

SKRIPSI

**PERLINDUNGAN HUKUM WAJIB PAJAK
TERHADAP TINDAKAN PENYANDERAAN DALAM
PENEGAKAN HUKUM PAJAK**

**(Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor:
Put.72329/PP/M.XVIII A/99/2016)**

Disusun dan diajukan Oleh

**SARDIL MUTAALLIF
B021 181 015**



**PROGRAM STUDI HUKUM ADMINISTRASI NEGARA
FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2022**

HALAMAN JUDUL

**PERLINDUNGAN HUKUM WAJIB PAJAK
TERHADAP TINDAKAN PENYANDERAAN DALAM
PENEGAKAN HUKUM PAJAK**

**(Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor:
Put.72329/PP/M.XVIII A/99/2016)**

OLEH

**SARDIL MUTAALLIF
B021 181 015**

SKRIPSI

**Sebagai Tugas Akhir dalam Rangka Penyelesaian Studi Sarjana Pada
Program Studi Hukum Administrasi Negara**

**PROGRAM STUDI HUKUM ADMINISTRASI NEGARA
FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2022**

LEMBAR PENGESAHAN SKRIPSI

LEMBAR PENGESAHAN SKRIPSI

**PERLINDUNGAN HUKUM WAJIB PAJAK TERHADAP TINDAKAN
PENYANDERAAN DALAM PENEGAKAN HUKUM PAJAK
(Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor.
Put.72329/PP/M.XVIII/99/2016)**

Disusun dan diajukan oleh

SARDIL MUTAALLIF

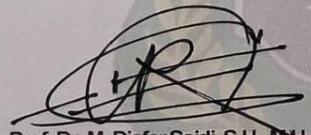
B021 18 1 015

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian Skripsi yang dibentuk dalam rangka Penyelesaian Studi Program Sarjana Program Studi Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin Pada hari Rabu, 06 April 2022 Dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

Pembimbing Utama

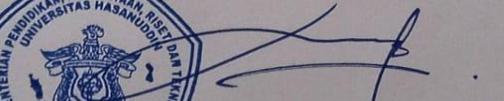
Pembimbing Pendamping


Prof. Dr. M. Djafar Saidi, S.H., M.H.
NIP. 19521111 198103 1 005


Dr. Romi Librayanto, S.H., M.H.
NIP. 19781017 200501 2 001

Ketua Program Studi
Sarjana Hukum Administrasi Negara




Dr. Muhammad Ilham Arisaputra, S.H., M.Kn
NIP. 19840818 201012 1 005

PERSETUJUAN PEMBIMBING

PERSETUJUAN PEMBIMBING

Diterangkan bahwa Skripsi dari:

Nama : Sardil Mutaallif

Nomor Pokok : B021 181 015

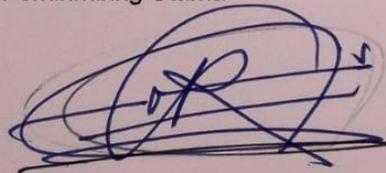
Program Studi : Hukum Administrasi Negara

Judul : Perlindungan Hukum Wajib Pajak Terhadap
Tindakan Penyanderaan dalam Penegakan
Hukum Pajak

Telah diperiksa dan disetujui untuk diajukan pada ujian Skripsi.

Makassar, 8 Maret 2022

Pembimbing Utama



Prof. Dr. M. Djafar Saidi, S.H., M.H
NIP. 19521111 198103 1 005

Pembimbing Pendamping



Dr. Romi Librayanto, S.H., M.H
NIP. 19781017 200501 1 001

PERSETUJUAN MENEMPUH UJIAN SKRIPSI



KEMENTERIAN PENDIDIKAN, KEBUDAYAAN,
RISET, DAN TEKNOLOGI
UNIVERSITAS HASANUDDIN
FAKULTAS HUKUM

Jln. Perintis Kemerdekaan KM.10 Kota Makassar 90245, Propinsi Sulawesi Selatan
Telp : (0411) 587219,546686, Website: <https://lawfaculty.unhas.ac.id>

PERSETUJUAN MENEMPUH UJIAN SKRIPSI

Diterangkan bahwa skripsi mahasiswa :

Nama : SARDIL MUTAALLIF
N I M : B021181015
Program Studi : Hukum Administrasi Negara
Judul Skripsi : PERLINDUNGAN HUKUM WAJIB PAJAK TERHADAP
TINDAKAN PENYANDERAAN DALAM PENEGAKAN HUKUM
PAJAK

Memenuhi syarat untuk diajukan dalam ujian skripsi sebagai ujian akhir program studi.

Makassar, Maret 2022

a.n. Dekan
Wakil Dekan Bidang Akademik, Riset



Prof. Dr. Sunzah F. Hilm SH., M.H., M.A.P.
N.P. 19731231199903 1 003

#generated_by_law_information_system_fb-uh in 2022-03-31 14:15:13

PERNYATAAN KEASLIAN PENULISAN

PERNYATAAN KEASLIAN PENULISAN

Yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Sardil Mutaallif
Nim : B021 181 015
Prodi : Hukum Administrasi Negara
Jenjang : S-1

Menyatakan dengan ini bahwa Skripsi dengan Judul

**"Perlindungan Hukum Wajib Pajak Terhadap Tindakan Penyanderaan
dalam Penegakan Hukum pajak (Studi Kasus Putusan Pengadilan
Pajak Nomor: Put.72329/PP/M.XVIII/99/2016)"**

Adalah karya tulisan saya sendiri dan bukan merupakan pengambil alihan tulisan orang lain atau tidak melanggar hak cipta orang lain. Bahwa skripsi yang saya tulis ini benar-benar merupakan hasil karya saya sendiri. Sehingga apabila dikemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa saya melanggar hak cipta orang lain, maka saya bersedia menerima sanksi atas perubahan tersebut.

Makassar, 10 Mei 2022

Yang menyatakan


Sardil Mutaallif

ABSTRAK

Sardil Mutaallif (B021181015) dengan judul “PERLINDUNGAN HUKUM WAJIB PAJAK TERHADAP TINDAKAN PENYANDERAAN DALAM PENEGAKAN HUKUM PAJAK (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.72329/PP/M.XVIII A/99/2016)”. Dibawah Bimbingan Muhammad Djafar Saidi sebagai Pembimbing utama dan Romi Librayanto sebagai Pembimbing Pendamping.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menggambarkan perlindungan hukum wajib pajak terhadap tindakan penyanderaan pada kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.72329/PP/M.XVIII A/99/2016, baik melalui proses keberatan di Direktorat Jenderal Pajak maupun melalui proses Gugatan di pengadilan Pajak serta mengetahui apa pertimbangan hukum majelis hakim dalam memutus sengketa pajak pada putusan tersebut.

Penelitian ini menggunakan metode penelitian dengan tipe penelitian hukum Empiris yang merujuk pada studi kasus berupa putusan pengadilan pajak, dan juga wawancara langsung dengan wajib pajak yang bersangkutan dalam kasus pada putusan pengadilan pajak tersebut. Penelitian ini menggunakan pendekatan perundang-undangan, pendekatan social dengan studi lapangan, dan pendekatan kepustakaan. Setelah melakukan penelitian dan menganalisis data, adapun hasil penelitian yang dapat disampaikan bahwa perlindungan hukum wajib pajak terhadap tindakan penyanderaan dalam penegakan hukum pajak pada kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.72329/PP/M.XVIII A/99/2016, pada prinsipnya tidak dilakukan dengan baik oleh DJP. Sedangkan pada pengadilan pajak, dilakukan dengan cukup karena memutuskan membatalkan keputusan DJP terkait dengan penyanderaan direktur PT. AB. Adapun yang menjadi dasar atau pertimbangan hakim dalam memutus kasus tersebut adalah bahwa DJP melanggar ketentuan perundang-undangan terkait utamanya pada Pasal 10 dan Pasal 11 PMK 184/PMK.03/2007.

Kata Kunci: Perlindungan Hukum, Wajib Pajak, Penyanderaan

KATA PENGANTAR

Assalamu Alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Bismillahirrahmanirrahim.

Puji syukur saya haturkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, Allah SWT, atas segala limpahan rahmat, limpahan ilmu, serta karunia-Nya sehingga penulis dapat menyusun dan menyelesaikan skripsi ini dalam rangka menyelesaikan studi untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin.

Pada kesempatan ini, penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih yang tak terhingga kepada keluarga tercinta terkhusus kedua orang tua penulis, Bapak Baharuddin dan Mama Hj. Juheria yang telah memberikan cinta, kasih, perhatian, dan motivasi yang tak terhingga selama ini. Serta telah berkorban dengan jerih payah menafkahi selama penulis hidup di dunia ini. Ucapan terima kasih pula kepada Kakak saya Ikbar, S.H dan Kakak Ipar saya Sumarni, S.ST yang selalu membantu penulis selama ini. Skripsi ini penulis persembahkan untuk keluarga tercinta.

