulkan adanya distorsi di dalam masyarakat, terutama distorsi ekonomi. Pengenaan pajak seharusnya tidak menimbulkan kelesuan ekonomi.

#### (5) Asas Kesederhanaan

Aturan-aturan pajak harus dibuat secara sederhana sehingga mudah dimengerti baik oleh fiskus maupun wajib pajak, sebagai pihak-pihak yang terkait dalam hubungan pajak.

#### (6) Asas Adil

Alokasi beban pajak pada berbagai golongan masyarakat harus mencerminkan keadilan. Ada dua kriteria yang lazim digunakan untuk melihat apakah alokasi beban pajak telah mencerminkan aspek keadilan, yaitu aspek kemampuan membayar dari wajib pajak dan aspek benefit.

### **2.3.2 Dasar Hukum Pemungutan Pajak**

Pemungutan pajak oleh negara tanpa memiliki dasar hukum yang sah, berarti negara melakukan perampasan bagi kekayaan warganya sebagai wajib pajak. Oleh karenanya karena Indonesia adalah negara hukum, maka pemungutan pajak tidak boleh dilakukan oleh negara sebelum ada hukum yang mengaturnya.

Pada hakikatnya Pasal 23A UUD 1945 merupakan dasar konstitusional bagi negara untuk memungut pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa kepada warganya, termasuk warga negara asing yang bertempat tinggal atau berkedudukan di Indonesia, yang menerima atau memperoleh penghasilan atau memiliki hak atas bumi dan atau memperoleh manfaat atas bumi, serta memiliki, menguasai, dan atau memperoleh manfaat terhadap bangunan, serta memperoleh peralihan hak atas tanah dan bangunan.

Undang-undang perpajakan sebagai penjabaran ketentuan Pasal 23A UUD 1945, merupakan dasar hukum yang bersifat operasional pemungutan pajak.

Namun tidak semua Undang-undang perpajakan yang berlaku, merupakan dasar hukum yang bersifat operasional pemungutan pajak, tergantung dari substansi hukum yang dikandungnya. Sebagai contoh Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, substansinya tidak terkait dengan pemungutan pajak.

Dalam pemungutan pajak terdapat asas bahwa yang berwenang melakukan pemungutan pajak adalah negara atau aparat petugas pajak selaku wakil negara, dalam hal ini menurut undang-undang pajak adalah Direktorat Jenderal Pajak, dan tidak boleh dilimpahkan kepada pihak swasta.<sup>63</sup> Namun demikian pemungutan pajak tidak selalu dilakukan oleh petugas pajak, sepanjang Undang-undang Pajak memberikan kekhususan kepada orang pribadi atau badan untuk memungut pajak, seperti halnya antara lain, pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan serta Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, dilakukan oleh aparat pemerintah daerah.

Sehingga yang paling mendasar adalah adanya dasar hukum yang memberi wewenang untuk melakukan pemungutan pajak, sehingga bukan merupakan pelanggaran hukum bagi yang melakukan pemungutan pajak.

### **2.3.3 Hambatan Pemungutan Pajak**

Di setiap negara pada umumnya masyarakat memiliki kecenderungan untuk meloloskan diri dari pembayaran pajak. Permasalahan tersebut berawal dari kondisi membayar pajak merupakan suatu pengorbanan yang dilakukan warga negara dengan menyerahkan sebagian hartanya kepada negara dengan sukarela.

Usaha wajib pajak untuk tidak membayar pajak atau memanipulasi jumlah pajak yang harus dibayar, disebut perlawanan terhadap pajak. Perlawanan terhadap pajak ini tentunya akan mempengaruhi jumlah penerimaan negara dari sektor pajak.

---

<sup>63</sup> Muhammad Djafar Saidi, *op.cit.*, hlm. 139.

Bentuk perlawanan tersebut diwujudkan dalam bentuk perlawanan pasif dan perlawanan aktif.<sup>64</sup>

- **Perlawanan Pasif**

Merupakan hambatan yang mempersulit pemungutan pajak. Hambatan ini terkait erat dengan kondisi struktur perekonomian, kondisi sosial masyarakat, perkembangan intelektual penduduk, moral warga masyarakat, dan sistem pemungutan pajak yang tidak mudah diterapkan pada masyarakat.

Pada kenyataannya, perlawanan pasif tidak begitu kuat terhadap pajak tidak langsung daripada terhadap pajak langsung. Oleh karenanya pada umumnya kebanyakan negara cenderung untuk mengadakan pajak tak langsung. Hal yang dapat mengurangi perlawanan pasif adalah tingkat kecerdasan masyarakat, pengertian yang jelas mengenai tugas dan kewajiban untuk membayar pajak.

- **Perlawanan Aktif**

Meliputi semua usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan terhadap fiskus dengan tujuan untuk menghindari pajak. Perlawanan aktif ini antara lain dapat berupa penghindaran diri dari pajak, pengelakan atau penyelundupan pajak dan melalaikan pajak. Dari upaya-upaya perlawanan aktif tersebut, upaya penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan tindakan yang dimungkinkan untuk dilakukan oleh masyarakat tanpa terkena sanksi.

## **2.4 KESADARAN DAN KEPATUHAN PERPAJAKAN (TAX COMPLIANCE)**

### **2.4.1 Pengertian Kepatuhan Pajak**

Pelaksanaan pemungutan pajak memerlukan suatu sistem yang telah disetujui masyarakat melalui perwakilannya di dewan perwakilan, yang

---

<sup>64</sup> Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit*, hlm. 115.

menghasilkan suatu peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar pelaksanaan perpajakan bagi fiskus maupun wajib pajak.

Sistem pemungutan pajak yang berlaku di Indonesia menuntut wajib pajak untuk turut aktif dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya. Sistem pemungutan tersebut adalah sistem *self assesment system*. Dimana segala pemenuhan kewajiban perpajakan dilakukan sepenuhnya oleh wajib pajak, fiskus hanya melakukan pengawasan melalui prosedur pemeriksaan.

Kondisi perpajakan yang menuntut keikutsertaan aktif wajib pajak dalam menyelenggarakan perpajakannya membutuhkan kepatuhan wajib pajak yang tinggi, yaitu kepatuhan dalam pemenuhan kewajiban perpajakan yang sesuai dengan kebenarannya. Sebagian besar pekerjaan dalam pemenuhan kewajiban perpajakan dilakukan oleh wajib pajak (dilakukan sendiri atau dibantu tenaga ahli), bukan fiskus selaku pemungut pajak. Oleh karenanya dalam rangka penerimaan pajak yang optimal, kepatuhan sangat diperlukan dalam penerapan *self assesment system*.<sup>65</sup> Kepatuhan memenuhi kewajiban perpajakan secara sukarela merupakan tulang punggung sistem *self assesment*, di mana wajib pajak bertanggung jawab menetapkan sendiri kewajiban perpajakan dan kemudian secara akurat dan tepat waktu membayar dan melaporkan pajaknya tersebut.

Beberapa pengertian mengenai kepatuhan wajib pajak menurut para ahli antara lain sebagai berikut:

Dalam Kamus Umum Bahasa Indonesia, istilah kepatuhan berarti tunduk atau patuh pada ajaran atau aturan. Dalam perpajakan, pengertian kepatuhan perpajakan merupakan ketaatan, tunduk dan patuh serta melaksanakan ketentuan perpajakan. Jadi wajib pajak yang patuh adalah wajib pajak yang taat dan memenuhi serta melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

---

<sup>65</sup> *Ibid.*, hlm. 109.

Sedangkan Norman D. Nowak mengemukakan bahwa kepatuhan wajib pajak sebagai suatu iklim kepatuhan dan kesadaran pemenuhan kewajiban perpajakan, yang tercermin dalam situasi di mana:

- Wajib pajak paham atau berusaha untuk memahami semua ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- Mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas.
- Menghitung jumlah pajak yang terutang dengan benar.
- Membayar pajak yang terutang tepat pada waktunya.<sup>66</sup>

Safri Nurmantu mengatakan bahwa kepatuhan perpajakan dapat didefinisikan sebagai suatu keadaan di mana wajib pajak memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya.<sup>67</sup>

Ada dua macam kepatuhan, yaitu kepatuhan formal dan kepatuhan material.<sup>68</sup>

- Kepatuhan formal

Adalah suatu keadaan di mana wajib pajak memenuhi kewajiban secara formal sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan.

- Kepatuhan material

Adalah suatu keadaan di mana wajib pajak secara substantif atau hakikatnya memenuhi semua ketentuan material perpajakan, yakni sesuai isi dan jiwa undang-undang perpajakan. Kepatuhan material dapat juga meliputi kepatuhan formal. Wajib Pajak yang memenuhi kepatuhan material adalah wajib pajak yang mengisi dengan jujur, lengkap dan benar surat pemberitahuan sesuai ketentuan dan menyampaikannya ke kantor pelayanan pajak sebelum batas waktu berakhir.

---

<sup>66</sup> *Ibid.*, hlm. 110.

<sup>67</sup> Safri Nurmantu, *op.cit.* hlm. 148

<sup>68</sup> *Ibid.*

Menurut Chaizi Nasucha, kepatuhan wajib pajak dapat diidentifikasi dari:<sup>69</sup>

- Kepatuhan wajib pajak dalam mendaftarkan diri;
- kepatuhan untuk menyetorkan kembali surat pemberitahuan;
- kepatuhan dalam penghitungan dan pembayaran pajak terutang; dan
- kepatuhan dalam pembayaran tunggakan.

Sementara itu berdasarkan pada Keputusan Menteri Keuangan No. 544/KMK.04/2000, maka kriteria wajib pajak patuh yang diberikan adalah:<sup>70</sup>

- tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) untuk semua jenis pajak dalam dua tahun terakhir.
- Tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak.
- Tidak pernah dijatuhi hukuman karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dalam jangka waktu 10 tahun terakhir.
- Dalam 2 tahun terakhir menyelenggarakan pembukuan dan dalam hal terhadap wajib pajak pernah dilakukan pemeriksaan, koreksi pada pemeriksaan yang terakhir untuk masing-masing jenis pajak yang terutang paling banyak 5%.
- Wajib pajak yang laporan keuangannya untuk 2 tahun terakhir diaudit oleh akuntan publik dengan pendapat wajar tanpa pengecualian, atau pendapat dengan pengecualian sepanjang tidak mempengaruhi laba rugi fiskal.

#### 2.4.2 Pentingnya Kepatuhan Perpajakan

Masalah kepatuhan wajib pajak adalah masalah penting di seluruh dunia, baik di negara maju maupun di negara berkembang. Karena apabila wajib pajak tidak patuh, maka akan menimbulkan keinginan untuk melakukan tindakan

---

<sup>69</sup> Chaizi Nasucha, "Pengaruh Penerapan Sistem Administrasi Perpajakan Modern," <http://www.acehrecovery.org/library/download.php>.

<sup>70</sup> Departemen Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan tentang Kriteria Wajib Pajak Yang dapat Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak*, Kepmen Keuangan No. 544/KMK.04/2000, ps. 1



penghindaran, pengelakan, penyelundupan dan pelalaian pajak. Yang pada akhirnya akan menyebabkan penerimaan pajak negara menjadi berkurang.

Kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu :<sup>71</sup>

- kondisi sistem administrasi perpajakan suatu negara;
- pelayanan pada wajib pajak;
- penegakan hukum perpajakan;
- pemeriksaan pajak; dan
- tarif pajak.

Disamping hal-hal tersebut, kesadaran dan kepatuhan wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan, juga tergantung pada kemauan wajib pajak untuk mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pada umumnya, dalam pelaksanaannya bagi masyarakat, membayar pajak bukan merupakan tindakan yang mudah dan sederhana, karena pada dasarnya tidak seorangpun menikmati kegiatan membayar pajak, seperti menikmati kegiatan berbelanja. Potensi bertahan untuk tidak membayar pajak dan kecenderungan untuk meloloskan diri dari pajak, sudah menjadi *taxpayer behavior*.

Bagi wajib pajak yang berpredikat patuh, tentunya akan mendapat kemudahan dan fasilitas yang lebih dibandingkan dengan wajib pajak yang belum atau tidak patuh. Fasilitas yang diberikan oleh Direktorat Jenderal Pajak kepada wajib pajak patuh adalah:

- Pemberian batas waktu penerbitan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) paling lambat 3 bulan sejak permohonan pengembalian kelebihan pembayaran yang diajukan wajib pajak, diterima, untuk Pajak Penghasilan (PPH) dan 1 bulan untuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN) tanpa melalui penelitian dan pemeriksaan oleh Ditjen Pajak.

---

<sup>71</sup> Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit*, hlm. 112.

- Adanya kebijakan percepatan penerbitan SKPPKP menjadi paling lambat 2 bulan untuk PPh dan 7 hari untuk PPN.

Bagi wajib pajak yang tidak patuh, penerbitan SKPPKP harus menunggu penelitian dan pemeriksaan, yang memakan waktu, biaya dan sumber terjadinya korupsi, kolusi dan nepotisme.

### 2.4.3 Tax Law Enforcement

Dalam pelaksanaan undang-undang perpajakan, fungsi pengawasan sekaligus pembinaan merupakan konsekuensi dari pemberian kepercayaan kepada wajib pajak. Oleh karena itu fungsi pengawasan dan pembinaan yang dilakukan oleh pemerintah, harus juga dibarengi dengan upaya penegakan hukum (*tax law enforcement*) yang diwujudkan dalam pengenaan sanksi, tujuannya untuk mencapai tingkat keadilan yang diharapkan dalam pemungutan pajak. Demikian pula untuk menegakkan kepatuhan wajib pajak, perlu dilakukan *tax law enforcement* yang tegas dari pemerintah.

Pilar-pilar penegakan hukum pajak (*tax law enforcement*), antara lain adalah dengan melakukan pemeriksaan pajak (*tax audit*), penyidikan pajak (*tax investigation*), dan penagihan pajak (*tax collection*).

## BAB 3

### PENAGIHAN UTANG PAJAK

#### 3.1 UTANG PAJAK

Salah satu aspek yang penting dalam Hukum Pajak adalah aspek utang pajak, yang meliputi mengenai timbulnya utang pajak dan hapusnya utang pajak.

Istilah utang pajak digunakan dalam Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (PPSP) dengan pengertian:

“Utang pajak adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.”<sup>72</sup>

Umumnya yang berutang pajak terdiri dari seorang tertentu. Ada kalanya ditentukan dalam undang-undang pajak, bahwa disamping orang tertentu itu, terdapat pula orang-orang lain (kadang-kadang dengan syarat tertentu), yang ditunjuk supaya turut bertanggung jawab atas utang pajak.<sup>73</sup>

Alasan ditunjuknya orang luar untuk turut bertanggung jawab atas suatu utang pajak, dapat didasarkan atas beberapa pertimbangan, yaitu:<sup>74</sup>

- (1) Supaya dapat menambah jaminan kepada fiskus bahwa piutang pajak dapat dilunasi pada waktunya, sedangkan bagi orang yang ditunjuk, tidak ada keberatan apapun.
- (2) Orang yang berutang pertama, sukar didapatkan oleh fiskus, tetapi orang yang ditunjuk dapat dengan mudah ditemuinya (misalnya tentang tanggung jawab pelaksana warisan).
- (3) Orang-orang yang ditunjuk terpaksa mau, sebab karena kesalahannya orang yang berpiutang yang pertama tidak melunasi utang pajaknya.

---

<sup>72</sup> Indonesia, *Undang-undang tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, *op.cit.*, ps.

1 <sup>73</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *op.cit.*, hlm. 114.

<sup>74</sup> *Ibid.*

### 3.1.1 Timbulnya Utang Pajak

Mengenai timbulnya utang pajak, masih terdapat perbedaan pendapat di kalangan ahli hukum pajak. Kapan timbulnya utang pajak merupakan kajian dari hukum pajak untuk menentukannya, dalam hal ini terdapat dua teori mengenai timbulnya hukum pajak, yaitu aliran formal dan aliran material.

- Teori Materil

Prof. P.J. Adriani sebagai pelopor dari teori materil, mengatakan bahwa utang pajak timbul apabila telah terpenuhinya syarat tatbestand yang terdiri dari keadaan-keadaan, peristiwa-peristiwa atau perbuatan-perbuatan tertentu sehingga tidak memerlukan campur tangan pejabat pajak untuk menerbitkan surat ketetapan pajak. Surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh pejabat pajak tidak menimbulkan utang pajak, melainkan hanya karena memenuhi syarat tatbestand yang terdapat dalam Undang-undang pajak.<sup>75</sup>

Dengan kata lain, utang pajak timbul dengan sendirinya karena terpenuhinya ketentuan-ketentuan yang disyaratkan dalam undang-undang perpajakan, dengan tidak menggantungkan adanya surat ketetapan pajak, sebagai contoh antara lain, saat timbulnya utang Pajak Penghasilan, yakni pada saat penghasilan diterima oleh wajib pajak sedangkan utang Pajak Pertambahan Nilai timbul pada saat pengusaha kena pajak melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan yang dapat dikenakan pajak.<sup>76</sup>

Adapun kelemahan dari teori materil ini adalah pada saat utang pajak itu timbul, tidak diketahui dengan pasti, atau belum diketahui dengan pasti berapa besarnya utang pajak karena kebanyakan wajib pajak tidak memahami dan menguasai ketentuan Undang-undang pajak, sehingga kurang mampu menerapkannya.

- Teori Formil

Teori formil tentang timbulnya utang pajak, merupakan kebalikan dari teori materil. Teori formil dipelopori oleh Mr. Steinmetz yang mengemukakan

---

<sup>75</sup> Muhammad Djafar Saidi, *op.cit.*, hlm. 156.

<sup>76</sup> *Ibid*, hlm. 158.

bahwa timbulnya utang pajak bukan karena Undang-undang pajak. Utang pajak baru timbul karena perbuatan hukum dari pejabat pajak yang menerbitkan surat ketetapan pajak terhadap wajib pajak. Jadi selama belum ada surat ketetapan pajak, maka belum ada utang pajak, meskipun syarat-syarat subyektif, obyektif serta waktu telah terpenuhi.

Teori formil tentang timbulnya utang pajak hanya diterapkan dalam Pajak Bumi dan Bangunan dalam adanya keterlibatan pejabat pajak dalam menentukan utang Pajak Bumi dan Bangunan.