Ucapan terima kasih juga saya sampaikan kepada bapak Prof. Dr. Muhammad Djafar Saidi, S.H., M.H. selaku Pembimbing Utama dan bapak Dr. Romi Librayanto, S.H., M.H. selaku Pembimbing Pendamping, atas arahan, masukan, kritik, saran demi penyempurnaan skripsi ini. Ucapan terima kasih penulis ucapkan pula kepada tim penilai Bapak Prof. Dr. Marten Arie, S.H., M.H. selaku Penilai 1 dan bapak Prof. Dr. Achmad

Ruslan, S.H., M.H. selaku Penilai 2 atas segala saran dan masukan selama penyusunan skripsi ini. Pada kesempatan ini juga penulis ingin menyampaikan ungkapan terima kasih kepada seluruh pihak yang telah berperan sebagai penyemangat, memberikan bantuan secara langsung maupun tidak langsung kepada penulis selama menjadi mahasiswa hingga skripsi ini terselesaikan, yakni kepada:

1. Prof. Dr. Dwia Aries Tina Pulubuhu, M.A. selaku Rektor Universitas Hasanuddin pada periode 2018-2022 beserta seluruh jajarannya, dan juga kepada Prof. Dr. Ir. Jamaluddin Jompa, M.Sc. yang merupakan rektor universitas hasanuddin periode 2022-2026.
2. Prof. Dr. Farida Patittingi, S.H., M.Hum. selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin, Prof Dr. Hamzah Halim, S.H., M.H. M.A.P selaku Wakil Dekan Bidang Akademik, Riset, dan Inovasi, Dr. Syamsuddin Muchtar, S.H., M.H. selaku Wakil Dekan Bidang Perencanaan Keuangan, dan Sumber Daya, serta Dr. Muh. Hasrul, S.H., M.H., M.A.P. selaku Wakil Dekan Bidang Kemahasiswaan, Alumni, dan Kemitraan yang telah berperan penting selama penulis aktif di berbagai kegiatan Lembaga Kemahasiswaan.
3. Prof. Dr. Andi Pangerang Moenta, S.H., M.H., DFM selaku Dosen Pembimbing Akademik penulis.
4. Seluruh Dosen Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin yang tidak dapat penulis sebutkan namanya satu persatu dalam skripsi ini.

Terima kasih atas segala ilmu pengetahuan, nasihat, dan arahan selama penulis menempuh pendidikan di bangku perkuliahan.

5. Seluruh Staf Akademik Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin yang senantiasa bersenda gurau dengan penulis serta memberikan bantuan dan pelayanan administrasi yang baik sejak awal perkuliahan hingga tahap penyelesaian skripsi ini.
6. Keluarga besar Angkatan AMANDEMEN 2018 Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin. Terima kasih telah menjadi teman-teman seangkatan yang baik, penulis akan mengingat seluruh pengalaman dan kenangan selama ini, semoga bisa bertemu dengan meraih kesuksesan masing-masing.
7. Keluarga Besar Dewan Perwakilan Mahasiswa Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin (DPM FH-UH) periode 2020/2021 yang telah menjadi wadah utama penulis sebagai organisatoris dalam bergelut di Lembaga Kemahasiswaan, terima kasih kepada temanteman pengurus yang membersamai penulis sebagai wakil ketua hingga akhir kepengurusan.
8. Keluarga Besar Forma HAN FH-UH, UKM LeDHaK UH, UKM Garda Tipikor, UKM LD Asyari'ah MPM FH-UH, El-Hummasa, HMD Legacy yang telah menjadi wadah berproses di Lembaga Kemahasiswaan, terima kasih atas segala pengalaman dan ilmu yang telah penulis peroleh.

9. Keluarga Besar Sobat Bumi Indonesia Regional Makassar, Pfs 6 Beasiswa Pertamina Foundation, Hippermaku Komisariat Watunohu terkhusus ketua sekaligus sepupu saya Sasmita Bustam, telah menjadi wadah berproses bagi penulis di luar kampus.
10. Terima Kasih Kepada Pertamina Foundation yang telah mempercayakan kepada penulis sebagai penerima beasiswa Pertamina Foundation selama 2 tahun yang tentunya sangat membantu penulis dalam menjalankan perkuliahan.
11. Teman-teman Handal (HAN 2018) sebagai keluarga yang selalu mendukung dan menyemangati penulis selama perkuliahan sampai saat ini.
12. Teman-teman Handal Hallu dan Kabinet Indonesia makan ada Annur Amin, A. Nur Imamsyah Amaliah, A. Indra Ramadhan, A. Muh. Ihram / iam, Annisa rahmadani, Aqila, Gita Yudita Rusman, Ika rafika, Nur Intan Symarin, Nurfajri Amrani Putri, Rezki Ukhti Muslimah, Sri Astuti, Windi Putri Wananda, dan Zahra Inaya yang selalu mendukung penulis selama masa studi di fakultas hukum unhas sampai sekarang.
13. Terkhusus untuk A. Muh. Ihram, Risma wati yang selalu sabar ketika disalahkan oleh penulis, Rindiani dan Riski anto yang selalu mendukung penulis selama ini.
14. Ririn Ardianto, S.Si, dr. Imam Syafaat Nugraha, Abang reza, S.Si, Fandi dan Ikram anak pare-pare, kak Yusuf sebagai keluarga kost

kaki biru dan terkhusus ibu kost A. Anggeriani yang juga selalu mendukung dan menyemangati penulis.

15. grup keluarga berencana, Resa mahelsa, A. Irhan, A. Mustafainal Akhyar, Sulfikar, Riswan / caco, yang selalu memberikan warna kepada penulis.

16. grup panitia remaja masjid Al-muhajirin Desa Watunohu, ibu Neny, ibu riska, ibu uswah, ibu uni yang bentar lagi akan penganting, pak imam muda Aziz ide, pak Syaifuddin, Ettanya Nabila yang selalu mendukung penulis selama ini.

17. adek-adekku grup diskusi tugas angkatan 19 terkhusus kepada Rohit, Erik, Farid, Farhan, Bayu, Reza, Marjul, Marwah, dan Muthiah Maezaroh, angkatan 20 Asira dan Dita, dan angkatan 21 ada Karim Dkk, yang selalu mendukung penulis dalam menyelesaikan skripsi ini.

18. teman-teman SD, teman-teman SMP, dan teman-teman SMK, serta terkhusus untuk guru-guru SD, SMP, dan SMK yang selalu menyemangati penulis selama ini.

19. Kakanda-kakanda senior dan adinda-adinda junior yang telah membantu dan mengukir pengalaman dibangku perkuliahan

20. Teman-teman KKN Gel-106 Sultra 2 atas pengalaman berharga yang telah dilalui bersama. Terkhusus untuk Vivi, Ilmi, Ayu, dan Reski Awaliah

21. Seluruh pihak yang tidak bisa penulis sebut namanya satu persatu.

Terima kasih atas do'a dan dukungannya. Semoga segala bantuan amal serta kebaikan yang telah diberikan akan mendapat balasan yang setimpal dari Allah SWT. Penulis juga menyadari bahwa skripsi ini masih terdapat kekurangan yang jauh dari kesempurnaan.

Akhir kata, semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat kepada setiap insan yang membacanya. *Alhamdulillah Robbil A'lamin.*

Wassalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Makassar, 10 Mei 2022

Penulis,



SARDIL MUTAALLIF

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	ii
LEMBAR PENGESAHAN SKRIPSI	iii
PERSETUJUAN PEMBIMBING	iv
PERSETUJUAN MENEMPUH UJIAN SKRIPSI	v
PERNYATAAN KEASLIAN PENULISAN	vi
ABSTRAK	vii
KATA PENGANTAR	viii
DAFTAR ISI.....	xiv
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang.....	1
B. Rumusan Masalah	14
C. Tujuan Penelitian.....	14
D. Kegunaan Penelitian	15
E. Keaslian Penelitian.....	16
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....	18
A. Tinjauan Umum terhadap Konsep Perlindungan Hukum.....	18
B. Tinjauan Umum terhadap Pajak	19
a. Pengertian Pajak	19
b. Fungsi Pajak.....	24
Pada umumnya dikenal adanya dua fungsi utama dari pajak, yakni fungsi <i>budgeter</i> (anggaran) dan fungsi <i>Regulerend</i> (mengatur).....	24
c. Hak dan Kewajiban Wajib Pajak.....	25
d. Utang Pajak	26
e. Penagihan Pajak.....	29
f. Pengansuran dan Penundaan Pembayaran Pajak	32
C. Tinjauan Umum terhadap Hukum Pajak	34
a. Pengertian Hukum Pajak	34
b. Sumber Hukum Pajak.....	37

D. Tinjauan Umum terhadap Penyanderaan (Gijzeling) Wajib Pajak	38
a. Pengertian Penyanderaan (<i>Gijzeling</i>)	38
b. Sumber Hukum Penyanderaan.....	41
c. Penyanderaan dan Hak Asasi Manusia	44
E. Penyanderaan (Gijzeling) dalam Hukum Pajak	46
a. Syarat Penyanderaan	46
b. Prosedur Penyanderaan	50
c. Pelaksanaan Penyanderaan.....	52
d. Hak Wajib Pajak yang Disandera.	55
e. Penghentian Penyanderaan	55
BAB III METODE PENELITIAN	57
A. Lokasi Penelitian	57
B. Populasi dan Sampel	57
C. Jenis dan Sumber Data	58
D. Teknik Pengumpulan Data	61
E. Analisis Data	62
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS	64
1. Perlindungan Hukum Wajib Pajak Terhadap Penyanderaan Dalam Penegakan Hukum Pajak	64
a. Keputusan penyanderaan yang Sah.....	73
b. Keputusan penyanderaan yang tidak abash.....	80
2. Pertimbangan Hakim Dalam Putusan Pengandilan Pajak Nomor: Put.72329/PP/M.XVIII A/99/2016 Dalam Penegakan Hukum Pajak	99
BAB V PENUTUP	106
A. Kesimpulan	106
B. Saran	108
DAFTAR PUSTAKA	110

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Indonesia adalah Negara hukum menunjukkan bahwa Negara menjunjung tinggi kedaulatan hukum sesuai amanat yang tertuang dalam batang tubuh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya ditulis dengan UUD NRI 1945) Pasal 1 ayat 3 UUD NRI 1945 yang menyatakan bahwa: “Negara Indonesia adalah Negara Hukum”. Sehingga segala tindakan atau perbuatan yang dilakukan tidak boleh bertentangan dengan hukum yang berlaku, termasuk dalam pelaksanaan kepentingan Negara maupun untuk keperluan warganya dalam kehidupan bernegara. Hal ini tentunya memberikan gambaran bahwa pada dasarnya Indonesia adalah Negara hukum bercirikan Negara kesejahteraan modern yang mana berkehendak untuk mewujudkan keadilan bagi segenap rakyat Indonesia.

Dalam konteks Indonesia adalah Negara kesejahteraan modern, pemerintah berperan aktif dalam mewujudkan keadilan dalam segala aspek kehidupan berbangsa dan bernegara. Pemenuhan hak dan kewajiban tertuju kepada pemerintah dan warganya, khususnya kepada warga sebagai wajib pajak berkewajiban membayar pajak untuk digunakan oleh pemerintah membiayai pelaksanaan pemerintahan. Sehingga ada timbal balik antara pemerintah dan warganya.

Sebagai negara yang mempunyai tingkat perekonomian maju, tentunya Indonesia berpandangan bahwa pajak merupakan sumber penerimaan yang sangat penting bagi negara.¹ Sehingga dalam hal kewajiban warga Negara yang memiliki nomor wajib pajak atau telah ditentukan sebagai wajib pajak, memiliki kewajiban untuk membayar pajaknya terhadap negara.

Secara umum pajak merupakan pungutan dari masyarakat oleh Negara berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dan terutang oleh wajib pajak dengan tidak mendapat kontra prestasi secara langsung yang hasilnya digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan nasional. Hal tersebut dapat dilihat pada Pasal 23A UUD NRI 1945 yang menyatakan bahwa "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang". Sehingga dapat diketahui bahwa pajak sangat mempengaruhi proses berjalannya pembangunan nasional di negara ini. Hal ini terlihat dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (selanjutnya ditulis dengan APBN) diberikan dengan penerimaan Negara lainnya, seperti Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP) dan Hibah.

Pada dasarnya kebutuhan dana APBN setiap tahunnya mengalami peningkatan dalam rangka kegiatan pembangunan yang penentuannya disesuaikan dengan kondisi ekonomi serta perubahan anggaran belanja. Hal tersebut tentunya berdasarkan Pasal 23 ayat 1 UUD NRI 1945 yang

¹ Jimly Asshiddiqie, *Pokok-Pokok Hukum Tata Negara Indonesia Pasca Reformasi*, Buana Ilmu Populer, Jakarta, 2007, hal.881.

menyatakan bahwa Anggaran Pendapatan Belanja Negara sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar besarnya kemakmuran rakyat.² Jika dilihat dari fungsinya pajak tidak sekadar berperan sebagai fungsi anggaran (fungsi *budgeter*) atau fungsi instrumen yang diperuntukkan sebesar-besarnya sebagai pemasukan ke dalam kas negara. Jauh dari itu, pajak juga memiliki fungsi mengatur (fungsi *regulerend*) untuk mengatur dan mengarahkan masyarakat ke arah yang dikehendaki oleh pemerintah.

Selain hal itu, dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut dengan UU KUP) bahwa “Pajak adalah Kontribusi wajib kepada Negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Hal ini berarti bahwa pajak merupakan kewajiban bagi warga Negara Indonesia yang harus dipenuhi, sehingga penagihannya dapat dilakukan secara paksa. Maka dari itu, dibutuhkan kesadaran dari warga negara agar senantiasa memenuhi kewajibannya sebagai wajib pajak.

² Imam Wildan Purbo Prakoso, Jurnal Program Magister Hukum Fakultas Hukum Universitas Indonesia Volume 1 Nomor 1 (Maret 2020) 494-500, *DHARMASISYA Vol. 1 NO. 1 (Maret 2020)*

Berkaitan dengan hal diatas, maka Hukum pajak hadir untuk mengatur segala aspek perpajakan di Indonesia yang dituangkan dalam bentuk Undang-Undang yang berkaitan dengan pajak itu sendiri. Berkaitan dengan hukum pajak, Muhammad Djafar Saidi³ membagi pengertian hukum pajak menjadi dua yaitu hukum pajak dalam arti luas dan hukum pajak dalam arti 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. Sehingga dalam konteks penegakan hukum pajak kadang kala terjadi ketidak sesuaian hubungan antara pejabat pajak dengan wajib pajak, yang kemudian menimbulkan sengketa dibidang perpajakan.

Persoalan pajak yang timbul karena ketidak sesuaian hubungan antara pejabat pajak dengan wajib pajak kerap kali memicu terjadinya sengketa pajak antara wajib pajak dengan pejabat pajak yang pada akhirnya berujung ke pengadilan pajak. Misalnya, jika pejabat pajak mengeluarkan surat tagihan pajak untuk wajib pajak yang belum membayar utang pajaknya. Namun keluarnya surat ini tetap tidak mempengaruhi wajib pajak untuk membayar utang pajaknya sehingga pejabat pajak dapat melakukan penagihan pajak secara Paksa. Penagihan secara paksa ini biasanya dilakukan dengan menerbitkan surat paksa. Landasan hukumnya didasarkan atas perintah undang-undang

³ Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak (Edisi Terbaru)*, Depok: Rajawali Pers, 2018. Hal. 1.

pajak, yaitu Undang-Undang Republik Indonesia nomor 19 tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (selanjutnya disebut dengan UU PPSP).

Unsur paksaan dalam hal ini dimaksud adalah paksaan yang tercantum dalam surat paksa maupun paksaan dalam pelaksanaan tindakan yang terkait dengan surat paksa dan dilakukan oleh juru sita pajak Negara atau daerah dengan berpatokan pada UU PPSP. Dalam hal penagihan pajak melalui surat paksa, ada upaya yang dikenal dengan istilah penyanderaan atau *Gijzeling* dalam hukum pajak. Berdasarkan Pasal 1 angka 21 UU PPSP menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan Penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu. Rumusan terkait pengertian penyanderaan dalam hukum pajak diperlukan untuk menghindari terjadinya multi tafsir atau salah tafsir dalam proses penegakan hukum pajak. Sehingga penyanderaan hanya boleh dilakukan jika penanggung pajak atau wajib pajak memenuhi syarat kuantitatif dan syarat kualitatif untuk dapat dilakukannya penyanderaan sesuai dengan ketentuan UU PPSP.

Penyanderaan (*gijzeling*) adalah salah satu alat paksa yang dapat digunakan oleh Direktorat Jenderal Pajak (selanjutnya disebut DJP) dalam hal ini yang surat keputusan perintah penyanderaannya dikeluarkan dan ditandatangani oleh Menteri Keuangan Republik Indonesia untuk memaksa wajib pajak melunasi pajak terutang yang harus dibayarkan

kepada negara. Adapun beberapa alat paksa lainnya adalah surat paksa, sita, lelang dan pencegahan.⁴ Diantara alat paksa tersebut, penyanderaan merupakan alat paksa yang menjadi upaya terakhir bila mana wajib pajak tetap tidak kooperatif setelah dilakukan upaya-upaya paksa lainnya. Sehingga dengan dilakukannya *gijzeling*/penyanderaan akan memberikan tekanan psikologis kepada penanggung pajak yang disandera agar melunasi utang pajaknya.⁵

Berdasarkan Pasal 3 ayat (1) 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 disebutkan bahwa "Penyanderaan hanya boleh dilakukan terhadap wajib pajak yang tidak melunasi utang pajaknya setelah lewat waktu 14 hari terhitung sejak tanggal surat paksa diberitahukan kepada penanggung pajak. Di samping itu, Penyanderaan hanya dilakukan terhadap wajib pajak yang mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya sebesar Rp.100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dan diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajaknya. Pada dasarnya penyanderaan bertujuan agar wajib pajak atau penanggung pajak atau keluarganya segera membayar pajak yang terutang. Hal ini dikarenakan

⁴ Muh.Amin Saleh, *perlindungan Hukum Terhadap Penanggung Pajak dalam Pelaksanaan Penyanderaan (GIJZELING)*, Fakultas Hukum Universitas Mpu Tantular, 2019, Sol Justisio : Jurnal Penelitian Hukum Volume 1, Nomor 1, April 2019 Hal 1.