Kelemahan teori formil adalah bahwa besar sekali kemungkinannya utang pajak ditetapkan tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya dan bahwa teori formil ini tidak dapat diterapkan terhadap pajak tidak langsung, karena pajak tidak langsung tidak menggunakan surat ketetapan pajak.<sup>77</sup>

### **3.1.2 Berakhirnya Utang Pajak**

Cara-cara berakhirnya utang pajak, diatur dalam peraturan perundang-undangan pajak. UU KUP maupun Undang-undang pajak lainnya, menetapkan berbagai cara yang dapat dilakukan untuk mengakhiri utang pajak, yaitu dengan cara melakukan pembayaran, kompensasi, peniadaan, pembebasan, dan kedaluarsa.

## **3.2 PENAGIHAN PAJAK**

Sebagaimana halnya dengan setiap kewajiban, maka kewajiban-kewajiban yang timbul dalam hukum pajak harus dipenuhi oleh orang yang harus membayar pajak. Peran serta wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pembayaran pajak berdasarkan ketentuan perpajakan sangat diharapkan, namun dalam kenyataannya masih banyak dijumpai adanya tunggakan pajak sebagai akibat tidak dilunasinya utang pajak sebagaimana mestinya. Untuk itu, apabila wajib pajak tidak atau kurang memenuhi kewajiban yang harus dipenuhinya, bahkan cenderung melanggar, maka sebagai wujud dari pelaksanaan *law enforcement* yang tegas, sangat perlu dilakukan penagihan pajak terhadap wajib pajak tersebut.

---

<sup>77</sup> *Ibid.*, hlm.162.

Penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau mengingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, melaksanakan penyitaan, menjual barang yang telah disita mengusulkan pencegahan dan melaksanakan penyanderaan.<sup>78</sup> Penagihan pajak merupakan hal yang penting baik bagi penerimaan negara maupun bagi pendidikan tanggung jawab rakyat, jika dijalankan dengan baik.

Pelaksanaan penagihan pajak harus dijalankan berdasarkan ketentuan yang jelas, yang dapat digunakan sebagai pedoman. Dasar hukum pelaksanaan penagihan pajak diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP), Undang-undang pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Undang-Undang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dan Undang-undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD). Dalam Pasal 20 Undang-undang KUP, diatur mengenai penagihan pajak dengan Surat Paksa. Ketentuan tersebut kemudian ditindaklanjuti dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (PPSP) sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 19 tahun 2000 yang mengatur bagaimana prosedur dari penagihan pajak tersebut.

Secara umum, penagihan pajak dapat dibedakan menjadi dua, yakni penagihan pajak secara pasif dan penagihan pajak secara aktif.<sup>79</sup> Penagihan pajak secara pasif merupakan upaya yang dilakukan tidak semata-mata untuk menagih pajak, misalnya dengan melakukan penyuluhan, pelatihan, pemasangan spanduk dan lain sebagainya. Sedangkan penagihan pajak secara aktif dilakukan terhadap penanggung pajak.

Menurut ketentuan, penanggung pajak tidak harus sama dengan wajib pajak. Wajib Pajak adalah subjek pajak (baik orang pribadi atau badan) yang telah menurut ketentuan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan atau memenuhi kewajiban perpajakan. Sedangkan yang dimaksud dengan

---

<sup>78</sup> Departemen Keuangan, "Pedoman Penagihan Pajak", 2005.

<sup>79</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *op.cit.*, hlm. 177.

penanggung pajak menurut Pasal 1 UU PPSP adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak atau memenuhi kewajiban wajib pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Namun demikian, ada kemungkinan bahwa setelah penagihan secara pasif, ternyata wajib pajak atau penanggung pajak tidak memenuhi kewajibannya. Dalam hal demikian, penanggung pajak tidak dapat dikatakan kooperatif. Oleh karena itu, Direktorat Jenderal Pajak akan segera melakukan tindakan penagihan secara aktif, yang dilakukan dengan prosedur sebagai berikut:<sup>80</sup>

1. Untuk pelaksanaan penagihan pajak, diawali dengan penerbitan Surat Teguran oleh pejabat atau kuasa yang ditunjuk oleh pejabat tersebut, yang dilakukan setelah 7 (tujuh) hari sejak saat jatuh tempo pembayaran.
2. Surat Teguran sebagaimana tersebut di atas, tidak diterbitkan dalam hal penanggung pajak telah disetujui untuk melakukan pembayaran pajak secara angsuran maupun menunda pembayarannya.
3. Dalam hal jumlah utang pajak yang masih harus dibayar tidak dilunasi oleh penanggung pajak setelah lewat 21 (dua puluh satu) hari terhitung sejak diterbitkannya Surat Teguran, pejabat yang berwenang segera menerbitkan Surat Paksa.
4. Apabila jumlah utang pajak yang masih harus dibayar ternyata tidak dilunasi oleh penanggung pajak setelah lewat waktu dua kali 24 (dua puluh empat) jam terhitung sejak saat Surat Paksa diberitahukan kepadanya, pejabat segera menerbitkan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan.
5. Apabila terhadap penanggung pajak dilakukan penagihan seketika dan sekaligus, kepada penanggung pajak yang bersangkutan dapat diterbitkan Surat Paksa tanpa menunggu jatuh tempo atau tanpa menunggu lewat tenggang waktu 21 (dua puluh satu) hari sejak Surat Teguran diterbitkan.

---

<sup>80</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *Penegakan dan Perlindungan Hukum Di Bidang Pajak*, (Jakarta:Salemba Empat, 2007) hlm. 106.

6. Dalam hal utang pajak dan biaya penagihan yang masih harus dibayar tidak dilunasi oleh penanggung pajak setelah lewat waktu 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penyitaan, pejabat yang berwenang segera melaksanakan pengumuman lelang.
7. Apabila utang pajak dan biaya penagihan yang masih harus dibayar ternyata tidak juga dilunasi oleh penanggung pajak setelah lewat 14 (empat belas) hari sejak tanggal pengumuman lelang, pejabat tersebut segera melakukan penjualan barang sitaan milik penanggung pajak melalui Kantor Lelang Negara.

Meskipun penagihan pajak merupakan hal yang penting bagi pemenuhan rasa keadilan, pendidikan masyarakat dan bagi penerimaan negara, namun hak untuk menagih dapat menjadi kedaluarsa. Namun kedaluarsa tersebut dapat ditangguhkan apabila:

- a. Diterbitkan Surat Teguran dan Surat Paksa;
- b. ada pengakuan utang pajak dari wajib pajak, baik langsung maupun tidak langsung;
- c. diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.<sup>81</sup>

### **3.3. PELAKSANAAN PENAGIHAN PAJAK**

Tindakan penagihan pajak dilakukan atas utang pajak yang tidak dilunasi oleh wajib pajak atau penanggung pajak, dalam jangka waktu yang telah ditentukan. Utang Pajak dalam hal ini adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah.

Tindakan penagihan pajak secara umum, meliputi penyampaian Surat Teguran atau Surat Peringatan, penyampaian Surat Paksa, pemberitahuan Surat Perintah Melakukan Penyitaan, penyitaan, pelelangan atau penjualan aset sitaan, pencegahan dan penyanderaan.

---

<sup>81</sup> *Ibid.*, hlm. 107



Sesuai dengan salah satu bagian dari definisi pajak, yang dapat memungut pajak adalah negara. Pegawai pemerintah yang diberi kewenangan untuk melaksanakan tugas pemungutan pajak dikenal sebagai pejabat pajak yang biasa disebut sebagai fiskus. Namun khusus untuk melaksanakan tindakan penagihan pajak, terutama penagihan pajak dengan Surat Paksa, tidak semua fiskus berwenang melakukannya. Untuk menghindari terjadinya penyalahgunaan kewenangan yang merugikan wajib pajak dan juga untuk kepastian hukum, undang-undang perpajakan menentukan bahwa yang berwenang untuk melaksanakan penagihan pajak dengan Surat Paksa adalah Jurusita pajak.<sup>82</sup>

Tindakan penagihan pajak dapat dilakukan dengan beberapa cara yaitu cara penagihan secara biasa, penagihan seketika dan sekaligus, dan penagihan secara paksa.

- Penagihan secara biasa

Penagihan secara biasa adalah tindakan penagihan oleh pejabat pajak kepada wajib pajak karena tidak membayar lunas pajak yang terutang tanpa paksaan secara nyata. Tata cara penagihan secara biasa kepada wajib pajak oleh pejabat pajak, wajib berpedoman pada ketentuan yang tersedia dalam ketentuan hukum pajak. Dalam arti, ketentuan hukum pajak telah menentukan cara bagaimana pejabat pajak untuk bertindak agar wajib pajak membayar lunas utang pajaknya tanpa ada unsur paksaan atau tekanan yang dialami oleh wajib pajak. Penagihan secara biasa ini bertujuan agar wajib pajak memiliki kehendak atau kemauan untuk membayar lunas utang pajaknya sebelum dilakukan penagihan dengan surat paksa.<sup>83</sup>

Penagihan secara biasa dilakukan oleh pejabat pajak dengan menggunakan instrumen hukum pajak sebagaimana yang terdapat dalam Undang-undang pajak. Sarana hukum pajak yang terkait penagihan secara biasa, dapat berupa surat pemberitahuan pajak terutang, surat tagihan pajak, surat ketetapan pajak, surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan.

---

<sup>82</sup> Marihot P. Siahaan, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban dan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, (Jakarta: PT Rajagrafindo Perkasa, 2004) hlm. 371.

<sup>83</sup> Muhammad Djafar Saidi, *op.cit.*, hlm. 199.

#### ■ Penagihan Seketika dan Sekaligus

Penagihan pajak secara seketika dan sekaligus merupakan tindakan penagihan pajak yang dilaksanakan oleh juru sita pajak kepada wajib pajak atau penanggung pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran yang meliputi seluruh utang pajak dan semua jenis pajak, masa pajak dan tahun pajak.

Dasar pertimbangan sehingga dilakukan penagihan seketika dan sekaligus tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran pajak, yang dilakukan oleh pejabat pajak terhadap wajib pajak atau penanggung pajak karena:

- a. wajib pajak atau penanggung pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya atau berniat untuk itu;
- b. wajib pajak atau penanggung pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan, atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia;
- c. terdapat tanda-tanda bahwa wajib pajak atau penanggung pajak akan membubarkan badan usahanya, atau menggabungkan usahanya, atau memekarkan usahanya, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau yang dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya;
- d. badan usaha akan dibubarkan oleh negara; atau
- e. terjadi penyitaan atas barang wajib pajak atau penanggung pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.<sup>84</sup>

Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus diterbitkan sebelum dilakukannya penerbitan Surat Paksa.

#### ● Penagihan Secara Paksa

Terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak juga membayar lunas utang pajaknya (meliputi sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan dan biaya penagihan pajak), walaupun telah diberikan surat teguran dan

---

<sup>84</sup> *Ibid.*, hlm. 226.

telah dilakukan penagihan seketika dan sekaligus, dapat dilakukan penagihan secara paksa.

Dalam penagihan secara paksa, terdapat unsur yang bersifat memaksa bagi wajib pajak atau penanggung pajak untuk membayar lunas utang pajaknya. Unsur paksaan tersebut bukanlah suatu tindakan yang melanggar hukum, melainkan dibenarkan oleh hukum pajak, karena didasarkan pada ketentuan Undang-Undang PPSP.

### 3.4 PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA

Sebagaimana telah dikemukakan di atas, tindakan penagihan pajak dengan Surat Paksa dilakukan apabila upaya penagihan secara biasa dan upaya penagihan seketika dan sekaligus sudah dilakukan dan tidak memperoleh hasil. Pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa dilakukan berdasarkan pada ketentuan dalam Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 19 tahun 2000.

Sebagaimana diatur dalam Undang-undang PPSP, Pejabat yang mempunyai kewenangan untuk melaksanakan tugas penagihan terdiri dari 2 (dua), yaitu:<sup>85</sup>

- a. Penagihan pajak pusat, dilakukan oleh pejabat yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan dalam hal ini adalah Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan (KPPBB).
- b. Penagihan pajak daerah, dilakukan oleh pejabat yang ditunjuk oleh Gubernur Kepala Daerah.

Tindakan pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa diawali dengan penerbitan surat teguran, surat peringatan atau surat lain yang sejenis oleh pejabat yang berwenang atau kuasa yang ditunjuk oleh pejabat tersebut, setelah 7

---

<sup>85</sup> Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, UU No. 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000, ps. 2.

(tujuh) hari sejak saat jatuh tempo pembayaran.<sup>86</sup> Surat Teguran tidak diberikan terhadap Penanggung Pajak yang telah disetujui untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajaknya. Surat Teguran tidak diberikan karena pada dasarnya penanggung pajak tersebut memiliki kepatuhan untuk melakukan kewajibannya, tetapi tidak dapat segera melakukan kewajibannya karena kondisi keuangan yang kurang baik.

Penagihan secara paksa, dilaksanakan dengan melakukan tindakan-tindakan sebagai berikut:

### 3.4.1 Surat Paksa

Pejabat pajak dapat memaksa penanggung pajak untuk melunasi utangnya, tanpa melanggar ketentuan peraturan perpajakan. Unsur paksaan yang dapat digunakan oleh pejabat pajak adalah dengan menerbitkan Surat Paksa terhadap penanggung pajak.

Sesuai Pasal 1 Angka 12 Undang-undang PPSP, yang dimaksud dengan Surat Paksa adalah surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak. Dengan pengertian bahwa utang pajak adalah termasuk biaya penyampaian Surat Paksa.

Dasar hukum dilakukannya penerbitan Surat Paksa adalah:<sup>87</sup>

- a. Pasal 8 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
- b. Pasal 9 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 561/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Seketika dan Sekaligus dalam Pelaksanaan Surat Paksa.
- c. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 564/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Surat Paksa dan Penyitaan di Luar Wilayah Kerja Pejabat yang Menerbitkan Surat Paksa.

---

<sup>86</sup> Departemen Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan tentang Tata Cara Penagihan Seketika dan Sekaligus dalam Pelaksanaan Surat Paksa*, Kepmen Keuangan No. 561/KMK.04/2000, ps 5 ayat (1).

<sup>87</sup> Departemen Keuangan, "Pedoman Penagihan Pajak", 2005 hlm. 6.

- d. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-21/PJ/2002 tentang Tata Cara Pemberitahuan Pelaksanaan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dan Penyitaan di Luar Wilayah Kerja Pejabat yang Menerbitkan Surat Paksa.

Penerbitan Surat Paksa dilakukan oleh pejabat yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan, yaitu Kepala Kantor Pelayanan Pajak atau Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan yang menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT), Surat Ketetapan Pajak (SKP), Surat Tagihan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (STB), Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar (SKBKB) dan Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar Tambahan (SKBKBT), Surat Keputusan Pembetulan, atau Surat Keputusan Keberatan yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah.

Penerbitan Surat Paksa hanya dilakukan apabila:

- Penanggung pajak tidak melunasi utang pajak sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran, dan kepadanya telah diterbitkan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis;
- Terhadap penanggung pajak telah dilaksanakan penagihan pajak seketika dan sekaligus;
- Penanggung pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.<sup>88</sup>

Penerbitan Surat Paksa secara sah oleh pejabat berwenang merupakan modal utama bagi pelaksanaan penagihan pajak yang efektif, karena penerbitan Surat Paksa memberikan wewenang kepada petugas penagihan pajak, khususnya Jurusita Pajak (Jurusita), untuk melakukan eksekusi langsung (*parate executie*) dalam penyitaan barang milik penanggung pajak dan melakukan penjualan atau

---

<sup>88</sup> Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, UU No. 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000, ps. 8.

pelelangan atas barang-barang yang disita, untuk pelunasan pajak terutang tanpa melalui prosedur di pengadilan terlebih dahulu.

Dengan kata lain, Surat Paksa mempunyai kekuatan eksekutorial serta mempunyai kedudukan yang sama dengan putusan pengadilan perdata. Adanya kekuatan eksekutorial yang diberikan oleh undang-undang pada Surat Paksa, terlihat pada Surat Paksa yang berkepalanya “DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA”.

Dari hal-hal yang dikemukakan di atas, dapat disimpulkan bahwa Surat Paksa mempunyai karakteristik sebagai berikut:

- a. Mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan *grosse* putusan dalam perdata yang tidak dapat dimintakan banding. Jadi Surat Paksa secara material tidak dapat ditentang, kecuali jika terdapat kekurangan-kekurangan formal pada Surat Paksa tersebut, misalnya:
  - Tidak diberitahukan secara resmi;
  - Tidak ditandatangani oleh pejabat yang berwenang;
  - Tidak diberitahukan menurut cara yang telah ditentukan.<sup>89</sup>
- b. Mempunyai kekuatan hukum yang tetap.
- c. Mempunyai fungsi ganda, yaitu menagih pajak dan menagih bukan pajak (biaya-biaya penagihan). Dengan demikian, yang dapat ditagih dengan Surat Paksa adalah semua jenis pajak pusat dan daerah, serta biaya penagihan pajak yang terdiri dari:
  - Pajak pusat
  - Pajak daerah;
  - Kenaikan pajak;
  - Denda (bukan denda pidana);
  - Bunga; dan
  - Biaya penagihan pajak.<sup>90</sup>
- d. Dapat dilanjutkan dengan tindakan penyitaan atau pencegahan dan penyanderaan.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> Rochmat Soemitro & Dewi Kania Sugiharti, *op.cit.*, hlm. 73.

<sup>90</sup> Marihot P. Siahaan, *op.cit.*, hlm. 393.

Surat Paksa dapat diterapkan baik untuk pajak langsung maupun untuk pajak tidak langsung.

Surat Paksa diterbitkan paling cepat 21 (dua puluh satu) hari sejak penerbitan Surat Teguran, atau 28 (dua puluh delapan) hari sejak saat jatuh tempo pembayaran Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan atau Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atau Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT) atau Surat Ketetapan Pajak Bumi dan Bangunan (SKP PBB). Namun apabila terhadap penanggung pajak telah diterbitkan Surat Penagihan Seketika dan Sekaligus, Surat Paksa dapat segera diterbitkan.

Setelah Surat Paksa diterbitkan, selanjutnya dilakukan pemberitahuan Surat Paksa oleh Jurusita dengan pernyataan dan penyerahan Surat Paksa kepada penanggung pajak. Yang dimaksud dengan pernyataan dalam hal ini adalah membacakan isi Surat Paksa kepada penanggung pajak, lalu kedua belah pihak, yakni penanggung pajak dan Jurusita, menandatangani Berita Acara sebagai pernyataan bahwa Surat Paksa telah diberitahukan.

Pemberitahuan Surat Paksa oleh Jurusita kepada:

a. Wajib Pajak Orang Pribadi.

Terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi, Surat Paksa diberitahukan kepada:

- 1) Wajib pajak atau penanggung pajak di tempat tinggal, tempat usaha, atau di tempat lain yang memungkinkan;
- 2) Orang dewasa yang bertempat tinggal bersama ataupun bekerja di tempat usaha wajib pajak atau penanggung pajak, apabila wajib pajak atau penanggung pajak yang bersangkutan tidak dapat dijumpai;
- 3) Salah seorang ahli waris atau pelaksana wasiat atau yang mengurus harta peninggalannya, apabila wajib pajak atau penanggung pajak telah meninggal dunia dan harta warisan belum dibagi;
- 4) Para ahli waris, apabila wajib pajak atau penanggung pajak telah meninggal dunia dan harta warisan telah dibagi.

---

<sup>91</sup> Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *op.cit.*, hlm. 177.

Terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang meninggal dan harta warisan telah dibagi, Surat Paksa diterbitkan dan diberitahukan kepada masing-masing ahli waris. Apabila ahli waris belum dewasa, maka Surat Paksa diserahkan kepada wali atau pengampunya.<sup>92</sup>

b. Wajib Pajak Badan.

Terhadap Wajib Pajak Badan, Surat Paksa diberitahukan kepada:<sup>93</sup>

- 1) Pengurus, pemegang saham, dan pemilik modal baik di tempat kedudukan badan yang bersangkutan, di tempat tinggal mereka maupun di tempat lain yang memungkinkan; atau
- 2) Pegawai tingkat pimpinan di tempat kedudukan atau tempat usaha badan yang bersangkutan apabila Jurusita tidak dapat menjumpai salah seorang sebagaimana dimaksud pada angka 1).

c. Wajib Pajak Pailit

Apabila Wajib Pajak dinyatakan pailit oleh Pengadilan Niaga, Surat Paksa diberitahukan kepada Kurator atau Balai Harta Peninggalan dan Hakim Pengawas yang ditetapkan. Sedangkan terhadap wajib pajak badan yang dinyatakan bubar atau dalam likuidasi, Surat Paksa diberitahukan kepada orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan, atau likuidator, atau Tim Likuidasi.

d. Keadaan Khusus

Apabila Surat Paksa tidak dapat diberitahukan kepada Wajib Pajak orang pribadi atau badan sebagaimana butir a dan b di atas, Surat Paksa disampaikan melalui aparat Pemda sekurang-kurangnya setingkat Sekretaris Kelurahan atau Sekretaris Desa di mana Wajib Pajak bertempat tinggal atau melakukan kegiatan usahanya. Apabila Wajib Pajak atau penanggung pajak tidak diketahui tempat tinggalnya, atau tempat kedudukannya, pemberitahuan Surat Paksa dilaksanakan dengan cara menempelkan Surat Paksa pada papan

---

<sup>92</sup> Marihot P. Siahaan, *op.cit.* hlm. 397.

<sup>93</sup> Departemen Keuangan, "Pedoman Penagihan Pajak", *op.cit.*, hlm. 8-9



pengumuman KPP/KPPBB yang menerbitkan dan atau mengumumkan Surat Paksa tersebut melalui media masa.

e. Wajib Pajak atau Penanggung Pajak di Luar Wilayah Kerja Pejabat yang Menerbitkan Surat Paksa

Apabila dalam satu kota terdapat beberapa KPP atau KPPBB, Pejabat yang menerbitkan Surat Paksa dapat memerintahkan Jurusitanya untuk melaksanakan Surat Paksa di luar wilayah kerjanya, sepanjang masih dalam satu kota. Dalam hal ini pejabat tersebut wajib memberitahukan pelaksanaan Surat Paksa kepada pejabat yang wilayah kerjanya meliputi tempat pelaksanaan Surat Paksa.

Apabila pelaksanaan Surat Paksa dilakukan di luar wilayah kerja pejabat yang menerbitkan Surat Paksa dan tidak berada dalam satu kota, maka prosedurnya adalah sebagai berikut:

- 1) Pejabat yang menerbitkan Surat Paksa mengirimkan permintaan bantuan pelaksanaan Surat Paksa disertai Salinan Surat Paksa dan informasi mengenai wajib pajak atau penanggung pajak kepada pejabat lokasi pelaksanaan Surat Paksa.
- 2) Pejabat lokasi pelaksanaan Surat Paksa memberitahukan Surat Paksa kepada wajib pajak atau penanggung pajak dimaksud sesuai prosedur baku, dan selanjutnya memberitahukan tindakan yang telah dilakukan disertai salinan atau copy Berita Acara Pemeritahuan Surat Paksa dan Laporan Pelaksanaan Surat Paksa.

Wajib pajak atau penanggung pajak yang telah diberikan Surat Paksa secara sah menurut hukum, wajib membayar lunas utang pajaknya, sebagaimana tercantum dalam Surat Paksa. Pelunasan utang pajak tersebut ditambah dengan biaya penagihan pajak, wajib dibayar lunas dalam jangka waktu dua kali dua puluh empat jam (2 x 24).

Terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak ada kehendak untuk membayar lunas utang pajaknya dalam jangka waktu tersebut, maka pejabat

pajak berwenang menerbitkan surat perintah penyitaan atas barang-barang milik wajib pajak atau penanggung pajak.<sup>94</sup>

### 3.4.2 Penyitaan

Dalam pelaksanaan penagihan pajak, meskipun pejabat berwenang telah menerbitkan Surat Paksa, namun dalam prakteknya masih banyak wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak melunasi pajak yang terutang sebagaimana mestinya. Upaya yang bersifat memaksa dalam tindakan pelaksanaan Surat Paksa menurut hukum pajak adalah penyitaan. Menurut Pasal 1 angka 14 Undang-undang PPSP, yang dimaksud dengan Penyitaan adalah tindakan Jurusita pajak untuk menguasai barang-barang penanggung pajak, guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan.

Penyitaan yang dilakukan oleh Jurusita pajak, wajib didasarkan atas surat keputusan penyitaan yang diterbitkan oleh pejabat pajak yang berwenang, karena tanpa surat keputusan penyitaan berarti penyitaan yang dilakukan oleh Jurusita merupakan pelanggaran hukum pajak. Konsekuensinya adalah penyitaan yang dilakukan oleh Jurusita menjadi batal demi hukum.

Dasar hukum untuk melakukan penyitaan antara lain adalah sebagai berikut.<sup>95</sup>

- a. Pasal 12 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
- b. Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000 tentang Tata Cara Penyitaan Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
- c. Peraturan Pemerintah Nomor 136 Tahun 2000 tentang Tata Cara Penjualan Barang Sitaan Yang Dikecualikan dari penjualan secara lelang Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
- d. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 563/KMK.04/2000 tentang Pemblokiran dan Penyitaan Harta kekayaan Penanggung Pajak yang Tersimpan pada Bank Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

---

<sup>94</sup> Muhammad Djafar Saidi, *op.cit.*, hlm. 230.

<sup>95</sup> Departemen Keuangan, "Pedoman Penagihan Pajak", *op.cit.*, hlm. 10.

Apabila utang pajak tidak dilunasi oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dalam jangka waktu 2 kali 24 jam terhitung sejak tanggal Surat Paksa diberitahukan kepada wajib pajak atau penanggung pajak, maka Kepala KPP/KPPBB yang telah menerbitkan Surat Paksa, akan menerbitkan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan (SPMP).

Penyitaan dilaksanakan terhadap barang milik wajib pajak atau penanggung pajak yang berada di tempat tinggal, tempat usaha, tempat kedudukan atau tempat lain termasuk yang penguasaannya berada di tangan pihak lain atau yang dijaminakan sebagai pelunasan utang tertentu yang dapat berupa:

- a. barang bergerak termasuk mobil, perhiasan, uang tunai dan deposito berjangka, tabungan, saldo rekening koran, giro atau bentuk lainnya yang dipersamakan dengan itu, obligasi saham, atau surat berharga lainnya, piutang dan penyertaan modal pada perusahaan lain; dan atau
- b. barang tidak bergerak termasuk tanah, bangunan, dan kapal dengan isi kotor tertentu.<sup>96</sup>
- c. Hak lainnya yang dapat disita, yang diatur dengan peraturan pemerintah. Ketentuan ini diperlukan untuk menampung kemungkinan perluasan objek sita berupa hak lainnya.

Tujuan dilakukannya penyitaan adalah untuk memperoleh jaminan pelunasan utang pajak penanggung pajak. Oleh karena itu, penyitaan dapat dilaksanakan terhadap semua barang penanggung pajak, baik yang berada di tempat tinggal, tempat usaha, tempat kedudukan penanggung pajak, atau di tempat lain yang penguasaannya berada di tangan pihak lain, misalnya sedang disewakan atau dipinjamkan.

Sedangkan yang dimaksud dengan isi kotor tertentu adalah kapal dengan isi kotor paling sedikit 20 (dua puluh) meter kubik.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> Muhammad Rusjdi, *PPSP Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, Ed. Kedua, (Jakarta: PT Indeks, 2007) hlm. 38.

<sup>97</sup> Indonesia, *Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Penyitaan Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*. PP No. 135/2000.

Pada dasarnya penyitaan dilaksanakan dengan mendahulukan barang bergerak, namun dalam keadaan tertentu penyitaan dapat dilaksanakan langsung terhadap barang tidak bergerak tanpa melaksanakan penyitaan terhadap barang bergerak. Keadaan tertentu, misalnya Jurusita tidak menjumpai barang bergerak yang dapat dijadikan objek sita, atau barang bergerak yang dijumpai tidak mempunyai nilai, atau harganya tidak memadai jika dibandingkan dengan utang pajaknya.

Penyitaan dilaksanakan sampai dengan nilai barang-barang yang disita diperkirakan cukup untuk membayar lunas utang pajak yang tertunggak. Dalam hal ini, Jurusita sangat berperan untuk menafsirkan nilai harga dari barang-barang milik wajib pajak atau penanggung pajak yang telah disita. Bila hasil penyitaan tidak cukup untuk membayar lunas jumlah pajak yang terutang, maka Jurusita tetap diperbolehkan untuk melakukan penyitaan tambahan tanpa surat perintah penyitaan dari pejabat yang berwenang. Sekalipun demikian, Jurusita tidak diperbolehkan melakukan pelanggaran hukum dalam melaksanakan penyitaan tambahan tersebut.<sup>98</sup>

Penyitaan tambahan dapat dilaksanakan oleh Jurusita, apabila:

- a. nilai barang yang disita tidak cukup untuk melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak; atau
- b. hasil lelang barang-barang yang telah disita tidak cukup untuk melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak.

Sebaliknya, apabila ternyata nilai barang milik wajib pajak atau penanggung pajak lebih besar daripada nilai barang yang tersedia, maka Jurusita hanya boleh menyita barang yang nilainya sebanding dengan utang pajak. Selanjutnya apabila penanggung pajak kemudian melunasi pajak yang terutang setelah Jurusita melakukan penyitaan, maka Jurusita harus segera mencabut penyitaan dan mengembalikan barang yang disita kepada penanggung pajak.<sup>99</sup>

---

<sup>98</sup> Muhammad Djafar Saidi, *op.cit.* hlm. 232.

<sup>99</sup> Marihot P. Siahaan, *op.cit.*, hlm. 434.

Namun demikian, menurut ketentuan, tidak semua barang milik wajib pajak atau penanggung pajak dapat disita. Ada pula barang-barang bergerak milik wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak boleh disita karena dikecualikan oleh UU PPSP. Barang-barang yang dikecualikan tersebut antara lain adalah pakaian, persediaan makanan dan minuman, perlengkapan dinas yang diperoleh dari negara, buku-buku dan peralatan penyandang cacat.

Disamping barang-barang bergerak milik wajib pajak atau penanggung pajak yang dikecualikan dari penyitaan, ada pula barang-barang yang tidak boleh disita karena atas objek atau barang tersebut telah disita oleh Pengadilan Negeri atau instansi lain yang berwenang. Bila hal tersebut terjadi, maka Jurusita akan menyampaikan Surat Paksa kepada Pengadilan Negeri atau instansi lain yang telah melakukan penyitaan. Berdasarkan hal tersebut, akan ditentukan pembagian hasil penjualan barang-barang yang telah disita, berdasarkan ketentuan hak mendahulu negara untuk tagihan pajak.<sup>100</sup>

Penyitaan terhadap barang milik penanggung pajak Orang Pribadi juga termasuk penyitaan terhadap barang milik istri, dan atau milik anak-anak yang masih menjadi tanggungannya. Kecuali dikehendaki secara tertulis oleh suami atau istri berdasarkan perjanjian pemisahan harta dan penghasilan yang dibuat sebelum perkawinan. Ketentuan ini dimaksudkan untuk mengantisipasi penghindaran penyitaan terhadap barang yang sebenarnya adalah milik wajib pajak atau penanggung pajak sendiri, tetapi diatasnamakan nama istri atau anaknya.<sup>101</sup>

Sedangkan penyitaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak Badan, dilakukan terhadap barang milik perusahaan. Namun apabila nilai barang yang disita tidak mencukupi atau barang milik perusahaan tidak dapat ditemukan atau karena kesulitan dalam melaksanakan penyitaan terhadap barang milik perusahaan, maka penyitaan dapat dilakukan terhadap barang-barang milik

---

<sup>100</sup> *Ibid.*, hlm. 234.

<sup>101</sup> Muhammad Rusjdi, *op.cit.*, hlm. 39

pengurus, kepala perwakilan, kepala cabang, penanggung jawab, pemilik modal atau ketua yayasan.

Penyitaan dilaksanakan oleh Jurusita dengan disaksikan oleh sekurang-kurangnya 2 (dua) orang yang telah dewasa, penduduk Indonesia, dikenal oleh Jurusita dan dapat dipercaya. Setiap pelaksanaan penyitaan, Jurusita wajib membuat berita acara pelaksanaan sita yang ditandatangani oleh Jurusita pajak yang bersangkutan, wajib pajak atau penanggung pajak, dan saksi-saksi. Dalam hal wajib pajak atau penanggung pajak merupakan badan, berita acara pelaksanaan sita ditandatangani oleh pengurus, kepala perwakilan, kepala cabang, penanggung jawab, pemilik modal atau pegawai tetap perusahaan tersebut.<sup>102</sup>

Secara normal setiap tindakan penyitaan seyogianya dihadiri oleh wajib pajak atau penanggung pajak. Namun dalam praktek, seringkali wajib pajak atau penanggung pajak tidak berada di tempat pada saat dilakukan penyitaan. Walaupun dalam penyitaan ternyata wajib pajak atau penanggung pajak tidak hadir, UU PPSP menentukan bahwa penyitaan tetap dapat dilaksanakan dengan syarat bahwa salah seorang saksi berasal dari pemerintah daerah setempat. Dalam hal penyitaan dilaksanakan tidak dihadiri wajib pajak atau penanggung pajak, maka berita acara pelaksanaan sita ditandatangani oleh Jurusita dan saksi-saksi. Berita Acara pelaksanaan sita tersebut tetap sah dan mempunyai kekuatan hukum mengikat, walaupun tidak ditandatangani oleh wajib pajak atau penanggung pajak yang mengalami penyitaan.

### **3.4.3 Penjualan Barang Sitaan (Lelang Eksekusi Pajak)**

Apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak tidak dilunasi setelah dilaksanakannya penyitaan, Pejabat yang berwenang melaksanakan penjualan secara lelang atau tidak secara lelang, maupun menggunakan atau memindahbukukan barang yang disita untuk pelunasan utang pajak dan atau biaya penagihan pajak dimaksud<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> *Ibid.*, hlm. 231.

<sup>103</sup> Indonesia, *Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Penyitaan Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Suarat Paksa*, PP Nomor 135 Tahun 2000.

Namun terhadap barang sitaan yang berupa uang tunai, deposito berjangka, tabungan, saldo rekening koran, giro, obligasi, saham atau surat berharga lainnya, piutang dan penyertaan modal pada perusahaan lain, tidak dilakukan penjualan secara lelang (dikecualikan dari penjualana secara lelang).<sup>104</sup> Selain itu, barang yang mudah rusak atau cepat busuk, juga dikecualikan dari penjualan secara lelang<sup>105</sup>

Pelaksanaan pelelangan atau penjualan aset sitaan, dilakukan berdasarkan pada:<sup>106</sup>

- a. Pasal 24 sampai dengan Pasal 28 Undang-undang PPSP.
- b. Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).
- c. Peraturan Pemerintah No. 136 Tahun 2000 tentang Tata Cara Penjualan Barang Sitaan yang Dikecualikan dari Penjualan Secara Lelang Dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Sesuai Pasal 1 angka 17 Undang-undang PPSP, yang dimaksud dengan lelang adalah setiap penjualan barang di muka umum dengan cara penawaran harga secara lisan dan atau tertulis melalui usaha pengumpulan peminat atau calon pembeli.

Sebagaimana ditetapkan dalam Undang-undang PPSP, setiap pelaksanaan penjualan secara lelang, harus didahului dengan pengumuman lelang, yang dilakukan paling cepat 14 (empat belas) hari setelah dilakukannya penyitaan. Selanjutnya Penjualan secara lelang terhadap barang yang disita dilaksanakan paling cepat dalam waktu 14 (empat belas) hari setelah dilakukan pengumuman lelang melalui media masa. Ketentuan ini dimaksudkan untuk memberi kesempatan kepada penanggung pajak guna melunasi utang pajaknya sebelum pelelangan barang yang disita dilaksanakan.

---

<sup>104</sup> Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, UU No. 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000, ps. 25.

<sup>105</sup> Indonesia, *Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Penjualan Barang Sitaan yang Dikecualikan dari Penjualan Secara Lelang Dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, PP No. 136 Tahun 2000.

<sup>106</sup> Departemen Keuangan, *Pedoman Penagihan Pajak*, 2005, hlm. 21.