⁵ Ibid. hal 2

penyanderaan mengandung konsekuensi tidak bebasnya wajib pajak atau penanggung pajak untuk berhubungan dengan keluarganya.⁶

Penyanderaan sebagai salah satu instrumen paksaan dalam hukum pajak yang telah diatur dalam Pasal 33 ayat (1) UU PPSP jo Pasal 2 dan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 pada dasarnya tidak bertentangan dengan hak asasi wajib pajak sebab penyanderaan dilakukan karena wajib pajak atau penanggung pajak tidak melunasi utang pajaknya. Namun penyanderaan ini tentunya memberikan tekanan psikis kepada wajib pajak yang telah di sandera. Terkait hal tersebut, dalam penetapan Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 Tentang Tempat dan tata cara penyanderaan, rehabilitasi nama baik wajib pajak atau Penanggung Pajak dan Pemberian Ganti Rugi dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagai pelaksanaan Pasal 36 UU PPSP mengabaikan prinsip negara hukum dan hak asasi manusia.⁷ Hal ini dapat dipahami bahwa dalam penyanderaan yang dilakukan terhadap wajib pajak pada dasarnya ia tidak melakukan tindakan pidana sehingga ia tidak boleh dirampas kemerdekaannya.⁸ Akan tetapi, lembaga penyanderaan tetap diberlakukan mengingat wajib pajak tersebut melakukan pelanggaran hukum pajak, yaitu tidak membayar pajak yang

⁶ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jakarta: PT. RadjaGrafindo Persada, 2007. Hal 142.

⁷ Op.Cit. hal 3.

⁸ Op.Cit.

terutang tepat waktu dan tidak mengindahkan upaya penagihan pajak yang telah dilakukan oleh jurusita pajak.⁹

Ketentuan tentang penyanderaan telah lama diatur dalam undang-undang perpajakan tetapi baru dilaksanakan pada tahun 2003 setelah ditetapkannya surat keputusan bersama antara Menteri Keuangan dan Menteri Perundang-undangan dan Hukum. Dengan terbitnya Skep Bersama Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan HAM No. M-02.UM.09.01 Tahun 2003 dan No. 294/KMK/.03/2003 Tentang Tata Cara Penitipan Penanggung Pajak yang Disandera di Rumah Tahanan Negara dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, semakin memperkuat dasar pelaksanaan tindakan penyanderaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak. Sehingga pada prinsipnya Penyanderaan merupakan usaha pemerintah dalam menerapkan *law enforcement* dan sebagai *shock therapy* bagi wajib pajak yang mempunyai utang pajak.

Upaya penyanderaan pada dasarnya tidak semata-mata untuk memberikan hukuman bagi wajib pajak namun untuk mendorong kepatuhan wajib pajak untuk membayar utang pajaknya. Oleh karenanya, merupakan suatu kenyataan di Indonesia, bahwa kewajiban membayar pajak belum sepenuhnya disadari oleh masyarakat. Maka dari itu, tindakan penyanderaan memang diperlukan upaya paksa dengan sanksi hukum yang dapat dilakukan oleh pemerintah terhadap wajib pajak yang memiliki pajak terutang agar segera melunasi utang pajaknya mulai dari

⁹ Op.Cit.

penyitaan sampai dengan penyanderaan wajib pajak. Namun yang menjadi pertanyaan adalah apakah sanksi hukum yang ada dalam upaya paksa terutama pada penyanderaan relevan dengan kondisi masyarakat saat ini, apakah dalam penerapan sanksinya tidak memasukkan unsur pidana sedangkan hal yang dilakukan oleh wajib pajak bukan merupakan tindak pidana. Sehingga hal ini tentunya menjadi bahan pembelajaran untuk kita semua, sebab walau bagaimanapun kita harus mengakui bahwa pajak merupakan penghasilan terbesar dari Negara yang digunakan untuk kesejahteraan masyarakat sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Dalam konteks ini, terdapat dua fenomena yang mungkin terjadi. Pertama, wajib pajak mengetahui adanya surat tagihan pajak namun dengan sengaja tidak mau membayar utang pajaknya sehingga pejabat pajak melakukan penyanderaan terhadapnya. Dan yang kedua yaitu wajib pajak tidak mengetahui adanya surat tagihan pajak berupa surat paksa sehingga wajib pajak tidak membayar pajaknya yang menyebabkan pejabat pajak melakukan penyanderaan terhadapnya.¹⁰

Senada dengan hal tersebut, sejak dilaksanakannya ketentuan terkait penyanderaan oleh pemerintah, telah banyak menimbulkan kegelisahan bagi wajib pajak yang memiliki pajak terutang yang lebih dari seratus juta rupiah dan bagi mereka yang diragukan itikat baiknya untuk melunasi utang pajaknya. Selain itu, yang menjadi kegelisahan lain adalah

¹⁰ Wawancara dengan Muhammad Djafar saidi, fakultas Hukum Unhas 21 September 2021.

apakah nantinya dalam penyanderaan oleh pejabat pajak terhadap wajib pajak tidak disertai dengan tindakan sewenang wenang.

Selanjutnya, berkaitan dengan pelaksanaan penyanderaan oleh pemerintah terhadap wajib pajak atau penanggung pajak, tentunya harus memperhatikan asas legalitas. Asas legalitas ini mengandung makna bahwa setiap perbuatan harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan. Hal ini jelas dikatakan dalam Pasal 1 ayat 3 UUD NRI 1945 yang menyebutkan bahwa Negara Indonesia adalah Negara Hukum. Artinya, bahwa setiap tindakan harus berdasarkan hukum atau peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Jika hukum pajak sebagai salah satu bagian dari lapangan hukum Administrasi Negara, maka asas legalitas dalam Hukum Administrasi Negara mengandung makna bahwa setiap pejabat yang hendak mengeluarkan keputusan atau melakukan tindakan harus berdasar pada peraturan perundang-undangan atau dikenal dengan *wetmatigheid van het bestuur*. Selain itu dalam ketentuan peraturan perundang-undangan pada Pasal 5 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan (selanjutnya disebut dengan UU No. 30 Tahun 2014), yang menyebutkan bahwa "Penyelenggaraan Administrasi Pemerintahan berdasarkan Asas Legalitas, Asas Perlindungan terhadap Hak Asasi manusia, dan Asas Umum pemerintahan yang Baik.

Dengan demikian pelaksanaan penyanderaan terhadap penanggung pajak harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Selain harus bersesuaian dengan peraturan perundang-undangan, juga salah satu asas hukum dalam peraturan perundang-undangan mengatakan bahwa (*lex Superior Derogat Legi Inferior*) yang artinya hukum yang lebih tinggi mengenyampingkan hukum yang lebih rendah. Ini berakud bahwa segala peraturan yang bertentangan dengan UUD NRI 1945 termasuk didalamnya terkait HAM maka tidak boleh dilakukan.

Berkaitan dengan hal tersebut, dalam wawancara penulis dengan salah satu konsultan Hukum Pajak yaitu Muhammad Djafar Saidi mengatakan bahwa¹¹ dalam praktiknya terkadang penyanderaan kerap kali mengalami cacat hukum. Hal ini disebabkan karena dalam penyanderaan pajabat pajak yang menyandera wajib pajak tidak berdasarkan peraturan perundang-undangan. Padahal sesuatu seperti ini sejatinya tidak dapat terjadi karena kita sebagai Negara hukum harus hidup dan menjalankan perbuatan sesuai dengan hukum. Seperti surat perintah penyanderaan yang tidak sah karena tidak jelasnya identitas wajib pajak, surat perintah penyanderaan tidak ditandatangani langsung oleh menteri keuangan. Hal ini tentunya melanggar ketentuan yang berlaku, yang mana seharusnya dalam peraturan perundang-undangan identitas wajib pajak haruslah jelas dan ditanda tangani langsung oleh menteri keuangan. Kemudian selanjutnya adalah adanya perbedaan jumlah tagihan pajak yang terutang dalam surat perintah penyanderaan dengan jumlah atau yang terdapat dalam faktur pajak wajib pajak.

¹¹ Wawancara dengan Muhammad Djafar Saidi, fakultas Hukum Unhas, November 2021.