Sebelum jangka waktu 14 (empat belas) hari tersebut berakhir, wajib pajak atau penanggung pajak dapat mengajukan permohonan kepada Pejabat untuk menggunakan barang sitaan berupa uang tunai, deposito, tabungan, saldo rekening koran, giro atau bentuk lainnya yang dipersamakan dengan itu, untuk pelunasan biaya penagihan pajak dan utang pajak.<sup>107</sup>

Pelaksanaan lelang pajak dilakukan dengan memperhatikan ketentuan berikut ini:

- a. Lelang tetap dapat dilaksanakan walaupun keberatan yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak belum memperoleh keputusan keberatan.
- b. Lelang tetap dapat dilaksanakan tanpa dihadiri oleh wajib pajak atau penanggung pajak.
- c. Sekalipun wajib pajak atau penanggung pajak telah melunasi utang pajak, tetapi belum melunasi biaya penagihan pajak, maka penjualan secara lelang terhadap barang yang disita, tetap dapat dilaksanakan.
- d. Lelang tidak dilaksanakan apabila wajib pajak atau penanggung pajak telah melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak, atau berdasarkan putusan pengadilan atau putusan pengadilan pajak atau objek lelang musnah.<sup>108</sup>

Hasil lelang terlebih dahulu digunakan untuk membayar biaya penagihan pajak yang belum dibayar dan sisanya untuk membayar utang pajak. Apabila lelang sudah mencapai jumlah yang cukup untuk melunasi biaya penagihan pajak dan utang pajak, maka pelaksanaan lelang akan dihentikan. Selanjutnya sisa barang yang disita dan kelebihan uang hasil lelang, dikembalikan oleh pejabat kepada wajib pajak atau penanggung pajak, segera setelah pelaksanaan lelang.

Sementara itu, terhadap barang sitaan yang penjualannya tidak dilakukan secara lelang, terdapat ketentuan bahwa bila penanggung pajak tidak melunasi utang pajak dan biaya penagihan setelah 14 (empat belas) hari sejak penyitaan,

---

<sup>107</sup> Indonesia, *Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Penjualan Barang Sitaan yang Dikecualikan dari Penjualan Secara Lelang Dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, PP No. 136 Tahun 2000.

<sup>108</sup> Indonesia, *Undang-Undang Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, UU No. 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000, ps. 27.



maka pejabat yang berwenang dapat segera menggunakan, menjual, dan atau memindahbukukan barang sitaan untuk pelunasan utang pajak dan biaya penagihan pajak. Yang dimaksud dengan “menggunakan” adalah menyeter ke kas negara atau ke kas daerah.<sup>109</sup>

#### 3.4.4 Pencegahan

Pencegahan adalah larangan yang bersifat sementara terhadap penanggung pajak tertentu untuk keluar dari wilayah negara Republik Indonesia. Dalam sistem perpajakan Indonesia, sebenarnya cara ini sudah diantisipasi di mana dalam UU PPSP dengan jelas diatur bahwa ada upaya yang dapat dilakukan oleh fiskus untuk memaksa wajib pajak atau penanggung pajak untuk membayar pajak. Selama dilangsungkannya proses penagihan pajak oleh fiskus, ada kemungkinan wajib pajak atau penanggung pajak berniat untuk melarikan diri, untuk itulah fiskus perlu melakukan tindakan Pencegahan. Pencegahan merupakan upaya fiskus untuk membatasi gerak wajib pajak atau penanggung pajak agar tidak pergi ke luar negeri. Pembatasan ini dimaksudkan agar wajib pajak atau penanggung pajak tidak mempersulit proses penagihan pajak yang dilakukan oleh fiskus, karena fiskus kesulitan untuk menemukan wajib pajak atau penanggung pajak.

Pelaksanaan Pencegahan dilakukan berdasarkan:

- a. Pasal 29 sampai dengan Pasal 32 Undang-undang PPSP.
- b. Undang-undang Nomor 9 tahun 1992 tentang Keimigrasian.
- c. Pasal 1 angka 13 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 300/KMK.01/2002 tentang Pengurusan Piutang Negara.

Umumnya tindakan pencegahan dilaksanakan sebelum dilakukannya tindakan penyanderaan.

Pasal 29 Undang-undang PPSP menetapkan bahwa pencegahan hanya dapat dilakukan terhadap penanggung pajak yang mempunyai jumlah utang pajak sekurang-kurangnya sebesar Rp. 100.000.000 (seratus juta rupiah) dan diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajak. Penetapan jumlah besaran utang pajak

---

<sup>109</sup> MARIHOT P. SIAHAAN, *op.cit.*, hlm. 550.

tersebut merupakan syarat yang bersifat kuantitatif, sedangkan syarat yang bersifat kualitatif adalah adanya itikad baik penanggung pajak yang bersangkutan. Kedua syarat tersebut harus dipenuhi dan ditaati oleh fiskus dalam pelaksanaan tindakan pencegahan.

Petunjuk bahwa wajib pajak atau penanggung pajak diragukan itikad baiknya dalam pelunasan utang pajak, antara lain adalah:

- Penanggung pajak tidak merespon himbauan untuk melunasi utang pajak;
- Penanggung pajak tidak menjelaskan/tidak bersedia melunasi utang pajak baik sekaligus maupun secara angsuran;
- Penanggung pajak tidak bersedia menyerahkan hartanya untuk melunasi utang pajak;
- Penanggung pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya atau berniat untuk itu;
- Penanggung pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia;
- Penanggung pajak akan membubarkan badan usahanya, atau menggabungkan usahanya, atau memekarkan usahanya, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya.<sup>110</sup>

Dalam hal upaya pencegahan, diberikan batasan-batasan ketentuan yang harus diperhatikan, yaitu:<sup>111</sup>

1. Pencegahan hanya dapat dilakukan berdasarkan keputusan pencegahan yang diterbitkan oleh Menteri Keuangan atas permintaan pejabat atau atasan pejabat yang bersangkutan;

<sup>110</sup> Departemen Keuangan, "Pedoman Penagihan Pajak, 2005, hlm. 33.

<sup>111</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *Hukum Pajak*, hlm. 187 vide Pasal 30 UU tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Sesuai dengan ketentuan dalam Undang-undang Nomor 9 tahun 1992 tentang Keimigrasian, yang berwenang dan bertanggung jawab atas pencegahan adalah Menteri Keuangan, sepanjang menyangkut urusan piutang negara.

2. Keputusan pencegahan memuat sekurang-kurangnya:
  - Identitas penanggung pajak yang dikenakan pencegahan;
  - Alasan untuk melakukan pencegahan;
  - Jangka waktu pencegahan.
3. Jangka waktu pencegahan ditetapkan paling lama 6 (enam) bulan dan dapat diperpanjang untuk selama-lamanya 6 (enam) bulan.
4. Keputusan pencegahan terhadap penanggung pajak disampaikan kepada penanggung pajak yang dikenakan pencegahan, Menteri Kehakiman, pejabat yang memohon pencegahan, atasan pejabat yang bersangkutan, dan Kepala Daerah setempat.
5. Pencegahan dapat dilaksanakan terhadap beberapa orang sebagai penanggung pajak wajib pajak badan atau ahli waris dari wajib pajak.

Tata cara pelaksanaan pencegahan dilakukan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku yaitu Undang-undang tentang Keimigrasian.<sup>112</sup> Dalam teknis pelaksanaannya, pencegahan dilaksanakan oleh pejabat imigrasi yang dilakukan dengan cara pejabat imigrasi di tempat pemeriksaan imigrasi, wajib menolak orang-orang yang dikenakan pencegahan, untuk bepergian ke luar negeri.<sup>113</sup>

Pelaksanaan pencegahan terhadap penanggung pajak, tidak mengakibatkan hapusnya utang pajak dan terhentinya pelaksanaan penagihan pajak. Berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, utang pajak hanya hapus apabila sudah dibayar lunas atau karena kedaluarsa. Oleh karena itu, meskipun tindakan pencegahan sudah dilaksanakan, upaya penagihan pajak akan terus dilaksanakan sampai penanggung pajak melunasi pajak yang terutang beserta biaya penagihan pajak.

---

<sup>112</sup> Muhammad Rusjdi, *op.cit.*, hlm. 104.

<sup>113</sup> Marihot P. Siahaan, *op.cit.*, hlm. 564.

### 3.4.5 Penyanderaan

Terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak melunasi utang pajaknya dapat dilakukan tindakan penyanderaan. Menurut Undang-undang PPSP, yang dimaksud dengan penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu. Sesuai dengan Pasal 1 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor 218/PJ/2003, tempat tertentu tersebut adalah rumah tahanan negara yang terpisah dari tahanan lain.

Mengingat hakekat penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di rumah tahanan negara, mirip dengan penahanan tersangka pelaku tindak pidana, maka penyanderaan dilaksanakan secara sangat efektif, hati-hati, dan merupakan upaya terakhir penagihan pajak.<sup>114</sup>

Dasar hukum pelaksanaan penyanderaan dalam rangka penagihan pajak dengan Surat Paksa di Indonesia adalah:

- a. Pasal 33 sampai dengan Pasal 36 Undang-undang PPSP.
- b. Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, dan Pemberian Ganti Rugi dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
- c. Keputusan Bersama Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Nomor: M-02.UM.01 Tahun 2003 dan Nomor: 294/KMK.03/2003 tentang Tata Cara Penitipan Penanggung Pajak yang Disandera di Rumah Tahanan Negara dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
- d. Keputusan Direkur Jenderal Pajak Nomor: Kep-218/PJ/2003 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak yang Disandera.

Penyanderaan hanya dapat dilakukan terhadap penanggung pajak yang tidak melunasi utang pajaknya setelah lewat jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak

---

<sup>114</sup> Departemen Keuangan, "Pedoman Penagihan Pajak, 2005, hlm. 32.

tanggal Surat Paksa diberitahukan kepada penanggung pajak dan apabila penanggung pajak memang memenuhi syarat kuantitatif dan syarat kualitatif, sesuai dengan ketentuan Undang-undang PPSP.<sup>115</sup>

Perlu dipahami bahwa penyanderaan dilakukan terhadap penanggung pajak atau orang pribadi yang memenuhi syarat sebagai wajib pajak. Penanggung pajak sebenarnya dapat dikatakan sebagai pihak yang bertindak untuk dan atas nama wajib pajak, atau pihak yang mewakili wajib pajak.<sup>116</sup>

Berdasarkan Pasal 32 Undang-undang KUP ditetapkan bahwa wajib pajak dalam menjalankan hak dan memenuhi kewajiban menurut ketentuan peraturan perpajakan, diwakili dalam hal:

- a. Badan diwakili oleh pengurus;
- b. Badan dalam pembubaran atau pailit diwakili oleh orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan;
- c. Suatu warisan yang belum terbagi, diwakili oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya;
- d. Anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan, diwakili oleh wali atau pengampunya.<sup>117</sup>

Dalam rangka melakukan penagihan pajak, tindakan penyanderaan harus dilakukan fiskus berdasarkan prinsip kehati-hatian serta selektif. Menurut Pasal 33 UU PPSP, seorang wajib pajak atau penanggung pajak yang akan disandera, harus memenuhi kriteria sebagai berikut:

1. Penanggung pajak yang mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya sebesar Rp 100.000.000 (seratus juta rupiah)/syarat kuantitatif dan diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajak/syarat kualitatif;  
Kriteria mengenai ada tidaknya itikad baik dari wajib pajak atau penanggung pajak untuk memenuhi persyaratan kualitatif pada pelaksanaan penyanderaan, sama dengan kriteria yang dimaksud dalam pelaksanaan pencegahan.

<sup>115</sup> Marihot P. Siahaan, *op.cit.*, hlm. 568.

<sup>116</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, *op.cit.* hlm. 114.

<sup>117</sup> *Ibid.*

2. Penyanderaan hanya dapat dilaksanakan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh pejabat setelah mendapat ijin tertulis dari Menteri Keuangan atau Gubernur Kepala Daerah.
3. Masa penyanderaan paling lama 6 (enam) bulan dan dapat diperpanjang untuk selama-lamanya 6 (enam) bulan. Jika penanggung pajak melarikan diri dan kemudian tertangkap, maka yang bersangkutan akan dimasukkan kembali ke dalam rumah tahanan, berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan pertama kali dan selama masa pelarian tidak dihitung sebagai masa penyanderaan.
4. Adanya Surat Perintah Penyanderaan yang memuat sekurang-kurangnya:
  - Identitas penanggung pajak;
  - Alasan penyanderaan;
  - Ijin penyanderaan;
  - Lama penyanderaan; dan
  - Tempat penyanderaan.
5. Penyanderaan tidak boleh dilaksanakan dalam hal penanggung pajak sedang beribadah atau sedang mengikuti sidang resmi atau sedang mengikuti Pemilihan Umum.
6. Besarnya jumlah utang pajak dalam point 1 dapat diubah dengan Peraturan Pemerintah<sup>118</sup>

Dengan memperhatikan ketentuan tersebut, dapat disimpulkan bahwa penyanderaan hanya dapat diterapkan untuk hal-hal tertentu yang bersifat khusus.

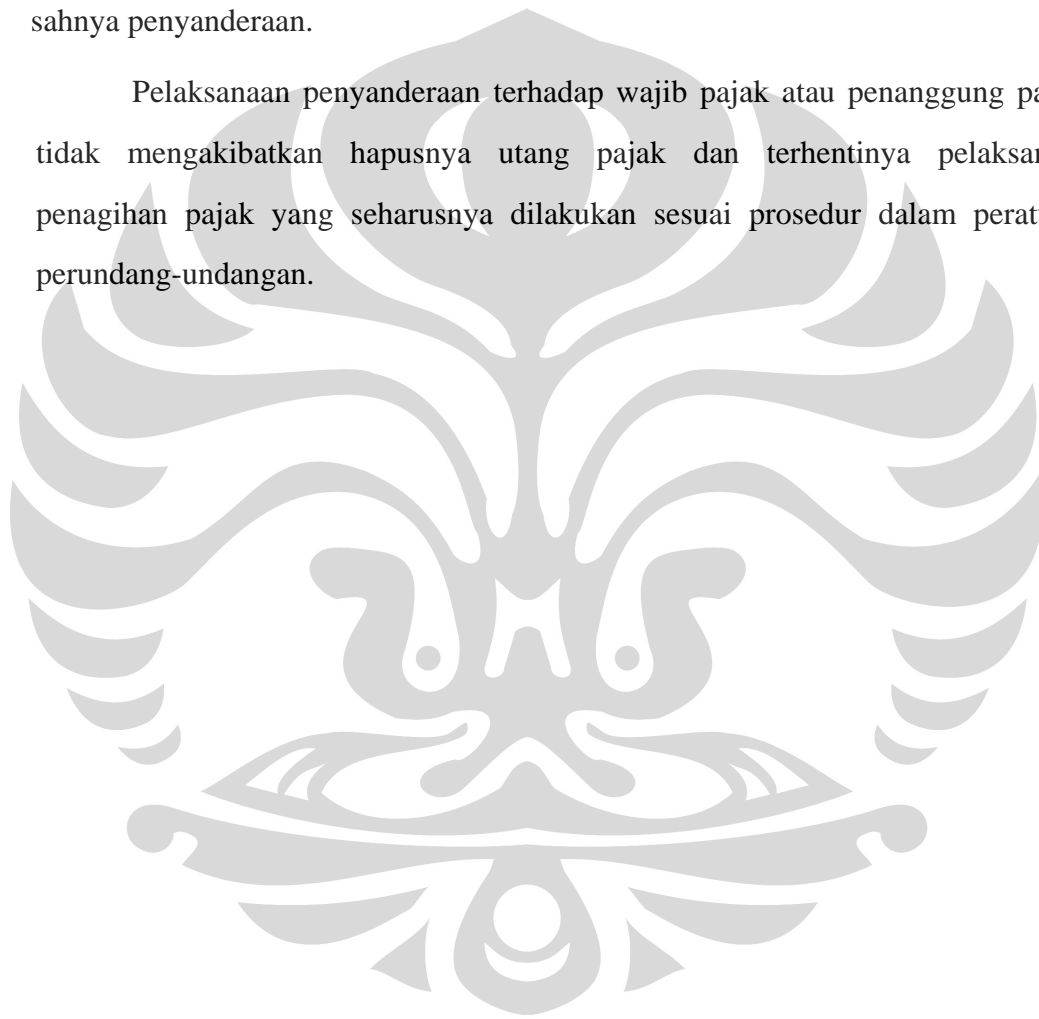
Penyanderaan mulai dilaksanakan pada saat Surat Perintah Penyanderaan diterima oleh penanggung pajak. Pejabat yang berwenang untuk menyampaikan Surat Perintah Penyanderaan adalah Jurusita pajak dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang penduduk Indonesia yang telah dewasa, dikenal oleh Jurusita, dan dapat dipercaya.

---

<sup>118</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *Hukum Pajak*, op.cit. hlm. 189 vide Pasal 33 UU tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Dalam hal apabila Jurusita pajak menemui kesulitan ataupun karena alasan keamanan serta keselamatan Jurusita pajak dan para saksi atau apabila penanggung pajak yang akan disandera tidak dapat ditemukan, maka Jurusita pajak dapat meminta bantuan kepolisian atau kejaksaan dalam pelaksanaan penyanderaan. Setelah melakukan penyanderaan, Jurusita pajak membuat Berita Acara Penyanderaan yang ditandatangani oleh Jurusita pajak, kepala tempat penyanderaan dan para saksi. Berita Acara Penyanderaan merupakan syarat formal sahnya penyanderaan.

Pelaksanaan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak, tidak mengakibatkan hapusnya utang pajak dan terhentinya pelaksanaan penagihan pajak yang seharusnya dilakukan sesuai prosedur dalam peraturan perundang-undangan.



## BAB 4

### KAJIAN TERHADAP EFEKTIFITAS PELAKSANAAN PENCEGAHAN DAN PENYANDERAAN TERHADAP PENANGGUNG PAJAK

#### 4.1 PENCEGAHAN DAN PENYANDERAAN SEBAGAI UPAYA PENAGIHAN PAJAK

Pada bab-bab sebelumnya sudah dikemukakan, bahwa dari tahun ke tahun target penerimaan negara dari sektor perpajakan semakin meningkat. Untuk itu, Direktorat Jenderal Pajak melakukan berbagai upaya dalam rangka memenuhi target penerimaan negara di bidang perpajakan. Upaya yang dilakukan antara lain dengan melakukan penegakan hukum di bidang perpajakan secara tegas. Secara khusus, Direktorat Jenderal Pajak menerapkan penegakan hukum terkait dengan upaya penagihan pajak terutang. Terhadap wajib pajak yang memiliki utang pajak dengan kriteria dan persyaratan tertentu, Direktorat Jenderal Pajak melakukan upaya penagihan pajak secara paksa, yaitu melalui tindakan pencegahan dan penyanderaan.

Meskipun penetapan pajak sudah diatur dalam undang-undang, namun pada prakteknya, tidak setiap orang yang menjadi subjek undang-undang tersebut, akan dengan serta merta dan sukarela memenuhi kewajibannya. Walaupun upaya penagihan pajak telah dilaksanakan, tetapi seringkali wajib pajak masih membandel dan tidak mau membayar pajak.

Bahkan walaupun tindakan penagihan pajak dengan Surat Paksa telah diterapkan, wajib pajak masih mencoba berbagai cara untuk menghindarinya. Upaya penghindaran penagihan pajak itu antara lain adalah dengan cara menyembunyikan harta miliknya yang dapat menjadi obyek penyitaan fiskus ataupun memindahtangankan harta tersebut menjadi atas nama orang lain atau keberadaan pemegang saham wajib pajak yang sulit dilacak.<sup>119</sup> Situasi tersebut mengakibatkan pada saat Jurusita pajak hendak melakukan penyitaan, ternyata harta milik wajib pajak atau penanggung pajak tidak dapat ditemukan lagi.

---

<sup>119</sup> "Pencekalan dan Penyanderaan Bisa Terjadi Akibat Sulitnya Mencari Obyek Sita", *Berita Pajak No 1502/Tahun xxxv/1 November 2003*, hlm. 22.



Kalaupun ditemukan, harta tersebut ternyata telah beralih kepemilikan kepada pihak lain. Apabila Jurusita tetap melakukan proses penyitaan, tentunya akan mendapat perlawanan dari pihak ketiga yang telah menguasai harta dimaksud. Kesulitan-kesulitan dalam pelaksanaan penyitaan ini akan menghambat proses penagihan pajak.

Untuk menghindari keadaan tersebut, fiskus perlu melakukan suatu tindakan yang dimungkinkan oleh peraturan perundang-undangan untuk memaksa wajib pajak atau penanggung pajak melunasi utang pajaknya, yaitu pemberian sanksi berupa hukuman penjara terhadap orang yang tidak bersedia untuk melunasi utangnya. Hukuman penjara tersebut harus dilaksanakan sesuai hukum yang berlaku, dimana orang tersebut hanya dapat ditahan sebagai jaminan sampai utangnya dilunasi baik oleh yang bersangkutan sendiri ataupun oleh pihak ketiga, antara lain oleh keluarga. Dalam sistem hukum Indonesia, tindakan melakukan penahanan tersebut dikenal dengan nama “sita badan atau paksa badan atau penyanderaan (*gijzeling*)”.<sup>120</sup>

Dalam sistem hukum Indonesia, lembaga paksa badan atau penyanderaan diatur dalam Pasal 209 sampai Pasal 244 HIR. Dalam ketentuan tersebut dinyatakan bahwa jika tidak ada atau tidak cukup barang untuk memastikan pelaksanaan putusan, maka Ketua Pengadilan Negeri dapat memberi perintah untuk melaksanakan surat sita guna menyandera debitur. Dalam hal ini, yang disita adalah orangnya dan berkaitan dengan hubungan antara debitur dan kreditur secara Hukum Perdata.

Selain itu, ketentuan mengenai penyanderaan juga dapat ditemukan dalam Pasal 242 sampai Pasal 258 RBg, yaitu Reglemen Hukum Acara untuk Daerah Luar Jawa dan Madura. Pasal 243 menyatakan bahwa lama penyanderaan dapat ditentukan secara berjenjang sesuai besar kecilnya jumlah yang harus dipenuhi. Dalam RBg juga diatur mengenai persyaratan usia, kondisi, dimana seseorang

---

<sup>120</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *Penegakan dan Perlindungan Hukum Di Bidang Pajak*, *op.cit.* hlm. 112.

tidak dapat disandera, tempat penyanderaan, wewenang penyanderaan, dan sebagainya.<sup>121</sup>

Namun dalam perkembangan selanjutnya, Mahkamah Agung menerbitkan Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 2 Tahun 1964 jo. Nomor 2 Tahun 1975, yang memerintahkan agar upaya hukum berupa penyanderaan sebagaimana diatur dalam Pasal 209 sampai Pasal 224 HIR dan Pasal 242 sampai Pasal 258 RBg, tidak diterapkan lagi dalam perkara perdata, karena penyanderaan dianggap bertentangan dengan hak asasi manusia.

Tetapi dalam hukum pajak, upaya hukum penyanderaan masih boleh diterapkan. Hal ini disebabkan karena utang pajak tidak dapat disamakan dengan utang biasa yang dikuasai oleh hukum perdata. Pada hakikatnya utang pajak merupakan utang kepada masyarakat tempat wajib pajak hidup, yang digunakan untuk membiayai kepentingan umum. Karena secara yuridis, wajib pajak telah menyetujui pungutan pajak tersebut, maka penyanderaan atas diri wajib pajak masih dapat dibenarkan.<sup>122</sup>

Secara normatif, penyanderaan dalam bidang perpajakan, sudah dikenal sejak tahun 1959, dengan dikeluarkannya Undang-undang Nomor 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara dengan Surat Paksa. Tujuan dibentuknya lembaga penyanderaan pada waktu itu adalah agar dengan menempatkannya di suatu tempat tertentu dan membatasi ruang geraknya, maka diharapkan Wajib Pajak atau Penanggung pajak akan segera melunasi utang pajaknya.<sup>123</sup>

Peraturan perundang-undangan yang berlaku saat ini untuk pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa adalah Undang-undang Nomor 19 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa yang diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, dan Pemberian ganti Rugi dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa jo. Keputusan Bersama Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan HAM Nomor M-02 UM 09.01

---

<sup>121</sup> *Ibid.*

<sup>122</sup> Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *op.cit.* hlm. 155.

<sup>123</sup> *Ibid.*, hlm. 113.

tahun 2003/Nomor 294/KMK.03/2003 tanggal 25 Juni 2003 yang mengatur tentang tatacara penitipan sandera.

Pada hakikatnya penyanderaan merupakan suatu penyitaan, tetapi bukan langsung atas harta kekayaan, melainkan secara tidak langsung, yaitu atas diri orang yang memiliki utang pajak. Hal ini membuat penyanderaan sering disebut sebagai alat paksa tidak langsung.

Selain penyanderaan, fiskus juga diberi kewenangan untuk melakukan tindakan lain dalam rangka pelaksanaan penagihan pajak secara paksa, yaitu tindakan pencegahan. Umumnya sebelum dilakukan penyanderaan terhadap penanggung pajak, terlebih dahulu dilakukan pencegahan agar penanggung pajak tidak melarikan diri ke luar negeri.

Dalam sistem hukum Indonesia, pencegahan seseorang untuk bepergian ke luar negeri didasarkan pada Undang-undang Nomor 9 Tahun 1992 tentang Keimigrasian. Menurut Undang-undang Nomor 9 Tahun 1992 tersebut, yang dimaksud dengan Pencegahan adalah larangan yang bersifat sementara terhadap orang-orang tertentu. Yang dimaksudkan sebagai “orang-orang tertentu” dalam hal ini, bukan saja Warga Negara Indonesia, melainkan juga orang asing yang berada di wilayah Indonesia.<sup>124</sup> Pelaksanaan pencegahan hanya dapat dibenarkan bila dilakukan berdasarkan alasan-alasan yang dapat dipertanggungjawabkan.

Sesuai Undang-undang Keimigrasian, ada 4 (empat) pejabat yang berwenang dan bertanggung jawab melakukan pencegahan terhadap seseorang, yaitu :<sup>125</sup>

1. Menteri Kehakiman

Memiliki kewenangan dan bertanggung jawab melakukan pencegahan terhadap seseorang sepanjang menyangkut urusan yang bersifat keimigrasian.

2. Jaksa Agung

Memiliki kewenangan dan bertanggung jawab melakukan pencegahan terhadap seseorang sepanjang menyangkut pelaksanaan ketentuan Pasal 32

---

<sup>124</sup> Marihot P. Siahaan, *op.cit.* hlm. 559.

<sup>125</sup> Indonesia, *Undang-undang Tentang Keimigrasian*, UU No. 9 Tahun 1992, Pasal 11.

Huruf g Undang-undang Nomor 5 Tahun 1991 tentang Kejaksaan Republik Indonesia.

3. Panglima Tentara Nasional Indonesia (d/h ABRI)

Memiliki kewenangan dan bertanggung jawab melakukan pencegahan terhadap seseorang sepanjang menyangkut pemeliharaan dan penegakan keamanan dan pertahanan negara.

4. Menteri Keuangan

Memiliki kewenangan dan bertanggung jawab melakukan pencegahan terhadap seseorang sepanjang menyangkut urusan piutang negara. Yang dimaksud dengan piutang negara adalah tagihan terhadap seseorang atau badan hukum yang timbul dari perjanjian keperdataan dengan instansi pemerintah, badan-badan usaha negara, atau badan-badan lainnya, baik di pusat maupun di daerah, yang secara langsung atau tidak langsung dikuasai negara berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Oleh karenanya, dalam Undang-undang PPSP yang merupakan dasar hukum bagi pelaksanaan tindakan pencegahan, diatur bahwa pejabat yang berwenang menetapkan pencegahan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak adalah Menteri Keuangan.

Pelaksanaan pencegahan dalam bidang perpajakan, dilakukan dengan maksud yang sama dengan pelaksanaan penyanderaan, yaitu agar upaya penagihan pajak tidak terhambat. Dengan menghambat kebebasan wajib pajak atau penanggung pajak untuk bepergian ke luar negeri, diharapkan wajib pajak atau penanggung pajak mau bersikap kooperatif dan melunasi utang pajaknya.

Namun demikian, terhadap ketentuan mengenai pelaksanaan tindakan pencegahan dan khususnya penyanderaan sebagaimana dikemukakan di atas, terdapat pendapat yang berkembang bahwa ketentuan mengenai pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan tersebut hanya bersifat sebagai *shock therapy* saja, yang berfungsi untuk menakut-nakuti wajib pajak atau penanggung pajak sehingga terpaksa mau membayar pajaknya. Karena walaupun pemerintah telah mengeluarkan Peraturan Pemerintah dan peraturan pelaksana lainnya untuk

melaksanakan Undang-undang PPSP, tetapi pada prakteknya, penerapan tindakan pencegahan dan khususnya penyanderaan dapat dikatakan belum efektif.

Hal tersebut dapat terlihat dari data pelaksanaan penyanderaan bahwa sejak dilakukannya penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak sebagai salah satu alat paksa dalam penagihan pajak, tercatat dilakukan oleh fiskus hanya sebanyak 2 (dua) kali, yakni dalam sepanjang tahun 2003 hanya 2 (dua) orang wajib pajak atau penanggung pajak yang dikenakan penyanderaan/gijzeling. Oleh karenanya tidak mengherankan bahwa jumlah pajak yang terutang semakin bertambah tiap tahunnya, sebagaimana pernyataan Direktur Jendral Pajak yang menyebutkan bahwa jumlah pajak yang terutang secara nasional periode 10 (sepuluh) tahun terakhir (sampai pertengahan tahun 2008) masih sekitar Rp 25 triliun. Dari jumlah tersebut, telah dilakukan pembayaran sebesar  $\pm$  Rp 5 triliun, sehingga masih terdapat sisa tunggakan pajak sebesar  $\pm$  Rp 20 triliun lagi.<sup>126</sup>

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa pelaksanaan tindakan pencegahan dan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak belumlah efektif dalam kaitannya dengan peningkatan penerimaan negara.

#### **4.2 PELAKSANAAN PENCEGAHAN DAN PENYANDERAAN**

Seperti telah dikemukakan di atas, walaupun secara formal aturan mengenai pencegahan dan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak sudah dikenal sejak tahun 1959, namun khusus untuk tindakan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak, belum pernah dilakukan sampai sebelum tahun 2003. Pelaksanaan penyanderaan baru mulai dilakukan pada tahun 2003, setelah Keputusan Bersama Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan HAM diterbitkan. Hal ini juga sejalan dengan misi Direktorat Jenderal Pajak yang menetapkan tahun 2003 sebagai tahun penerapan

---

<sup>126</sup> Direktorat Jenderal Pajak.

penegakan hukum atau *law enforcement* terhadap wajib pajak, demi tercapainya target penerimaan pajak.<sup>127</sup>

Tujuan dari *law enforcement* ini adalah agar wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku, disamping pemberian sanksi kepada wajib pajak yang tidak patuh. Salah satu bentuk penegakan hukum yang dilaksanakan adalah dengan melakukan tindakan pencegahan dan penyanderaan terhadap diri wajib pajak atau penanggung pajak. Sebagai sarana hukum dalam penegakan sanksi, pencegahan dan penyanderaan dapat menjadi alat untuk mengubah masyarakat dan juga sebagai mekanisme kontrol dalam masyarakat.

Meskipun pelaksanaan upaya pencegahan dan penyanderaan, sudah didasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan, namun mengingat upaya pencegahan dan penyanderaan merupakan tindakan yang mengurangi hak-hak asasi atau kebebasan seseorang, maka dalam pelaksanaannya haruslah sangat hati-hati agar tidak menimbulkan implikasi yang kontraproduktif dari tujuan ditegakkannya ketentuan penyanderaan itu sendiri. Untuk itu dalam pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan, diberikan syarat-syarat tertentu yang bersifat kuantitatif yaitu mengenai jumlah utang pajaknya maupun yang bersifat kualitatif, yaitu mengenai ada tidaknya itikad baik dari wajib pajak atau penanggung pajak untuk melunasi utang pajaknya. Kedua syarat itu harus dipenuhi dan harus ditaati oleh fiskus dalam menetapkan seorang wajib pajak atau penanggung pajak untuk dikenakan tindakan pencegahan atau penyanderaan.<sup>128</sup>

Itikad baik dari seorang wajib pajak atau penanggung pajak sangatlah penting dalam penerapan *self assessment system* yang sekarang diterapkan sebagai sistem perpajakan di Indonesia. Dalam *self assessment system*, kejujuran, kedisiplinan, kemauan dan kesadaran wajib pajak mutlak diperlukan untuk keberhasilan penerapan sistem tersebut. Untuk mendukung keberhasilan penerapan sistem tersebut, maka penegakan hukum dalam bidang pajak, harus dilakukan secara tegas dan tanpa pandang bulu.

---

<sup>127</sup> Arief Mahmudin Zuhri, "Ditjen Pajak Canangkan Law Enforcement", <http://www.pb-co.com/news>, diakses tanggal 18 Novemer 2008.

<sup>128</sup> Marihot P. Siahaan, *op.cit.* hlm. 565.

### 4.2.1 Pencegahan

Setelah berbagai upaya penagihan pajak terhadap wajib pajak atau penanggung pajak, termasuk penagihan pajak dengan Surat Paksa, seperti penerbitan Surat Paksa, penyitaan dan pelelangan, tidak juga berhasil, maka upaya selanjutnya yang dapat dilakukan adalah dengan melakukan tindakan pencegahan atau pengekangan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak.

Prosedur pelaksanaan pencegahan adalah sebagai berikut:<sup>129</sup>

1. Kepala KPP/KPPBB dimana wajib pajak yang bersangkutan terdaftar, mengajukan usulan pencegahan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak kepada Direktur Jenderal Pajak u.p. Direktur Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan Pajak, dengan melampirkan:
  - a. Identitas wajib pajak Badan/Orang Pribadi
  - b. Data Tambahan (untuk wajib pajak Badan Orang Pribadi)
    - Daftar rincian tunggakan pajak
    - Upaya hukum yang telah dan sedang dilakukan wajib pajak dan melampirkan copy putusan pengadilan (jika ada)
    - Penjelasan dasar koreksi atas timbulnya utang pajak sesuai Laporan Pemeriksaan Pajak.
2. Direktur Jenderal Pajak menyampaikan usulan pencegahan tersebut kepada Menteri Keuangan untuk dapat ditetapkan.
3. Menteri Keuangan menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan mengenai penetapan pencegahan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak tertentu, yang memuat:
  - a. Identitas penanggung pajak;
  - b. Alasan dilakukannya pencegahan;
  - c. Jangka waktu pencegahan.
4. Menteri Keuangan menyampaikan surat pemberitahuan kepada Menteri Hukum dan HAM mengenai pencegahan terhadap seorang wajib pajak untuk bepergian ke luar negeri selama jangka waktu yang ditetapkan dalam Keputusan Menteri Keuangan.

---

<sup>129</sup> Departemen Keuangan, *Pedoman Penagihan Pajak*, hlm. 31

Salinan Keputusan Menteri Keuangan tentang penetapan pencegahan disampaikan antara lain kepada Menteri Hukum dan HAM, Direktur Jenderal Pajak dan penanggung pajak yang bersangkutan.

Berkenaan dengan pelaksanaan pencegahan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak kooperatif, Direktur Jenderal Pajak mengungkapkan, bahwa sejak periode tahun 2005 sampai dengan tahun 2008, Direktorat Jenderal Pajak sudah melakukan pencegahan terhadap 700 wajib pajak yang menunggak pajak dengan perincian sebagai berikut.<sup>130</sup>

Tahun	Jumlah wajib pajak (WP) yang di cegah
2005	153 WP
2006	353 WP
2007	151 WP
Sampai September 2008	48 WP

(tabel 1)

Melihat data tersebut, sepanjang tahun 2008, tindakan pencegahan telah dilakukan terhadap 48 wajib pajak. Berdasarkan data yang ada, dari 48 wajib pajak tersebut hanya 7 wajib pajak merupakan wajib pajak orang pribadi, sedangkan selebihnya (41 wajib pajak) merupakan wajib pajak Badan yang mempunyai pajak terutang.

Dalam UU KUP disebutkan bahwa dalam menjalankan hak dan kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, wajib pajak diwakili, dalam hal badan oleh pengurus.<sup>131</sup> Termasuk dalam pengertian pengurus

<sup>130</sup> “Ratusan Penunggak Pajak Dicekal” <http://www.kanwilpajakhusus.depkeu.go.id>.

<sup>131</sup> Indonesia, *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, *op.cit.*, ps. 32.



adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan.<sup>132</sup> Sedangkan pengertian penanggung pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Berdasarkan pengertian dalam pasal-pasal dimaksud, maka dari jumlah 41 wajib pajak badan tersebut, yang dikenakan pencegahan adalah terhadap dewan direksi atau dewan komisaris selaku penanggung pajak dari wajib pajak badan tersebut, sehingga jumlah keseluruhan penanggung pajak yang dikenakan pencegahan pada tahun 2008 adalah sebanyak 78 penanggung pajak (termasuk 7 orang wajib pajak orang pribadi)<sup>133</sup>.