Berkaitan dengan hal diatas, terdapat sebuah kasus dimana wajib pajak tidak mematuhi kewajibannya dalam membayar utang pajaknya sebesar 1,1 miliar. Kasus berawal dari adanya pengajuan restitusi pajak di awal tahun 2014 oleh salah seorang pekerja Bagian Perpajakan PT. AB. Setelah permohonan restitusi tersebut diajukan, ternyata pejabat pajak mendapatkan adanya utang pajak yang belum dibayarkan dengan ditarik mundur selama 10 (sepuluh) tahun ke belakang dengan jumlah utang total sebesar Rp. 1,1 miliar. Total utang tersebut berasal dari kewajiban PT. AB yang tidak melunasi pembayaran pajaknya sebesar lebih kurang Rp. 350 juta yang jika digabungkan dengan tunggakan bertotal senilai Rp. 1,1 miliar. Atas penetapan kurang bayar tersebut, sambil mencari pinjaman uang ke bank, Direktur PT. AB yang juga merupakan pemilik PT. AB meminta tenggang waktu untuk melunasi utang pajaknya kepada Direktorat Jenderal Pajak. Selain itu, Direktur PT. AB juga meminta agar pembayaran utang pajaknya bisa dilakukan dengan cara mengangsur. Hal ini dikarenakan pada waktu itu kondisi keuangan PT. AB sedang mengalami kesulitan likuiditas sebagai akibat terjadinya kondisi yang di luar kendali. Pada waktu itu data yang dimiliki PT. AB atas utang tersebut masih dalam proses pencocokan yang belum disepakati kedua belah pihak (yaitu PT. AB dan Direktorat Jenderal Pajak). Selain dari pada itu, PT. AB tidak mempunyai cukup bukti yang mendukung, dan juga tidak mempunyai pengetahuan mengenai aturan hukum dan tata cara

perpajakan dengan berbagai konsekuensi hukumnya. Menurut keterangan PT.AB, Direktorat Jenderal Pajak tidak menanggapi permohonan tersebut. Oleh karenanya PT. AB, kemudian mengajukan permohonan kepada Pengadilan Pajak agar diperkenankan membayar utang pajaknya dengan cara mengangsur.

Namun di sisi lain, Direktorat Jenderal Pajak berpendapat bahwa bahwa PT. AB tidak melunasi kewajibannya membayar pajak, dan menilai bahwa kelalaian pembayaran utang pajak PT. AB sudah melampaui tahap ketidakpatuhan bahkan penghindaran sehingga Direktorat Jenderal Pajak berpendapat bahwa perlu melakukan penyanderaan (gijzeling) terhadap wajib pajak (Direktur PT. AB). kemudian selanjutnya Direktorat Jenderal Pajak memasukkan Direktur PT. AB ke LP Salemba sebagai upaya paksa badan yang disebut dengan penyanderaan (gijzeling).¹²

Tentunya hal tersebut bertentangan dengan HAM sebagaimana dalam Pasal 28i UUD NRI 1945. Hal-hal seperti ini semestinya perlu mendapatkan perhatian dalam pelaksanaan penyanderaan sebagai penegakan hukum pajak. Dimana sesuai dengan asas legalitas pada Pasal 5 UU No.30 Tahun 2014 yang mengharuskan pemerintah dalam menjalankan pemerintahan untuk memperhatikan asas Perlindungan terhadap Hak Asasi Manusia. Sehingga hal seperti inilah perlu adanya perlindungan hukum terhadap wajib pajak yang disandera.

¹² Wawancara dengan Direktur PT. AB pada tanggal 25 Januari 2022, Jakarta.

Dari fenomena diatas wajib pajak tentunya berhak membela dirinya dan berhak mendapatkan perlindungan hukum atas tindakan penyanderaan yang dilakukan oleh pejabat pajak yang bertugas selama proses penyelesaiannya baik itu dilakukan diluar pengadilan pajak maupun di dalam pengadilan pajak.

Oleh karenanya, berdasarkan latar belakang singkat diatas, penulis mengangkat satu rumusan judul penelitian yaitu: "*Perlindungan Hukum Wajib Pajak Terhadap Tindakan Penyanderaan dalam Penegakan Hukum pajak (Studi kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.72329/PP/M.XVIII A/99/2016)*".

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah diatas, maka penulis berkeinginan untuk mengungkap suatu masalah yaitu:

1. Bagaimanakah perlindungan hukum wajib pajak terhadap Penyanderaan dalam penegakan Hukum Pajak?
2. Bagaimanakah pertimbangan Hakim dalam Putusan Pengandilan Pajak Nomor: *Put.72329/PP/M.XVIII A/99/2016* dalam Penegakan Hukum Pajak?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah diatas, maka penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk menggambarkan kepada kita semua bahwa:

1. Bagaimana sebenarnya gambaran perlindungan hukum wajib pajak terhadap Penyanderaan dalam penagakan hukum pajak.

2. Kemudian yang kedua adalah bagaimana pertimbangan hakim dalam putusan pengandilan pajak nomor: Put.72329/PP/M.XVIII A/99/2016 dalam penegakan Hukum Pajak.

Sehingga dengan kedua tujuan utama dari penulisan ini, maka dapat memberikan gambaran terkait upaya-upaya perlindungan hukum kepada wajib pajak bilamana ditetapkannya keputusan penyanderaan terhadapnya.

D. Kegunaan Penelitian

Lewat penulisan ini, diharapkan dapat memberikan manfaat baik bagi para wajib pajak, pejabat pajak, akademisi, praktisi maupun yang lainnya tentang perlindungan hukum bagi wajib pajak ketika terjadi penyanderaan oleh menteri keuangan. Sehingga kelak dapat digunakan dalam kehidupan bernegara utamanya dalam penegakan hukum pajak di Indonesia. Bagi akademisi tentunya memberikan tambahan pemahaman dan sumber pengetahuan ilmiah dalam hal penegakannya hukum pajak utamanya dalam perlindungan hukum wajib pajak. Sedangkan bagi praktisi tentunya sangat memberikan gambaran dan tambahan pengetahuan ilmiah terkait upaya-upaya yang dapat dilakukan jika terjadi penyanderaan wajib pajak sehingga dengan mudah dapat diselesaikan baik itu diluar pengadilan pajak maupun melalui pengadilan pajak dalam hal ini gugatan.

E. Keaslian Penelitian

Terkait dengan keaslian penelitian ini, berikut ini merupakan beberapa penelitian sebelumnya yang juga membahas terkait perlindungan hukum bagi wajib pajak terhadap tindakan penyanderaan yang mana substansinya berbeda dengan penelitian yang akan penulis lakukan yaitu:

1. Skripsi Muhammad Tarmidzi, *Penyanderaan Terhadap Penanggung Pajak dalam Upaya Penegakan Hukum Pajak pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Medan Polonia*, 2018, Universitas Muhammadiyah Sumatra Utara. Dalam skripsi ini pokok masalah yang dibahas adalah bagaimana penegakan hukum pajak terhadap penanggung pajak serta bagaimana mekanisme penyanderaan dalam upaya penegakan hukum pajak yang lebih normatif. Sementara itu dalam skripsi yang akan penulis buat membahas terkait bagaimana upaya perlindungan hukum itu dilakukan baik diluar pengadilan maupun melalui pengadilan pajak sebagai bentuk penegakan hukum pajak dengan melakukan studi kasus pada putusan Pengadilan Pajak Nomor:Put.72329/PP/M.XVIII A/99/2016.
2. Jurnal penelitian Hukum Muhammad Amin Saleh, *Perlindungan Hukum Terhadap Penanggung Pajak Dalam Pelaksanaan Penyanderaan (Gijzeling)* 2019 Universitas Mpu Tantular 2019 Universitas Mpu Tantular. Dalam penelitian atau artikel ini pokok

substansi yang dibahas yaitu terkait dengan perlindungan hukum wajib pajak terhadap penyanderaan secara Normatif dan menganalisis terkait epektifitas dari penyanderaan dalam peningkatan kesadaran wajib pajak. Sedangkan dalam penulisan skripsi ini membahas terkait upaya perlindungan hukum wajib pajak secara empiris dan lebih menekankan pada upaya perlindungan hukum yang tepat untuk dilakukan jika terjadi penyanderaan, dan melihat pelaksanaan atau pengimplementasian peraturan perundang-undangan dalam rangka proses penentuan penyanderaan.

3. Artikel Jurnal oleh Fontian, *Penyanderaan (Gijzeling) Sebagai Instrumen Memaksa dalam Hukum Perpajakan*, PPS UNINUS Ilmu hukum, Media Justitia Nusantara No.10 Vol. 1 September 2015. Dalam penulisan jurnal ini membahas pokok substansi terkait bagaimana tindakan penyanderaan sebagai instrumen hukum yang memaksa dan bagaimana penyanderaan itu sebagai upaya pembayaran pajak. Hal ini tentunya sangat berbeda dengan penulisan skripsi ini karena skripsi ini berfokus membahas perlindungan hukum wajib pajak terhadap penyanderaan baik melalui direktorat jenderal pajak maupun melalui pengadilan pajak, dengan mengimplementasikan segala peraturan terkait.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Tinjauan Umum terhadap Konsep Perlindungan Hukum

Satijipto Raharjo mengemukakan bahwa perlindungan hukum adalah memberikan pengayoman terhadap hak asasi manusia (HAM) yang dirugikan orang lain dan perlindungan itu di berikan kepada masyarakat agar dapat menikmati semua hak-hak yang diberikan oleh hukum.¹³Berdasarkan pendapat diatas, penulis berkesimpulan bahwa pada dasarnya perlindungan hukum itu merupakan suatu usaha dalam mempertahankan, mengayomi, melindungi, serta menjaga Hak Asasi Manusia (HAM) dari mereka yang akan merusak atau menghilangkan hak hak tersebut kepada masyarakat. Agar mereka dapat merasakan semua hak-haknya dipenuhi dan dilindungi oleh hukum.