Berikut ini adalah tabel jumlah wajib pajak atau penanggung pajak yang tercatat dalam pencegahan pada tahun 2008.

Pencegahan Tahun 2008<sup>134</sup>

• Pencegahan pertama	18 penanggung pajak
• Pencabutan pencegahan	24 penanggung pajak
• Perpanjangan Pencegahan	32 penanggung pajak
• Ijin sementara	1 penanggung pajak
• Berakhir pencegahannya	3 penanggung pajak
Jumlah	78 penanggung pajak

Tabel 2

<sup>132</sup> *Ibid.*, ps. 32 ayat (4).

<sup>133</sup> Data Departemen Keuangan.

<sup>134</sup> *Ibid.*

Dilakukannya pencabutan pencegahan oleh Menteri Keuangan, mempunyai arti bahwa penanggung pajak yang bersangkutan telah melakukan pelunasan atas seluruh utang pajaknya. Jumlah penanggung pajak yang telah dicabut pencegahannya pada tahun 2008 sebanyak 24 penanggung pajak yang terdiri dari 12 wajib pajak badan dan 4 wajib pajak orang pribadi. Penanggung pajak yang melakukan pelunasan utang pajaknya pada tahun 2008 dan kemudian pencegahannya dicabut, sebagian besar adalah penanggung pajak berkewarganegaraan asing.

Sebagaimana diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan, pelaksanaan pencegahan terhadap penanggung pajak akan berakhir masa pencegahannya, dikarenakan hal-hal berikut:<sup>135</sup>

- Telah habis masa berlakunya;  
Sesuai ketentuan yang berlaku, jangka waktu pencegahan paling lama 6 (enam) bulan dan dapat diperpanjang selama-lamanya 6 (enam) bulan.<sup>136</sup>
- Dicabut oleh pejabat yang berwenang menetapkan.  
Pejabat yang berwenang menetapkan pencegahan adalah Menteri Keuangan. Pencabutan pencegahan dilakukan bila wajib pajak atau penanggung pajak telah melunasi seluruh utang pajak beserta biaya penagihan pajak.
- Dicabut berdasarkan putusan Pengadilan Tata Usaha Negara.

Terkait dengan penetapan berakhirnya jangka waktu pencegahan tersebut, maka dalam hal apabila wajib pajak atau penanggung pajak meminta pencabutan penetapan pencegahan dengan alasan bahwa wajib pajak atau penanggung pajak tersebut mempunyai itikad baik dengan telah membayar sebagian utang pajaknya, sedangkan terhadap sisanya akan dilakukan pelunasan dengan cara mengangsur, maka berdasarkan pada ketentuan yang berlaku, pencabutan penetapan pencegahan hanya dilakukan berdasarkan pada pertimbangan bahwa wajib pajak atau penanggung pajak mempunyai itikad baik dengan melakukan pelunasan

---

<sup>135</sup> Indonesia, *Peraturan Pemerintah tentang Tata cara Pelaksanaan Pencegahan dan Penangkalan*, PP Nomor 30 Tahun 2004, ps. 15.

<sup>136</sup> Indonesia, *UU tentang Keimigrasian, op.cit., ps. 13 ayat (1) jo. UU tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, ps. 30 ayat (3).

seluruh utang pajaknya.<sup>137</sup> Sebagai contoh, JSH, seorang penanggung pajak, berkewarganegaraan asing mengajukan permohonan pencabutan pencegahan dengan alasan bahwa yang bersangkutan telah mempunyai itikad baik dengan telah membayar sebagian utang pajaknya dan sisanya akan dilunasi dengan cara mengangsur. Berdasarkan ketentuan yang berlaku, terhadap penanggung pajak tersebut (JSH), pencabutan pencegahan hanya dapat diberikan bila penanggung pajak telah melunasi seluruh utang pajaknya.

Namun demikian, pertimbangan lain untuk melakukan pencabutan penetapan pencegahan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak tersebut, dapat saja diberikan sesuai kebijakan Menteri Keuangan.

Kebijakan yang dapat diberikan bagi penanggung pajak adalah pemberian ijin sementara untuk bepergian ke luar negeri. Alasan yang dapat dipertimbangkan untuk diberikan ijin sementara antara lain adalah bahwa penanggung pajak perlu melakukan perjalanan ke luar negeri agar kegiatan usahanya dapat tetap berlangsung, misalnya untuk memperoleh modal dari *vendor* yang berada di luar negeri. Diharapkan dengan tetap berlangsungnya kegiatan usaha penanggung pajak tersebut, maka penanggung pajak yang bersangkutan dapat segera melunasi utang pajaknya. Sebagai contoh, terhadap penanggung pajak FMY seorang konsultan, diberikan ijin sementara untuk melakukan perjalanan ke luar negeri dalam upayanya untuk melakukan pelunasan utang pajaknya<sup>138</sup>.

Berdasarkan data yang ada, penanggung pajak yang dikenakan pencegahan dan mempunyai kegiatan usaha yang masih berjalan, akan segera melunasi utang pajaknya, atau paling tidak, mulai mengangsur utang pajaknya. Karena dengan dikenakan pencegahan, maka ruang geraknya menjadi terbatas, padahal mereka harus tetap melakukan kegiatan yang terkait dengan perusahaannya di luar negeri. Adanya pencegahan tentunya akan menghambat wajib pajak atau penanggung pajak dalam melakukan kegiatan-kegiatan usahanya. Terlebih lagi apabila penanggung pajak tersebut adalah orang asing. Sedangkan menurut ketentuan perpajakan, tindakan pencegahan akan berakhir hanya bila

---

<sup>137</sup> Pendapat hukum Biro Hukum Departemen Keuangan.

<sup>138</sup> Data Departemen Keuangan.

utang pajaknya telah dilunasi seluruhnya atau jangka waktu pencegahan dan perpanjangannya telah habis.

Pencegahan para penanggung pajak pajak tersebut tentunya dilakukan setelah semua upaya penagihan pajak dilakukan dan tidak memperoleh hasil. Disamping itu, seluruh wajib pajak dalam data dimaksud telah memenuhi persyaratan untuk dapat dilakukan pencegahan, yaitu persyaratan kuantitatif, yaitu wajib pajak atau penanggung pajak yang mempunyai utang pajak lebih dari 100 juta dan syarat kualitatif, yaitu wajib pajak atau penanggung pajak diragukan itikad baiknya untuk melakukan pelunasan utang pajak, dengan bersikap tidak kooperatif.

#### **4.2.2 Penyanderaan**

Sebagaimana telah dikemukakan dalam Bab sebelumnya, bahwa terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak melunasi utang pajaknya dapat dilakukan tindakan penyanderaan. Tidak melunasi utang pajaknya karena wajib pajak atau penanggung pajak yang bersangkutan memang sama sekali tidak kooperatif dan tidak mempunyai itikad baik untuk melunasi utang pajaknya. Sikap tidak kooperatif itu ditunjukkan dengan cara mengabaikan pemanggilan-pemanggilan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk membicarakan mengenai solusi terkait pelunasan utang pajaknya. Menurut Undang-undang PPSP, yang dimaksud dengan penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu. Sesuai dengan Pasal 1 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor 218/PJ/2003, tempat tertentu tersebut adalah rumah tahanan negara yang terpisah dari tahanan lain.

Penyanderaan dapat dilakukan terhadap seluruh penanggung pajak yang memenuhi persyaratan penyanderaan, baik itu warga negara Indonesia maupun warga negara asing yang bekerja di Indonesia.

Adapun tahap-tahap pelaksanaan penyanderaan dalam rangka penagihan pajak dengan Surat Paksa sebagai berikut:

1. Permohonan ijin penyanderaan diajukan oleh Kepala KPP/KPPBB kepada Menteri Keuangan, melalui Direktur Jenderal Pajak u.p. Direktur Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan Pajak dengan tembusan Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang bersangkutan. Dalam hal penagihan pajak pusat, ijin tertulis diperoleh dari Menteri Keuangan, sedangkan untuk penagihan pajak daerah ijin tertulis diberikan oleh Gubernur.

Permohonan ijin penyanderaan memuat sekurang-kurangnya:

- a. Identitas wajib pajak dan penanggung pajak yang akan disandera;
  - b. Jumlah utang pajak yang belum dilunasi disertai Kartu Pengawasan Tunggal Pajak Penanggung Pajak yang bersangkutan, sampai dengan tanggal usulan penyanderaan, dan upaya hukum yang ditempuh wajib pajak atau penanggung pajak, berupa keberatan, banding, gugatan, maupun peninjauan kembali ke Mahkamah Agung;
  - c. Tindakan penagihan pajak yang telah dilaksanakan oleh KPP/KPPBB yang meliputi penagihan pajak persuasif dan represif, dengan melampirkan Surat Paksa dan Berita Acara Penyampaian Surat Paksa; dan
  - d. Uraian tentang adanya petunjuk bahwa wajib pajak atau penanggung pajak diragukan itikad baiknya dalam pelunasan utang pajak.<sup>139</sup>
2. Direktur Jenderal u.p. Direktur Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan Pajak setelah menerima ijin tertulis dari Menteri Keuangan, segera mengirimkannya kepada Kepala KPP/KPPBB yang bersangkutan melalui kurir atau pos kilat tercatat atau pos kilat khusus.
  3. Kepala KPP/KPPBB menerbitkan Surat Perintah Penyanderaan seketika setelah diterimanya ijin tertulis dari Menteri Keuangan yang dikirim melalui Direktur Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan Pajak Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak.

---

<sup>139</sup> Y.Sri Pudyatmoko, *Penegakan dan Perlindungan Hukum Di Bidang Pajak*, *op.cit.* hlm. 118.

4. Jurusita harus menyampaikan Surat Perintah Penyanderaan langsung kepada penanggung pajak dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang penduduk Indonesia yang telah dewasa, dikenal oleh Jurusita dan dapat dipercaya (Kepala Seksi Penagihan, Koordinator Pelaksana Penagihan, atau Aparat Desa/Kelurahan).
5. Dalam melaksanakan penyanderaan, Jurusita dapat meminta bantuan Kepolisian atau Kejaksaan, demikian pula halnya apabila penanggung pajak yang akan disandera tidak dapat ditemukan, bersembunyi atau melarikan diri, Jurusita melalui pejabat atau atasan pejabat dapat meminta bantuan Kepolisian atau Kejaksaan untuk menghadirkan penanggung pajak yang tidak dapat ditemukan tersebut.
6. Penyanderaan mulai dilaksanakan pada saat Surat Perintah Penyanderaan diterima oleh Penanggung Pajak yang disandera.
7. Dalam hal penanggung pajak yang disandera menolak untuk menerima Surat Perintah Penyanderaan, Jurusita meninggalkan Surat Perintah Penyanderaan dimaksud di tempat kedudukan penanggung pajak (tempat tinggal, tempat bekerja atau tempat penanggung pajak ditemukan) dan mencatatnya dalam Berita Acara Penyanderaan bahwa penanggung pajak tidak mau menerima Surat Perintah Penyanderaan, dan Surat Perintah Penyanderaan dianggap telah diterima serta sah dan mempunyai kekuatan hukum mengikat.<sup>140</sup>

Sebelum dilakukannya tahapan-tahapan penyanderaan dimaksud, Direktorat Jenderal Pajak terlebih dulu akan melakukan pengumuman di media massa bahwa akan dilakukan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang menunggak pajak dan telah memenuhi persyaratan-persyaratan untuk dapat dilakukannya penyanderaan (syarat kualitatif dan syarat kuantitatif).

Pengumuman di media massa mengenai wajib pajak atau penanggung pajak yang akan disandera, bukanlah pengumuman mengenai subjek secara langsung mengenai nama wajib pajak atau pengurus badan hukum yang akan dikenakan penyanderaan. Pengumuman dalam media massa yang diperkenankan dalam

---

<sup>140</sup> Departemen Keuangan, "Pedoman Penagihan Pajak"

undang-undang pajak hanyalah pengumuman mengenai subjek secara tidak langsung (penyebutan inisial), sedangkan pengumuman subjek secara langsung mengenai nama wajib pajak atau penanggung pajak hanya diperkenankan bila wajib pajak atau penanggung pajak tersebut telah benar-benar dikenakan penyanderaan atau telah dititipkan di Rumah Tahanan Negara untuk menjalani penyanderaan, karena tidak menunjukkan sikap kooperatif dan beritikad tidak baik.

Namun demikian, karena penyanderaan atau lembaga paksa badan sebenarnya memang merupakan bentuk pengekangan kebebasan dari wajib pajak atau penanggung pajak dalam waktu tertentu sehingga pada mulanya dikhawatirkan bahwa pelaksanaan tindakan penyanderaan oleh Direktorat Jenderal Pajak akan melanggar hak asasi manusia. Untuk itu, aturan atau norma-norma yang berkaitan dengan hak asasi manusia telah dimasukkan dalam materi Surat Keputusan Bersama Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan HAM. Hal-hal prinsip yang diatur, yaitu:<sup>141</sup>

1. Penyanderaan tidak dilakukan pada saat penanggung pajak sedang beribadah, atau sedang mengikuti sidang resmi, atau sedang mengikuti pemilihan umum;
2. Memperhatikan hak penanggung pajak pada waktu menjalankan penyanderaan, misalnya menjalankan ibadah, memperoleh pelayanan kesehatan, mendapat makanan yang layak, memperoleh bahan bacaan dan informasi, menerima kunjungan rohaniwan atau dokter pribadi, menerima kunjungan keluarga, dan menyampaikan keluhan tentang perlakuan petugas kepada Kepala Rutan.
3. Memberikan pelayanan kepada wajib pajak atau penanggung pajak yang sakit keras atau meninggal dunia.

Sebagaimana telah dikemukakan di muka bahwa penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak tidak mengakibatkan hapusnya utang pajak dan terhentinya pelaksanaan penagihan pajak. Penanggung pajak yang disandera,

---

<sup>141</sup> Departemen Keuangan, *Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor 218/PJ/2003*.

akan dilepas apabila telah memenuhi persyaratan yang ditentukan, sebagai berikut:<sup>142</sup>

- a. apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas;
- b. apabila jangka waktu yang ditetapkan dalam Surat Perintah Penyanderaan itu telah dipenuhi;
- c. berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap; atau
- d. berdasarkan pertimbangan tertentu dari Menteri Keuangan atau Gubernur, yaitu:<sup>143</sup>
  - Penanggung pajak sudah membayar utang pajak sebesar 50% atau lebih dari jumlah utang pajak atau sisa utang pajak, dan sisanya akan dilunasi dengan angsuran;
  - Penanggung pajak sanggup melunasi utang pajak dengan menyerahkan bank garansi;
  - Penanggung pajak sanggup melunasi utang pajak dengan menyerahkan harta kekayaannya yang sama nilainya dengan utang pajak dan biaya penagihan pajak;
  - Penanggung pajak telah berumur 75 tahun atau lebih;
  - Untuk kepentingan perekonomian negara dan kepentingan umum.

Satu hal yang perlu diingat dalam pelaksanaan penyanderaan, sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya bahwa yang harus dilunasi oleh wajib pajak atau penanggung pajak yang disandera adalah biaya penagihan pajak dan utang pajak. Dalam hal pelaksanaan penyanderaan, biaya penyanderaan diperhitungkan sebagai biaya penagihan pajak. Yang termasuk sebagai biaya penyanderaan adalah biaya hidup selama dalam penyanderaan di rumah tahanan negara dan biaya penangkapan apabila penanggung pajak melarikan diri dari rumah tahanan negara. Dengan kata lain, biaya penyanderaan merupakan salah satu biaya yang harus ditanggung oleh penanggung pajak yang disandera. Biaya penyanderaan ini

---

<sup>142</sup> Muhammad Rusjdi, *op.cit.*, hlm. 116.

<sup>143</sup> Departemen Keuangan, "Pedoman Penagihan Pajak, 2005, hlm. 34



dibayar terlebih dahulu oleh Departemen Keuangan dan kemudian akan diperhitungkan kepada penanggung pajak yang disandera.<sup>144</sup>

Dalam hal penanggung pajak tidak menerima atau keberatan dengan pelaksanaan penyanderaan terhadap dirinya, Undang-undang PPSP mengatur bahwa penanggung pajak yang disandera dapat mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penyanderaan tersebut kepada Pengadilan Negeri, sebelum masa penyanderaannya berakhir.<sup>145</sup>

Apabila gugatan penanggung pajak tersebut dikabulkan dan putusan pengadilan tersebut telah mempunyai kekuatan hukum tetap, maka penanggung pajak dapat mengajukan permohonan rehabilitasi nama baik dan ganti rugi kepada pejabat yang menerbitkan Surat Perintah Penyanderaan. Rehabilitasi nama baik dilaksanakan oleh Pejabat dalam bentuk pengumuman pada media cetak harian yang berskala nasional/regional/lokal, sedangkan besarnya ganti rugi yang diberikan adalah Rp. 100.000 (seratus ribu rupiah) setiap hari selama masa penyanderaan yang telah dijalaninya.<sup>146</sup>

Dari hal-hal yang telah diuraikan di atas, dapat dikatakan bahwa ketentuan penyanderaan yang diatur dalam hukum pajak sangat berbeda dengan “perampasan kemerdekaan” dalam hukum pidana. Penyanderaan dalam hukum pajak tidak dilakukan karena seorang wajib pajak atau penanggung pajak melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, tetapi karena belum melunasi utang pajaknya, walaupun upaya paksa telah dilakukan oleh fiskus. Tidak melunasi pajak yang terutang bukanlah suatu perbuatan pidana. Apabila ternyata kemudian wajib pajak tersebut melakukan perbuatan pidana yang dilarang dalam undang-undang perpajakan, barulah perampasan kemerdekaan yang diatur dalam hukum pidana dapat dilakukan terhadapnya.<sup>147</sup>

---

<sup>144</sup> Marihot P. Siahaan, *op.cit.*, hlm. 585.

<sup>145</sup> Indonesia, *Undang-undang Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, *op.cit.*, ps. 34.

<sup>146</sup> Indonesia, *Undang-undang Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, *op.cit.*, ps. 34 jo. *Peraturan Pemerintah tentang Tempat dan Tatacara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, PP No. 137 Tahun 2000, ps. 16.