Sedangkan menurut pendapat Phillipus M. Hadjon bahwa “Perlindungan hukum bagi rakyat sebagai tindakan pemerintah yang bersifat preventif dan represif. Perlindungan hukum yang preventif bertujuan untuk mencegah terjadinya sengketa, yang mengarahkan tindakan pemerintah bersikap hati-hati dalam pengambilan keputusan berdasarkan diskresi, dan perlindungan yang represif bertujuan untuk menyelesaikan terjadinya sengketa, termasuk penanganannya di lembaga peradilan”.¹⁴Artinya perlindungan hukum dasarnya terdapat dua macam

¹³ Satijipto Raharjo dalam Muhammad Amin Saleh, Op.Cit hlm.8.

¹⁴ Phillipus M. Hadjon, 1987, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Indonesia*, PT. Bina Ilmu, Surabaya, hlm. 20.

yaitu perlindungan yang dilakukan untuk mencegah terjadinya kerugian atau sengketa dan perlindungan yang dilakukan untuk menyelesaikan sengketa atau permasalahan yang telah terlanjur terjadi.

Sejalan dengan hal tersebut, ini menandakan bahwa pada dasarnya perlindungan hukum adalah suatu proses untuk mewujudkan tujuan dari hukum itu sendiri. Dimana dengan melakukan upaya perlindungan hukum terhadap subjek hukum akan dapat memberikan rasa keadilan, kepastian dan rasa kemanfaatan dari hukum itu sendiri sebagai wujud dari konsep Negara kesejahteraan yang menjunjung tinggi keadaulatan hukum dalam segala aspek kehidupan bernegara. Sehingga dengan demikian, Indonesia yang menyatakan dirinya sebagai Negara hukum yang sesuai dengan amanat UUD NRI 1945 pasal 1 ayat 3 yang menyatakan bahwa "Indonesia adalah Negara hukum", harus memperhatikan perlindungan hukum bagi setiap masyarakatnya. Oleh karenanya dengan memberikan perlindungan hukum kepada rakyat, merupakan bukti pengakuan pengimplementasian terhadap harkat dan marabat manusia sebagai salah satu bentuk implementasi nilai-nilai yang terkandung dalam Pancasila yang mana sangat menjunjung tinggi nilai-nilai kemanusiaan dan nilai-nilai keadilan.

B. Tinjauan Umum terhadap Pajak

a. Pengertian Pajak

Terkait dengan konsep pajak atau pengertian pajak, terdapat beberapa pendapat dari kalangan ahli dibidang pajak. Namun

sebelumnya penulis mencoba menggambarkan pengertian pajak dalam perspektif ekonomi sebagaimana yang telah dijelaskan oleh Sutedi bahwa Pajak dari perspektif ekonomi dipahami sebagai beralihnya sumber daya dari sector privat kepada sector publik. Pemahaman ini memberikan gambaran bahwa adanya pajak menyebabkan dua situasi menjadi berubah. *Pertama*, berkurangnya kemampuan individu dalam menguasai sumber daya untuk kepentingan penguasaan barang dan jasa. *Kedua*, bertambahnya kemampuan keuangan Negara dalam penyediaan barang dan jasa publik yang merupakan kebutuhan masyarakat¹⁵

Dari pendapat di atas, penulis memaknai bahwa pada dasarnya pajak merupakan alat yang digunakan oleh Negara untuk dapat menguasai dan memanfaatkan hasil dari sumber daya yang ada di Negara dengan tujuan untuk meningkatkan pendapatan guna melaksanakan pembangunan nasional untuk kesejahteraan rakyat.

Selain dari perspektif ekonomi, pajak juga dapat dipahami dari perspektif hukum. Hal ini dijelaskan oleh Soemitro bahwa Pajak merupakan suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga Negara untuk menyetorkan sejumlah penghasilan tertentu kepada Negara,

¹⁵ Adrian Sutedi, 2011, *Hukum Pajak*, cetakan pertama, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 1.

Negara mempunyai kekuatan untuk memaksa, dan uang pajak tersebut harus digunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan¹⁶

Dari pendapat diatas, penulis berkesimpulan bahwa pada dasarnya pajak merupakan suatu alat yang digunakan oleh Negara dalam bentuk iuran wajib pajak yang harus ditunaikan kepada Negara yang sifatnya memaksa dan pelaksanaanya harus berdasarkan peraturan perundang-undangan. Selanjutnya berkaitan dengan pengertian pajak, banyak ahli yang memberikan pengertian terkait pajak itu sendiri sebagaimana yang akan penulis gambarkan dibawah ini.

1. Menurut Prof. Dr. P.J.A. Adriani dalam Bohari mendefinisakan pajak sebagai berikut:

“pajak adalah iuran pada negara (yang dapat dipaksakan yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak dapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas pemerintah”.¹⁷

2. Menurut Prof. Dr. M.J.H. Smeets, menjelaskan bahwa:

“pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum dan yang dapat dipaksakan, tanpa adanya kontraprestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal individual, maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah”.¹⁸

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Bohari, 2014, *Pengantar Hukum Pajak*, cetakan ke-10, PT. RadjaGrafindo Persada, Jakarta, hlm. 23.

¹⁸ M.J.H. Smeets dalam Sutedi,Op.Cit hlm. 3.

3. Menurut Dr. Soeparman, menjelaskan bahwa:

“pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum”.¹⁹

Dari beberapa pengertian pajak yang dikemukakan oleh beberapa ahli diatas, maka penulis menarik suatu kesimpulan bahwa pajak merupakan suatu iuran yang bersifat wajib bagi yang menurut undang-undang telah termasuk sebagai wajib pajak yang dapat dipaksakan dalam penagihannya serta tidak dikenal kontra prestasi yang tujuannya untuk keperluan pembiayaan dalam menjalankan pemerintahan.

Selain itu, dari beberapa definisi atau pengertian terkait pajak yang ada diatas, maka terlihat bahwa dalam pelaksanaan sistem perpajakan harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang mana terkait hal ini harus disusun dan dibahas bersama oleh Dewan Perwakilan Rakyat (selanjutnya disebut dengan DPR) sebagai representasi dari suara rakyat bersama pemerintah sehingga pajak bukan hanya sebagai kehendak Negara dalam hal ini sebagai alat untuk mewujudkan kedaulatan Negara, akan tetapi pajak juga merupakan kehendak rakyat melalui DPR sebagai wakilnya sehingga pajak tidak hanya sebagai alat untuk mewujudkan kedaulatan Negara namun juga didalamnya ada kehendak rakyat dalam hal ini ada kedaulatan rakyat.

¹⁹ Soeparman dalam Bohari, Op.Cit hlm. 24.

Pada akhirnya pajak digunakan untuk pembangunan nasional dengan tujuan kesejahteraan rakyat. Oleh karena itu, pajak harus diatur dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku didalam suatu Negara sebagai hukum positif yang dikenal sebagai hukum pajak. Senada dengan hal tersebut, pajak dalam prespektif undang-undang perpajakan yaitu Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 menjelaskan bahwa:²⁰

“pajak adalah kontribusi wajib kepada Negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.

Berdasarkan pengertian pajak yang terdapat dalam undang-undang diatas, maka hal pokok yang harus diketahui bahwa pada dasarnya pajak merupakan iuran kita dalam membantu Negara untuk menjalankan pembangunan nasional, sehingga memana kita tidak mendapatkan imbalan langsung, namun imbalan tersebut kita rasakan dalam bentuk kebijakan-kebijakan pemerintah dalam pembangunan berbagai fasilitas yang dapat kita nikmati setiap saat kita kehendaki.

²⁰ Pasal 1 angka 1 UU No. 28 tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas UU No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan.

b. Fungsi Pajak

Pada umumnya dikenal adanya dua fungsi utama dari pajak, yakni fungsi *budgeter* (anggaran) dan fungsi *Regulerend* (mengatur).²¹

Fungsi pajak *budgeter* adalah fungsi yang letaknya disektor publik, dan pajak tersebut merupakan suatu alat untuk memasukkan uang sebanyak banyaknya ke dalam kas negara yang pada waktunya akan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara, terutama untuk membiayai pengeluaran rutin, dan apabila setelah itu masih ada sisa (*surplus*), maka *surplus* ini dapat digunakan untuk membiayai infestasi pemerintah (*public saving* untuk *public invesment*)

b) Fungsi *Regulerend* (mengatur)

Pajak mempunyai fungsi mengatur (*Regulerend*), dalam arti bahwa pajak itu dapat digunakan sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijaksanaan negara dalam lapangan ekonomi dan sosial dengan fungsi mengaturnya pajak digunakan sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya diluar bidang keuangan dan fungsi mengatur itu banyak ditujukan terhadap sektor swasta.

²¹ R Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Rafika Aditama, Op. Cit. Hal 212, dalam Muhammad Nofan, 2006, Tesis "*Perlindungan Hukum Terhadap Wajib Pajak dalam Melakukan Pendaftaran dengan Sistem Elektronik Regisration*", universitas Diponegoro. Semarang, hlm. 26

Misalnya dalam pajak perseroan salah satu pasal dari ordonansi pajak perseroan 1925 memberi kebebasan dari pajak

c. Hak dan Kewajiban Wajib Pajak.

Terkait hak dan kewajiban, tentunya wajib pajak sebagai subjek hukum sekaligus subjek pajak tentunya memiliki hak untuk dipenuhi dan kewajiban yang harus dilaksanakan. Adapaun kewajiban wajib pajak menurut undang-undang perpajakan yaitu:

- a) Mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) (Pasal 2 KUP)
- b) Mengambil sendiri blangko Surat Pemberitahuan dan blangko perpajakan lainnya di tempat-tempat yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak (Pasal 3 ayat 2 KUP)
- c) Mengisi dengan lengkap ,jelas, benar (Pasal 4 ayat 1 KUP) dan menandatangani sendiri Surat Pemberitahuan, serta mengembalikan Surat Pemberitahuan itu kepada Direktorat Jenderal Pajak (Pasal 3 ayat 1 KUP) dilengkapi dengan lampiranlampiran
- d) Melakukan pelunasan dan melakukan pembayaran pajak yang ditentukan oleh undang-undang (Pasal 9 ayat 1 jo Pasal 10 ayat 1 KUP)
- e) Menghitung sendiri, menetapkan besarnya jumlah, dan membayar pajak dalam tahun yang sedang berjalan, sesuai dengan pajak dari tahun terakhir atau sesuai dengan SKP yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (Pasal 25 PPh)
- f) Menghitung dan menetapkan sendiri jumlah pajak yang terutang menurut cara yang ditentukan (Pasal 12 KUP)
- g) Menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan-pencatatan (Pasal 28 ayat 1 dan 2 KUP)
- h) Menunjuk wakil badan yang bertanggung jawab tentang kewajiban perpajakan (Pasal 32 ayat 1 KUP)

Selain itu, wajib pajak juga memiliki hak-hak yang harus dipenuhi oleh Negara berdasarkan undang-undang perpajakan yaitu:

- a) Wajib pajak mempunyai hak untuk mengajukan surat keberatan dan surat minta banding (Pasal 27 KUP)
- b) Wajib pajak berhak menerima tanda bukti pemasukan SPT (Pasal 6 ayat 1 KUP)
- c) Wajib Pajak mempunyai hak melakukan pembetulan SPT yang dimasukkan (Pasal 8 ayat 1 KUP)
- d) Wajib pajak mempunyai hak untuk mengajukan permohonan penundaan pemasukan SPT (Pasal 3 ayat 4 KUP)
- e) Wajib pajak mempunyai hak untuk mengajukan permohonan penundaan atau pengangsuran pembayaran pajak (Pasal 9 ayat 4 KUP)
- f) Wajib pajak mempunyai hak untuk mengajukan permohonan perhitungan pajak atau pengembalian kelebihan pembayaran pajak serta berhak memperoleh kepastian terbitnya surat keputusan kelebihan pembayaran pajak (Pasal 11 ayat 1 jo Pasal 17 ayat 2 KUP)
- g) Wajib pajak mempunyai hak untuk memberi kuasa khusus kepada orang yang dipercaya untuk melaksanakan kewajiban pajaknya (Pasal 32 ayat 3 KUP)

d. Utang Pajak

Pada dasarnya istilah utang pajak tidak berbeda dengan pajak terutang sebagai hal yang harus ditunaikan atau dibayarkan oleh wajib pajak. Hal ini dikemukakan oleh Muhammad Djafar Saidi bahwa kedua istilah tersebut pada hakikatnya suatu hal yang sama saja atau tidak berbeda karena merupakan suatu yang harus dibayar lunas oleh wajib pajak dalam jangka waktu tertentu. Selain itu, penggunaan istilah utang pajak dan pajak terutang ditemukan

berbeda dalam undang-undang, utamanya UU KUP dan UU PPDSP.²²

Terkait dengan pengertian utang pajak, telah dijelaskan dalam Pasal 1 angka 8 UU No 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa yang menyatakan bahwa:

“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.”

Namun dalam undang-undang Ketentuan Umum Perpajakan menjelaskan bahwa:

“pajak yang terutang adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam masa pajak, dalam tahun pajak atau dalam bagian tahun pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.”

Dari kedua pengertian diatas, pada dasarnya memiliki perbedaan secara prinsipil. Muhammad Djafar saidi memberikan pandangan bahwa sebenarnya perbedaan antara kedua istilah tersebut bukan merupakan suatu perluasan pengertian utang pajak, melainkan hanya ketidaksesuaian antara UU KUP dengan UU PPDSP. Lanjut dikatakan bahwa jika terjadi hal semacam ini, dalam penerapannya digunakan asas hukum yang mengatakan bahwa

²² Muhammad djafar saidi, Op.Cit, hlm. 165.

aturan yang khusus mengesampingkan aturan umum (*lex Specialis Derogat Legi Generalis*).”:²³

Menurut hemat penulis, penggunaan istilah utang pajak atau pajak terutang pada dasarnya sama saja. Namun dalam pengimplementasiannya tergantung nomengkatur yang digunakan apakah utang pajak atau pajak terutang untuk dapat ditentukan peraturan mana yang dapat digunakan. Namun dalam konteks penagihan pajak, berdasarkan asas yang dikemukakan diatas, maka peraturan yang tepat digunakan adalah UU PPDSP.

Selanjutnya jika berbicara terkait utang pajak, maka harus pula diketahui bahwa utang pajak itu tidak serta merta timbul begitu saja. Tentunya terdapat suatu sebab yang menimbulkan adanya utang pajak. Terkait sebab timbulnya utang pajak, pada dasarnya ada dua teori atau ajaran yang membahas hal demikian yaitu sebagai berikut.

- Teori Formil.

Teori ini dikembangkan atau dipelopori oleh Mr. Steinmetz yang menyatakan bahwa:

“Timbulnya utang pajak bukan karean undang-undang pajak, namun utang pajak timbul karena perbuatan hukum dari pejabat pajabat pajak yang bertugas mengelolah pajak pusat atau pajak daerah yang menerbitkan surat ketetapan pajak terhadap wajib pajak. Selanjutnya berdasarkan teori formil ini maka surat ketetapan pajak memiliki fungsi

²³ Muhammad Djafar Saidi, Op.Cit.

sebagai: alat untuk menimbulkan utang pajak, dasar penagihan pajak, dan menentukan jumlah pajak terutang.”²⁴

- Teori materil

Teori materil tentang timbulnya utang pajak dikembangkan oleh

Prof. P.J. Adriani yang mengatakan bahwa:

“utang pajak timbul karena Undang-Undang Pajak dalam mana telah memenuhi 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. Sehingga berdsarakan teori materil ini, maka surat ketetapan pajak memiliki fungsi sebagai: dasar penagihan pajak, dan menentukan jumlah utang pajak.”²⁵

Dari pemaparan diatas, dapat dinyatakan bahwa timbulnya utang pajak karena dua hal, yaitu karena dikeluarkannya surat ketetapan pajak oleh pejabat pajak atau perbuatan pejabat pajak, dan utang pajak timbul karena terpenuhinya ketentuan-ketentuan yang disyaratkan dalam undang-undang .

e. Penagihan Pajak

Penagihan pajak sangatlah penting bagi penerimaan Negara. Sebab sebagaimana telah dikemuakakn terdahulu bahwa pajak merupakan pendapatan terbesar dari Negara dalam mejalankan pembangunan nasional untuk kesejahteraan rakyat. Sutedi menjelaskan bahwa penagihan pajak adalah serangkaian perbuatan atau tindakan yang dilakukan oleh pejabat pajak yang berwenang

²⁴ R. Santoso Brotodihardjo dalam Muhammad Djafar saidi, Op.Cit, hlm. 172.

²⁵ Ibid, hlm.167.

agar wajib pajak sebagai penanggung pajak melunasi utang pajaknya dan biaya penagihan pajak dengan cara menegur dan meperingatkannya, baik dengan cara seketika dan sekaligus, memberitahukan adanya surat paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penaynderaan, serta menjual atau melelang barang yang telah disita.²⁶ Sehingga dengan demikian penulis berkesimpulan bahwa penyitaan merupakan upaya yang dilakukan oleh pemerintah agar wajib pajak atau penanggung pajak segera menyelesaikan utang pajaknya.