<sup>147</sup> Marihot P. Siahaan, *op.cit.*, hlm. 590.

❖ Pelaksanaan penyanderaan oleh Direktorat Jenderal Pajak

Secara kronologis, tahapan kegiatan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak pada awal dilakukannya pelaksanaan penyanderaan adalah sebagai berikut:

1. Bulan Maret 2003, Direktorat Jenderal Pajak mengumumkan bahwa telah teridentifikasi sebanyak 70 (tujuh puluh) wajib pajak yang tidak kooperatif, untuk diambil tindakan perpanjangan pencegahan atau pencekalan dan penyanderaan;
2. Bulan Juni 2003, Keputusan Bersama antara Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan HAM tentang Tatacara Penitipan Penanggung Pajak yang Disandera di Rumah Tahanan Negara Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa ditandatangani.
3. Selanjutnya pada bulan September 2003, Direktorat Jenderal Pajak mengumumkan bahwa jumlah penunggak pajak yang terancam sandera bertambah dari 39 orang menjadi 63 orang.
4. Bulan Oktober 2003 Direktorat Jenderal Pajak mengumumkan bahwa telah teridentifikasi 8 (delapan) wajib pajak yang dapat dikenakan penyanderaan.

Setelah melalui tahapan tersebut, barulah dilakukan pelaksanaan tindakan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak.

Selanjutnya akan diuraikan prosedur pelaksanaan penyanderaan terhadap 2 (dua) wajib pajak atau penanggung pajak, sebagai berikut:

1. Penyanderaan terhadap MMG seorang warga negara Inggris yang juga direktur pelaksana sebuah perusahaan kontrak bagi hasil (contract production sharing/KPS) Pertamina dan Badan Usaha Tetap (BUT) IPRJ.

Dalam Surat Perintah Penyanderaan dapat dilihat bahwa terhadap MMG telah dilakukan tahapan-tahapan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, sebelum dilaksanakannya penyanderaan terhadap MMG.

Isi Surat Perintah Penyanderaan tersebut, sebagai berikut:

Nama Wajib Pajak	: IPR Ltd
Nama Penanggung Pajak	: MMG
Jumlah Utang Pajak	: Rp. 52.982.652.025,-
Tindakan Penagihan yang telah dilakukan :	

a. Penyampaian Surat Paksa

- Tanggal 22 Mei 2000;
- Tanggal 2 Januari 2002;
- Tanggal 2 April 2002;
- Tanggal 14 Oktober 2002.

b. Pencegahan (pencekalan) terhadap Penanggung Pajak:

- Keputusan Menteri Keuangan (KMK) tanggal 31 Desember 2002 tentang Pencegahan Bepergian Ke Luar Negeri Selama 6 (enam) bulan sejak ditetapkannya KMK dimaksud dan berakhir pada tanggal 30 Juni 2003.
- Keputusan Menteri Keuangan (KMK) tanggal 23 Juni 2003 tentang Perpanjangan Pencegahan Bepergian Ke Luar Negeri selama 6 (enam) bulan sejak ditetapkannya dan berakhir pada tanggal 1 Januari 2004.

c. Ijin Penyanderaan :

Ijin Menteri Keuangan tertanggal 7 November 2003.

Tempat Penyanderaan di : LP Cipinang, Jakarta Timur

Lama Penyanderaan : 6 (enam) bulan

Penyanderaan Berakhir : tanggal 9 Mei 2004.

d. Penjelasan :

- Sampai dengan bulan April 2004, Penanggung Pajak yang disandera diberikan ijin untuk melakukan pemeriksaan kesehatan di luar tempat penyanderaan;
- Direktorat Jenderal Pajak telah melakukan himbuan terhadap penanggung pajak untuk segera membayar utang pajaknya;
- Tidak ada atau tidak diketahui harta atau aset penanggung pajak yang dapat dilakukan penyitaan;
- Penanggung pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, dinilai diragukan itikad baiknya.

Terhadap MMG telah dilakukan perpanjangan masa penyanderaan, yang berakhir pada tanggal 29 November 2004. Pada saat dibebaskan, MMG baru membayar utang pajaknya sebesar Rp. 5.400.000.000 (lima milyar empat ratus juta rupiah).

2. Penyanderaan terhadap JL seorang penanggung pajak Warga Negara Indonesia, yang merupakan pemegang saham dan sekaligus direktur pada PT EI dilakukan pada tanggal 23 Oktober 2003.

Nama Wajib Pajak : PT EI  
 Nama Penanggung Pajak : JL  
 Jabatan : Direktur  
 Jumlah utang pajak : Rp. 11.401.299.703,- yang terdiri dari jenis pajak terutang yaitu Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penghasilan (PPh).

Tindakan penagihan yang telah dilakukan:

a. Surat Teguran

- Tanggal 6 Agustus 2001
- Tanggal 8 Agustus 2001

b. Surat Paksa

- S.372/Wpj.05/Kp.0208/2001
- S.380/Wpj.05/Kp.0208/2001
- S.381/Wpj.05/Kp.0208/2001

c. Surat Perintah Melakukan Penyitaan

- Surat Nomor Kp. 0208/2001

d. Pengumuman Lelang

- Diumumkan dalam surat kabar pada tanggal 28 Oktober 2002.

e. Lelang

- Terhadap aset yang disita dilakukan pada tanggal 28 November 2002.

f. Pencegahan

- Mulai diberlakukan pada tanggal 20 Mei 2003 sampai dengan tanggal 20 November 2003.

## g. Ijin Penyanderaan :

Ijin Menteri Keuangan tertanggal 21 Oktober 2003.

Tempat Penyanderaan di : LP Cipinang, Jakarta Timur

Lama Penyanderaan : 6 (enam) bulan

Penyanderaan Berakhir : tanggal 21 April 2004.

## d. Penjelasan :

- Direktorat Jenderal Pajak telah melakukan himbauan terhadap penanggung pajak untuk segera membayar utang pajaknya;
- harta atau aset penanggung pajak yang dapat dilakukan penyitaan tidak mencukupi untuk membayar utang pajaknya;
- Penanggung pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, dinilai diragukan itikad baiknya.

Penjelasan selengkapnya adalah sebagai berikut:

JL adalah seorang direktur PT EI yang mempunyai tunggakan pajak dengan jumlah total sebesar Rp. 11.401.299.703,- berdasarkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) jenis pajak terutang adalah Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penghasilan. Dengan jumlah tunggakan pajak sebesar itu, berarti JL telah memenuhi syarat kuantitatif, yaitu mempunyai utang pajak lebih dari Rp. 100.000.000,- . Sedangkan syarat kualitatif yang dipenuhi adalah JL diragukan itikad baiknya untuk melunasi utang pajaknya.

Semua tindakan penagihan aktif dalam rangka penagihan utang pajak telah dilakukan oleh fiskus terhadap JL, tetapi JL tidak memberikan respon atas himbauan yang dilakukan oleh fiskus atau Direktorat Jenderal Pajak. Selain itu, JL juga telah melakukan penjualan atas asetnya setelah dilakukannya penyitaan oleh fiskus. Tindakan-tindakan yang dilakukan oleh JL tersebut, telah memenuhi kriteria atau unsur-unsur untuk dapat dikatakan bahwa JL diragukan itikad baiknya untuk membayar utang pajaknya, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat 1 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-218/PJ/2003.

Berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan, syarat kualitatif dan syarat kuantitatif untuk dapat dilakukannya penyanderaan telah dipenuhi, sehingga terhadap JL dapat dilakukan proses penyanderaan.

Dalam prakteknya, penyanderaan terhadap JL dilakukan melalui beberapa tahapan ijin sandera badan, yaitu tahapan ijin yang dikeluarkan oleh instansi yang berwenang, mulai dari jurusita pajak sampai dengan Menteri Keuangan.

- Jurusita pajak telah menyampaikan Surat Paksa yang diterbitkan oleh Kepala KPP pada tanggal 30 Agustus 2001 kepada JL.
- Jurusita pajak juga telah melakukan upaya penyitaan terhadap aset JL senilai ± Rp. 1 miliar.
- Setelah dilakukannya tahapan tersebut, JL tetap tidak beritikad baik untuk melunasi utang pajaknya, maka fiskus membuat Surat Permohonan Ijin Penyanderaan terhadap JL dengan melampirkan dokumen-dokumen pendukung yang terkait dengan upaya penagihan pajak yang telah dilakukan oleh fiskus.
- Surat Permohonan Ijin Penyanderaan tersebut diajukan kepada Menteri Keuangan untuk mendapat persetujuan.
- Hingga pada tanggal 21 Oktober 2003, Menteri Keuangan mengeluarkan Surat Ijin Penyanderaan terhadap JL.
- Berdasarkan Surat Ijin Penyanderaan tersebut, Kepala KPP membuat Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan pada tanggal 23 Oktober 2003, yang isinya memerintahkan penyanderaan terhadap JL, dengan menempatkannya di Rumah Tahanan Negara Cipinang selama 6 bulan.

Dalam pelaksanaan penyanderaan terhadap JL, Kepala KPP juga meminta bantuan kepada pihak kepolisian untuk mendampingi Jurusita pada waktu meyerahkan Surat Perintah Penyanderaan kepada JL dan membawanya ke Rumah Tahanan Negara Cipinang.

- Selanjutnya Jurusita menyerahkan Surat Perintah Penyanderaan kepada JL dan membuat Berita Acara Penyerahan Diri yang ditandatangani oleh JL, Jurusita dan 2 (dua) orang saksi.

Dalam pelaksanaannya, penyanderaan terhadap JL diperpanjang selama 6 (enam) bulan berikutnya. Perpanjangan penyanderaan terhadap JL telah mendapat persetujuan atau ijin dari Menteri Keuangan, yaitu berdasarkan Surat Ijin Perpanjangan Penyanderaan yang diterbitkan pada tanggal 22 April 2004.

Alasan-alasan perpanjangan masa penyanderaan terhadap JL, antara lain adalah:

- a. utang pajak dan biaya penagihan pajak belum dibayar lunas atau setidaknya sudah membayar utang pajak sebesar 50% atau lebih dari jumlah utang pajaknya;
  - b. JL belum menunjukkan adanya itikad baik. JL memiliki utang pajak sebesar Rp 11 milyar, namun tidak memiliki komitmen untuk mengangsur utang pajaknya.
- Berdasarkan ijin yang dikeluarkan oleh Menteri Keuangan tersebut, pada tanggal 23 April 2004, Kepala KPP membuat Surat Perintah Perpanjangan Penyanderaan, dimulai sejak tanggal 25 April 2004 sampai dengan 22 Oktober 2004.
  - Jurusita pajak langsung menyerahkan Surat perintah Perpanjangan Penyanderaan tersebut kepada Kepala Rumah Tahanan Negara Cipinang dan Walikota dimana JL bertempat tinggal.

Berdasarkan Surat Perintah Perpanjangan Penyanderaan, seharusnya masa penyanderaan JL baru berakhir pada tanggal 22 Oktober 2004, namun ternyata pada tanggal 23 Maret 2004, JL sudah dikeluarkan dari Rumah Tahanan untuk dirawat di rumah sakit.

Seperti yang telah dikemukakan sebelumnya di muka, bahwa penitipan JL dan MMG sebagai tersandera di Rumah Tahanan Negara Cipinang, dikenakan biaya penyanderaan.

Biaya penyanderaan tersebut dibayarkan terlebih dahulu oleh KPP yang mengusulkan JL dan MMG untuk dikenakan penyanderaan dan selanjutnya

diperhitungkan sebagai biaya penagihan pajak yang harus dibayar oleh JL dan MMG bersama utang pajaknya.<sup>148</sup>

#### **4.3 EFEKTIFITAS PELAKSANAAN PENCEGAHAN DAN PENYANDERAAN DALAM RANGKA PENINGKATAN PENERIMAAN NEGARA**

Pelaksanaan penagihan pajak dengan cara pencegahan dan penyanderaan memang merupakan bagian dalam rangka pelaksanaan *law enforcement* di bidang perpajakan. Pada dasarnya pajak menganut prinsip *win-win solution*. Artinya tindakan hukum bagi penanggung pajak tidak akan diteruskan selama masih ada itikad baik wajib pajak atau penanggung pajak untuk melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajaknya. Misalnya, pencegahan dan penyanderaan terhadap penanggung pajak tidak perlu dilakukan bila wajib pajak atau penanggung pajak bersikap kooperatif dalam upaya menyelesaikan utang pajaknya, antara lain dengan secara sukarela menyerahkan asetnya untuk disita dan dilelang.

Selain hal itu, prinsip *win-win solution* juga terlihat dari ketentuan mengenai persyaratan untuk dapat dilepasnya penanggung pajak yang disandera, Menteri Keuangan dapat memberikan pertimbangan untuk dapat dilepasnya penanggung pajak yang disandera bila telah membayar utang pajak sebesar 50% atau lebih dari jumlah utang pajak atau sisa utang pajak, dan sisanya akan dilunasi dengan angsuran.

Pada prinsipnya, pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan bukanlah merupakan tujuan dari penagihan pajak. Pencegahan dan penyanderaan hanyalah sarana hukum yang digunakan untuk memaksa wajib pajak atau penanggung pajak membayar utang pajaknya. Dengan demikian, tujuan akhir yang ingin dicapai dari pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan adalah pelunasan utang pajak oleh wajib pajak atau penanggung pajak. Dengan kata lain tujuan utama dari dilaksanakannya pencegahan dan penyanderaan bukanlah untuk menghukum wajib pajak atau penanggung pajak, namun lebih berorientasi kepada pemasukan pada kas negara, yaitu bagaimana kantor pajak berupaya semaksimal mencairkan

---

<sup>148</sup> Indonesia, *Peraturan Pemerintah tentang Tempat dan Tatacara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, *op.cit.*, ps. 13.



tunggakan pajak, meluruskan laporan wajib pajak yang tidak benar, melalui kesadaran wajib pajak atau penanggung pajak yang diperoleh dari efek jera (*deterrent effect*).<sup>149</sup> Yang dimaksudkan dengan efek jera adalah efek yang mencegah wajib pajak atau penanggung pajak lain untuk tidak beritikad baik dalam rangka menyelesaikan utang pajaknya.

Berdasarkan pada data pelaksanaan pencegahan sebagaimana dikemukakan di atas, dapat dilihat bahwa tindakan pencegahan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak memberikan pengaruh yang cukup signifikan dalam upaya mencairkan tunggakan pajak dari wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak beritikad baik. Banyak penanggung pajak yang segera melunasi seluruh utang pajaknya sebelum masa pencegahannya berakhir, hal itu terlihat dari adanya pencabutan pencegahan terhadap beberapa penanggung pajak. Sehingga dapat diasumsikan bahwa sebenarnya para wajib pajak atau penanggung pajak tersebut masih mempunyai harta/aset yang memadai untuk membayar utang pajak.

Pelaksanaan tindakan pencegahan sangat memberikan dampak yang nyata bagi wajib pajak atau penanggung pajak khususnya wajib pajak atau penanggung pajak berkewarganegaraan asing, karena dengan dikenakan pencegahan, mereka tidak diijinkan untuk bepergian ke luar negeri untuk melakukan aktifitas terkait dengan kegiatan operasional usahanya, termasuk kembali ke negaranya, sampai utang pajaknya dilunasi. Terlebih lagi bila penanggung pajak tetap tidak beritikad baik untuk membayar utang pajak, maka penanggung pajak dapat diancam akan dikenakan tindakan selanjutnya, yaitu penyanderaan.

Namun demikian, masih terdapat beberapa penanggung pajak yang tidak melunasi utang pajaknya sampai masa pencegahan dan perpanjangan pencegahannya sudah berakhir, dan Direktorat Jenderal Pajak belum melakukan upaya lebih lanjut terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang bersangkutan untuk membayara utang pajaknya, seperti misalnya dikenakannya tindakan penyanderaan.

---

<sup>149</sup> "Sebelum Gijzeling Masih Ada Pendekatan Lain Untuk Cairkan Tunggakan", Berita Pajak No. 1502/TahunXXXV/November 2003, hlm. 21.

Sementara itu, terhadap pelaksanaan tindakan penyanderaan terhadap MMG dan JL, bila melihat dari proses penyanderaan yang telah dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap JL dan MMG, maka seluruh prosedur yang harus dilakukan dalam upaya penagihan pajak secara paksa, telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Hal itu terlihat dari telah dilakukannya penagihan secara paksa, dengan beberapa kali penyampaian Surat Paksa kepada JL dan MMG, dan kemudian telah dilakukan proses penyitaan terhadap aset atau harta penanggung pajak. Selanjutnya karena baik JL dan MMG tidak juga memberikan tanggapan atas segala tindakan penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak, maka keduanya dianggap diragukan itikad baiknya untuk melunasi utang pajaknya. Bahkan secara nyata JL menunjukkan itikad buruk dengan melakukan pengalihan atau menjual aset yang telah disita oleh Direktorat Jenderal Pajak kepada pihak lain dan kemudian pada saat akan dilakukan penyanderaan, JL melarikan diri.

Berdasarkan tindakan yang dilakukan baik oleh JL maupun MMG, maka keduanya dianggap telah memenuhi persyaratan kuantitatif dan kualitatif untuk dapat dikenakan upaya penagihan pajak secara paksa lebih lanjut, yaitu dilaksanakannya pencegahan terhadap JL dan MMG dan masing-masing dikenakan perpanjangan masa pencegahan. Namun setelah berakhirnya masa pencegahan dan masa perpanjangan pencegahan, ternyata JL dan MMG belum juga menunjukkan itikad baik untuk melunasi tunggakan pajaknya, maka sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan, sekalipun terhadap penanggung pajak telah dilakukan pencegahan, tindakan penagihan pajak tidak terhenti dan tetap dapat dilaksanakan dan Penyanderaan tetap dapat dilaksanakan terhadap Penanggung Pajak yang telah dilakukan pencegahan.<sup>150</sup> Oleh karena itu, terhadap JL dan MMG selanjutnya dikenakan penyanderaan.

Sampai pada proses ini, dalam rangka pelaksanaan upaya penagihan pajak, Direktorat Jenderal Pajak telah menunjukkan kesungguhannya dalam menegakkan *tax law enforcement*. Bahwa terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak beritikad baik untuk melunasi utang pajaknya, akan dilakukan tindakan-

---

<sup>150</sup> Indonesia, *Undang-undang Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, op.cit.*, ps. 31 jo. PP 137 Tahun 200, ps. 12.

tindakan penagihan pajak secara paksa sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan.

Namun demikian, sebagaimana telah disampaikan di muka, bahwa tujuan dari dilakukannya penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak adalah untuk mencairkan tunggakan pajak, sehingga penerimaan negara dapat meningkat. Sedangkan dalam kenyataannya, pada saat MMG dilepas dari penyanderaan, jumlah utang pajak yang baru dibayar hanya sebesar Rp. 5,4 milyar dari jumlah utang pajak seluruhnya sebesar  $\pm$  Rp. 52 milyar. Jumlah tersebut sangat jauh dari persyaratan untuk dapat dilepasnya penanggung pajak dari penyanderaan, yaitu pembayaran utang pajak sebesar 50% atau lebih. Namun dikarenakan masa penyanderaan selama 6 (enam) bulan dan perpanjangan penyanderaan selama 6 (enam) bulan telah habis, maka MMG harus dilepas dari penyanderaan. Sesuai dengan ketentuan Undang-undang PPSP, bahwa jangka waktu penyanderaan terhadap penanggung pajak adalah paling lama 6 (enam) bulan terhitung sejak penanggung pajak ditempatkan dalam tempat penyanderaan dan dapat diperpanjang selama-lamanya 6 (enam) bulan.<sup>151</sup>

Sampai saat ini belum diketahui apa tindakan selanjutnya yang telah dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap MMG untuk melunasi utang pajaknya tersebut.

Demikian pula halnya dengan JL, yang belum memenuhi persyaratan untuk dapat dilepas, namun sudah dikeluarkan dari penyanderaan karena sakit. Dari jumlah utang pajak sebesar  $\pm$  Rp. 11 milyar, JL baru membayar sebesar Rp 87 juta ditambah dengan penyitaan atas sebuah rumah miliknya di Jakarta Utara yang ditaksir bernilai Rp 1 miliar, dan janji JL untuk mengangsur sisa utang pajaknya sebesar Rp 2 juta setiap bulannya. Keseluruhan masa penyanderaan yang dijalani oleh JL hanya selama 5 (lima) bulan yaitu dari tanggal 27 Oktober 2003 sampai dengan tanggal 23 Maret 2004 dari total masa penyanderaan 2 (dua) kali 6 (enam) bulan, sedangkan dalam Surat Keputusan Bersama Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan HAM disebutkan bahwa masa perawatan medis tidak dihitung sebagai masa penyanderaan.

---

<sup>151</sup> Indonesia, *Undang-undang Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, op.cit.*, ps. 33 ayat (3).

Sebagaimana halnya terhadap MMG, Direktorat Jenderal Pajak juga tidak melakukan tindakan lebih lanjut terhadap JL, berkenaan dengan pelunasan utang pajaknya.

Dalam kasus penyanderaan terhadap kedua penanggung pajak tersebut di atas, maka jumlah tunggakan pajak yang berhasil dicairkan setelah dilakukannya penyanderaan terhadap 2 (dua) penanggung pajak tersebut, sangat sedikit dibandingkan dengan jumlah utang pajaknya. Sehingga dapat dikatakan bahwa tujuan dilakukannya penyanderaan, yaitu agar penanggung pajak mau melunasi utang pajaknya sehingga tunggakan pajak dapat tercairkan, secara khusus terhadap MMG dan JL tidak tercapai.

Melihat pada kenyataan tersebut, dapatlah dikatakan bahwa dari segi tujuan pencapaian pencairan tunggakan pajak dalam rangka peningkatan penerimaan negara, pelaksanaan penyanderaan tidak terlalu memberikan pengaruh yang signifikan terhadap peningkatan penerimaan negara.

Hal-hal lain yang mungkin menyebabkan pelaksanaan penyanderaan tidak efektif dalam mencairkan tunggakan pajak adalah adanya hambatan dan kesulitan dalam pelaksanaan penyanderaan di lapangan. Kesulitan tersebut antara lain adalah:<sup>152</sup>

- Sebagaimana ditentukan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000, bahwa selama tempat penyanderaan khusus bagi penanggung pajak belum terbentuk, maka penanggung pajak yang disandera akan dititipkan di rumah tahanan negara dan harus terpisah dari tahanan lain.<sup>153</sup> Tempat penitipan tersebut tentu sangat terbatas jumlahnya.
- Dengan dititipkannya penanggung pajak yang disandera di rumah tahanan negara, maka Direktorat Jenderal Pajak terlebih dahulu harus mengeluarkan

---

<sup>152</sup> Wawancara dengan pihak Departemen Keuangan.

<sup>153</sup> Indonesia, *Peraturan Pemerintah Tempat dan Tatacara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, *op.cit.*, ps. 6.

biaya penitipan yang cukup besar bagi seorang wajib pajak atau penanggung pajak yang disandera.

- Pelaksanaan penyanderaan harus dilakukan dengan sangat hati-hati berdasarkan data yang akurat dan pertimbangan yang tepat. Hal tersebut terkait dengan adanya kemungkinan pengajuan gugatan oleh wajib pajak atau penanggung pajak mengenai keberatan atas pelaksanaan penyanderaan terhadap dirinya. Apabila gugatan tersebut dikabulkan oleh pengadilan, maka sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan, Direktorat Jenderal Pajak harus memberikan uang ganti rugi kepada penanggung pajak yang disandera.
- Terlepas dari ada atau tidaknya itikad baik penanggung pajak untuk melunasi utang pajaknya, besarnya aset atau harta yang masih dimiliki oleh wajib pajak atau penanggung pajak sangat mempengaruhi kemampuan penanggung pajak untuk melunasi pajak yang terutang. Dengan demikian bila seorang wajib pajak atau penanggung pajak sudah tidak memiliki aset atau harta yang dapat disita untuk pelunasan utang pajak, maka penanggung pajak tersebut tetap tidak akan melunasi utang pajaknya meskipun sudah dikenakan penyanderaan.
- Selanjutnya belum adanya upaya yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk menindak lanjuti pelaksanaan penyanderaan, dalam hal penanggung pajak yang sudah selesai menjalani masa penyanderaannya, namun tidak juga melunasi utang pajaknya.

Hal-hal yang dikemukakan di atas, tentunya menjadi pertimbangan yang cukup penting bagi Direktorat Jenderal Pajak apabila hendak melakukan penyanderaan terhadap seorang wajib pajak atau penanggung pajak.

Berdasarkan data dan fakta yang telah diuraikan di atas, menunjukkan bahwa pada proses selanjutnya dari upaya penagihan pajak terhadap penanggung pajak yang tidak beritikad baik, Direktorat Jenderal Pajak belum menetapkan tindakan apa yang harus dilakukan selanjutnya agar penanggung pajak yang bersangkutan mau melunasi utangnya.

Namun demikian, meskipun pelaksanaan penyanderaan tidak terlalu memberikan pengaruh yang signifikan dalam upaya pencairan tunggakan pajak, tetapi dengan dilaksanakannya tindakan penyanderaan terhadap wajib pajak atau

penanggung pajak yang tidak kooperatif secara sungguh-sungguh oleh Direktorat Jenderal Pajak, menunjukkan bahwa pemerintah tidak main-main dalam melaksanakan penegakan hukum di bidang pajak. Hal ini justru menimbulkan efek jera bagi wajib pajak atau penanggung pajak lain.

Dalam banyak kasus, pelaksanaan penyanderaan terhadap penanggung pajak JL dan MMG, menimbulkan efek jera bagi wajib pajak atau penanggung pajak lain yang termasuk dalam kriteria wajib pajak atau penanggung pajak yang diragukan itikad baiknya untuk membayar utang pajak.

Di beberapa wilayah di Indonesia, telah terbukti bahwa dengan adanya pengajuan usulan terhadap beberapa wajib pajak untuk dilakukan penyanderaan, maka wajib pajak atau penanggung pajak yang pada mulanya sangat tidak kooperatif, antara lain dengan tidak mau memenuhi panggilan dari Kantor pajak atau tidak mau menyerahkan harta atau asetnya untuk pelunasan utang pajaknya, menjadi bertindak kooperatif dengan memberikan respon dan mau duduk bersama untuk mencari solusi guna pelunasan utang pajaknya.<sup>154</sup>

Efek jera dapat meningkatkan tingkat kepatuhan wajib pajak untuk melakukan pelunasan utang pajaknya, terlihat dari data bahwa pada tahun 2005, Direktorat Jenderal Pajak pernah mengusulkan untuk melakukan penyanderaan terhadap 12 (dua belas) wajib pajak atau penanggung pajak yang berasal dari Surabaya, Makassar, Bali, Jakarta, Medan dan Palembang, namun setelah diancam akan dikenakan penyanderaan, kedua belas wajib pajak tersebut langsung bertindak kooperatif, sehingga tindakan penyanderaan tidak perlu dilaksanakan.

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan menimbulkan efek jera bagi wajib pajak atau penanggung pajak lain, dan efek jera tersebut sangat efektif dalam mengoptimalkan pencairan tunggakan pajak. Dengan cairnya tunggakan pajak, maka penerimaan negara dapat meningkat.

---

<sup>154</sup> “Gijzeling Untuk Mencairkan Tunggakan Pajak”, Berita Pajak No. 1500/Tahun XXXV/Oktober 2003, hlm. 17.

## BAB 5

### PENUTUP

#### 5.1 KESIMPULAN

Bahwa dari pembahasan yang ada pada bab-bab sebelumnya, dapat ditarik kesimpulan bahwa pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa khususnya pelaksanaan pencegahan, cukup efektif dalam mencairkan tunggakan pajak, namun terhadap pelaksanaan penyanderaan, dapat dikatakan kurang efektif dalam mencairkan tunggakan pajak. Penyebab kurang efektifnya pelaksanaan penyanderaan antara lain dipengaruhi oleh ada atau tidaknya harta atau aset yang masih dimiliki oleh penanggung pajak yang dapat digunakan untuk melunasi utang pajaknya. Faktor lainnya adalah tidak adanya tindak lanjut yang dilakukan terhadap penanggung pajak yang tidak juga menyelesaikan utang pajaknya, sedangkan masa penyanderaannya telah berakhir. Namun demikian, sesuai dengan tujuan dari dilaksanakannya tindakan pencegahan dan penyanderaan, yang tidak semata-mata hanya untuk penagihan pajak, maka yang terlebih penting adalah timbulnya efek jera (*deterrent effect*) bagi wajib pajak atau penanggung pajak lain. Pada kenyataannya, adanya efek jera terbukti efektif dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak atau penanggung pajak yang tidak kooperatif atau tidak beritikad baik dan mendorong wajib pajak atau penanggung pajak untuk melunasi utang pajaknya. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan menimbulkan efek jera bagi wajib pajak atau penanggung pajak lain, dan efek jera tersebut sangat efektif dalam mengoptimalkan pencairan tunggakan pajak. Dengan cairnya tunggakan pajak, maka penerimaan negara dapat meningkat.

## 5.2 SARAN

1. Sebagaimana dimaksudkan bahwa pelaksanaan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak bukanlah untuk menghukum penanggung pajak, sehingga perlakuan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak tidaklah sama dengan penahanan dalam hukum pidana, maka agar tidak menimbulkan dampak yang tidak sesuai dengan maksud dan tujuan dilakukannya penyanderaan, sebaiknya Direktorat Jenderal Pajak segera memikirkan untuk membangun tempat khusus bagi penyanderaan penanggung pajak, sehingga tidak perlu lagi dititipkan ke rumah tahanan negara.
2. Perlu tindakan yang lebih tegas dari Direktorat Jenderal Pajak dalam hal pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan serta masa perpanjangannya telah habis jangka waktunya, sementara wajib pajak atau penanggung pajak belum melunasi utang pajaknya dan penyanderaan belum dilaksanakan.
3. Berkenaan dengan angka 2 tersebut di atas, khususnya mengenai pelaksanaan penyanderaan, maka masa penyanderaan yang hanya 6 bulan dan dapat diperpanjang selama-lamanya 6 bulan, dirasa terlalu singkat dalam rangka memaksa penanggung pajak melunasi utang pajaknya. Oleh karena itu, ketentuan mengenai jangka waktu penyanderaan dalam Undang-Undang perlu ditinjau kembali.
4. Agar pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang nakal dapat terus berjalan efektif dan penerimaan negara dapat semakin meningkat, maka pelaksanaan pencegahan dan penyanderaan harus dilakukan dengan serius dan secara konsisten, sehingga *law enforcement* di bidang pajak bukan hanya merupakan “shock therapy” sesaat.



## DAFTAR REFERENSI

### Buku

Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT Refika Aditama, 2003.

Departemen Keuangan, *Pedoman Penagihan Pajak*, Jakarta, 2005.

Devano, Sony dan siti Kurnia Rahayu. *Perpajakan: Konsep, Teori dan Isu*. Jakarta: Prenada Media group, 2006.

Gade, Djameluddin dan Muhammad Gade. *Hukum Pajak*. Jakarta: FE UI, 1995.

Ilyas, Wirawan B dan Richard Burton, *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2007.

Kusumaatmadja, Mochtar. *Konsep-Konsep Hukum Dalam Pembangunan*. Bandung: PT. Alumni, 2002.

Mamudji, Sri dan Hang Rahardjo. *Teknik Menyusun Karya Tulis Ilmiah*. Jakarta, 2006.

Marzuki, Peter Mahmud. *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2006.

Muljono, Eugenia Liliawati. *Tanya Jawab Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*. Jakarta: Harvarindo, 1999.

Nasir, Moh. *Metode Penelitian*. Jakarta: Ghalia Indonesiak, 1999.

Nurmantu, Safri. *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Granit, 2005.

Pudyatmoko, Y. Sri. *Penegakan dan Perlindungan Huukm Di Bidang Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2007.

\_\_\_\_\_ *Hukum Pajak*. Yogyakarta: Andi, 2008.

Rasjidi, Lili dan I.B Wyasa Putra. *Hukum Sebagai Suatu Sistem*. Bandung: Mandar Maju, 2003.

Rusjdi, Muhammad. *Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*. Jakarta: PT. Macanan Jaya Cemerlang, 2007.

Saidi, Muhammad Djafar. *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2007.

Siahaan, Marihot P. *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban dan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2004.

Soemitro, Rochmat dan Dewi Kania Sugiharti. *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: PT Refika Aditama, 2004.

Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI-Press, 1986.

Waluyo. *Perpajakan Indonesia Pembahasan Sesuai dengan Ketentuan Perundang-undangan Perpajakan dan Aturan Pelaksanaan Perpajakan Terbaru*. Jakarta: Salemba Empat, 2007.

#### **Peraturan Perundang-undangan**

Indonesia, *Undang-Undang Dasar 1945*.

Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan*, UU No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 28 Tahun 2007.

Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, UU No. 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 36 Tahun 2008.

Indonesia, *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah*, UU No. 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 18 Tahun 2000.

Indonesia, *Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan*, UU No. 12 Tahun 1985 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 12 Tahun 1994.

Indonesia, *Undang-Undang Keimigrasian*, UU No. 9 Tahun 1992.

Indonesia, *Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, UU No. 18 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 34 Tahun 2000.

Indonesia, *Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, UU No. 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 19 Tahun 2000.

Indonesia, *Undang-Undang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan*, UU No. 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 20 Tahun 2000.

Indonesia, *Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Penyitaan Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*. PP No. 135 tahun 2000.

Indonesia, *Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Penjualan Barang Sitaan yang Dikecualikan dari Penjualan Secara Lelang Dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, PP No. 136 Tahun 2000.

Indonesia, *Peraturan Pemerintah tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak dan Pemberian Ganti rugi dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*. PP No. 137 Tahun 2000.

Indonesia, *Peraturan Pemerintah tentang Tata cara Pelaksanaan Pencegahan dan Penangkalan*, PP Nomor 30 Tahun 2004.

Departemen Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan tentang Kriteria Wajib Pajak Yang dapat Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak*, Kepmen Keuangan No. 544/KMK.04/2000.

Departemen Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Seketika Sekaligus dan Pelaksanaan Surat Paksa*, Kepmen Keuangan No. 561/KMK.04/2000.

Departemen Keuangan dan Departemen Kehakiman dan HAM, *Keputusan Bersama Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia tentang Tata cara Penitipan Penanggung Pajak yang Disandera di Rumah Tahanan Negara dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, SKB Nomor M-02.UM.01 tahun 2003 dan Nomor 294/KMK.03/2003 .

## **Majalah**

Banban Wachjana, "Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa", *Berita Pajak No. 1444* (Juni 2001):42.

Erman Radjagukguk. "Hukum Ekonomi Indonesia : Menjaga Persatuan Bangsa, Memulihkan Ekonomi, dan Memperluas Kesejahteraan Sosial," *Jurnal Hukum Bisnis*. Volume 22 (Tahun 2003): 22.

Fauzi Malik, "Penerapan PPh Final Dalam Sistem Self Assessment Ditinjau Dari Azas Keadilan," *Berita Pajak No. 1506* (Januari 2004): 38.

"Pencegalan dan Penyanderaan Bisa Terjadi Akibat Sulitnya Mencari Obyek Sita", *Berita Pajak No 1502* (November 2003): 22.

"Sebelum Gijzeling Masih Ada Pendekatan Lain Untuk Cairkan Tunggakan", *Berita Pajak No. 1502* (November 2003): 21.

"Gijzeling Untuk Mencairkan Tunggakan Pajak", *Berita Pajak No. 1500* (Oktober 2003): 17.

### Internet

Arief Mahmudin Zuhri, "Ditjen Pajak canangkan law enforcement" <<http://www.pb-co.com/news>>. Diakses Juli 2008.

"Penyanderaan Penanggung Pajak" <<http://www.suaramerdeka.com>> Diakses Juli 2008.

"Dirjen Pajak: Penunggak Pajak Akan Disandera " <<http://www.liputan6.com>> Diakses Juli 2008.

"Lagi, Lima Penunggak Pajak Dicegah ke Luar Negeri" <<http://www2.kompas.com/kompas-cetak/0303/15/ekonomi/183519.htm>>. Diakses Juli 2008.

"Gijzeling" bagi Penunggak Pajak" <<http://www.sinarharapan.co.id/berita/0311/11/eko05.html>> Diakses Juli 2008.

Chaizi Nasucha, "Pengaruh Penerapan Sistem Administrasi Perpajakan Modern," <<http://www.acehrecovery.org/library/download.php>>.