Selanjutnya penagihan pajak tentunya harus berdasar dan harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan agar hal itu tidak menjadi perbuatan yang melanggar hukum pajak. Senada dengan hal ini, Muhammad Djafar Saidi pun menjelaskan bahwa penagihan pajak yang dilakukan oleh pejabat pajak yang bertugas mengelola pajak atau pejabat pajak yang bertugas mengelola pajak daerah wajib didasarkan pada suatu ketentuan pembenaran bahwa penagihan pajak merupakan perbuatan hukum yang tidak bertentangan dengan hukum pajak, Jika perbuatan hukum yang dilakukan tidak memiliki dasar yang sah, berarti telah terjadi perbuatan yang bertentangan dengan hukum pajak.²⁷

²⁶ Sutedi, Op.Cit, hlm.39.

²⁷ Muhammad Djafar Saidi, Op.Cit, hlm.195.

Maksudnya adalah penagihan yang dilakukan oleh pejabat pajak harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan, harus ada pembenaran dari undang-undang yang mengaturnya sehingga hal itu tidak menjadi perbuatan yang melanggar hukum pajak.

Adapun mengenai dasar penagihan pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, dan pajak penjualan atas barang mewah sebagaimana tercantum dalam UU KUP terdiri atas;

- Surat tagihan pajak
- Surat ketetapan pajak kurang bayar
- Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan
- Surat paksa
- Surat keputusan pembetulan, surat keputusan keberatan, dan putusan banding yang menyebabkan bertambahnya jumlah pajak yang harus dibayar.

Terkait dengan hal tersebut, muhammad Djafar Saidi mengatakan bahwa dasar penagihan pajak yang seyogyanya diatur dalam UU KUP tidak hanya seperti diatas, namun pada bagian kelima perlu ditambahkan selain putusan banding juga harus ada putusan gugatan dan putusan peninjauan kembali.²⁸Hal ini tentunya penulis sangat menyetujuinya sebab upaya upaya dalam sengketa

²⁸ Muhammad Djafar Op.Cit, hlm 195-196.

pajak tidak sampai pada bandin administratif saja akan tetapi ada gugatan dan ada peninjauan kembali.

Kembali pada penagihan, Sutedi juga berpendapat bahwa “apabila apa bila utang pajak sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran belum dilunasi, akan dilaksanakan tindakan penagihan pajak, dengan surat teguran, surat paksa, juru sita pajak, surat sita, dan lelang”²⁹ Bohari menyatakan bahwa surat tagihan pajak dikeluarkan apa bila:³⁰

- a. Pajak dalam tahun berjalan tidak atau kurang bayar
- b. Wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda administrasi dan/atau bunga.
- c. Dari hasil penelitian surat pemberitahuan (SPT) terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan atau salah hitung.

f. Pengansuran dan Penundaan Pembayaran Pajak

Dalam peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.03/2007, diatur terkait pengansuran dan penundaan pembayaran pajak. Ketentuan tersebut dapat dilihat sebagai berikut.

Pasal 9

Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan secara tertulis untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak yang masih harus dibayar dalam Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang

²⁹ Sutedi, Op.Cit, hlm. 39-42.

³⁰ Bohari, Op.Cit, hlm. 118.

terutang bertambah, serta Pajak Penghasilan Pasal 29, kepada Direktur Jenderal Pajak.

Dalam ketentuan diatas, menjelaskan bahwa wajib pajak dapat melakukan pengajuan permohonan secara tertulis kepada direktorat jenderal pajak untuk mengansur atau menunda pembayaran pajaknya. Hal ini tentunya sesuai dengan hak wajib pajak yang terdapat dalam Pasal 9 ayat 4 UU KUP. Sehingga dalam pelaksanaan ketentuannya oleh DJP, harus memperhatikan hal-hal tersebut untuk menjamin perlindungan hukum bagi wajib pajak sebelum menentukan keputusan penyanderaan.

Pasal 10

(1) Permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9, harus diajukan paling lama 9 (sembilan) hari kerja sebelum saat jatuh tempo pembayaran utang pajak berakhir disertai alasan dan jumlah pembayaran pajak yang dimohon diangsur atau ditunda.

(2) Apabila ternyata batas waktu 9 (sembilan) hari kerja sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dapat dipenuhi oleh Wajib Pajak karena keadaan di luar kekuasaannya, permohonan Wajib Pajak masih dapat dipertimbangkan oleh Direktur Jenderal Pajak sepanjang Wajib Pajak dapat membuktikan kebenaran keadaan di luar kekuasaannya tersebut.

Pasal 11

(1) Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat keputusan atas permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 berupa menerima seluruhnya, menerima sebagian, atau menolak, paling lama 7 (tujuh) hari kerja setelah tanggal diterimanya permohonan.

(2) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah lewat, Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan Wajib Pajak dianggap diterima.

(3) Surat keputusan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) yang menerima seluruhnya atau sebagian, dengan jangka waktu masa angsuran atau penundaan tidak melebihi 12 (dua belas) bulan dengan mempertimbangkan kesulitan likuiditas atau keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak.

(4) Terhadap utang pajak yang telah diterbitkan surat keputusan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) atau ayat (2) tidak dapat lagi diajukan permohonan untuk mengangsur atau menunda pembayaran.

Dari beberapa ketentuan diatas, dapat digambarkan bahwa pada dasarnya dalam hal wajib pajak melakukan permohonan pengangsuran atau penundaan untuk membayar utang pajaknya, DJP wajib memberikan tanggapan dengan batas waktu yang ditentukan. Selain itu wajib pajak juga berkewajiban menghormati keputusan DJP terkait permohonan yang diajukannya bilamana dalam proses penerbitan keputusannya tidak melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan yang terkait.

C. Tinjauan Umum terhadap Hukum Pajak

a. Pengertian Hukum Pajak

Terkait dengan hukum pajak, banyak ahli yang telah mengemukakan definisinya mengenai hukum pajak itu sendiri. Hal ini dapat kita lihat sebagai berikut.

1. Menurut Sutedi

“Hukum pajak adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melali kas Negara, sehingga hukum pajak tersebut merupakan hukum publik yang mengatur hubungan Negara dengan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak. Hukum pajak tersebut

dibedakan atas hukum pajak formil dan hukum pajak materil. Hukum pajak materil, memuat ketentuan-ketentuan tentang siapa yang dikenakan pajak dan siapa-siapa yang dikecualikan dengan pajak dan berapa yang harus dibayar. Hukum pajak formil, memuat ketentuan-ketentuan bagaimana mewujudkan hukum pajak materil jadi kenyataan.”³¹

Adapun unsur-unsur dalam hukum pajak menurut yaitu:

- Siapa-siap wajib pajak dan apa kewajiban mereka terhadap pemerintah.
- Objek-objek apa yang dikenakan pajak
- Cara penagihan
- Cara mengajukan keberatan dan sebagainya. ³²

2. Menurut Muhammad Djafar

“bahwa pengertian Hukum pajak pada garis besarnya dapat dibagi dalam arti luas dan dalam arti sempit. Hukum Pajak dalam arti luas adalah hukum yang berkaitan dengan pajak. Hukum pajak dalam arti sempit adalah seperangkat kaidah hukum tertulis yang mengatur hubungan antara pejabat pajak dengan wajib pajak yang memuat sanksi hukum”. ³³

3. Menurut Bohari

“hukum pajak adalah sutau kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan anatara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Dengan lain perkataan bahwa hukum pajak menerangkan:

- Siapa-siap wajib pajak (subjek pajak)
- Objek-objek apa yang dikenakan pajak
- Kewajiban wajib pajak terhadap pemerintah
- Timbulnya dan hapusnya hutang pajak
- Cara penagihan pajak, dan
- Cara mengajukan keberatan dan banding pada peradilan pajak”. ³⁴

4. Menurut Rochmat Soemitro

“Hukum pajak adalah suatu kumpulan peraturan yang mengatur hubungan natar pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Lain kata hukum pajak menerangkan terkait:

- Siapa-siap wajib pajak (subjek Pajak)
- Kewajiban-kewajiban mereka terhadap pemerintah

³¹ Sutedi, Op.Cit hlm.6.

³² Ibid

³³ Muhammad Djafar Saidi, Lot.Cit hlm.1.

³⁴ Bohari, Op.Cit, hlm. 29

- Hak-hak pemerintah
- Objek-objek yang dikenakan pajak
- Cara penagihan
- Cara pengajuan keberatan dan sebagainya”.³⁵

5. Menurut Santoso Brotodihardjo

“hukum pajak yang disebut hukum fiskal adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan uang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas Negara, sehingga merupakan sebagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara Negara dengan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya disebut wajib pajak).”³⁶

6. Menurut Y. Sri Pudyatmoko

“Secara umum Hukum pajak dapat dibedakan menjadi dua, yakni hukum pajak material dan hukum pajak formal.³⁷ Hukum pajak material memuat norma-norma yang menerangkan mengenai:

- Keadaan, perbuatan-perbuatan, dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenai pajak (Objek pajak) atau disebut juga *tatbestand*.
- Siapa-siapa yang harus dikenai pajak (subyek pajak/wajib pajak); dan
- Berapa besarnya pajak

Disamping itu termasuk didalamnya:

- Peraturan-peraturan yang memuat kenaikan-kenaikan, denda-denda;
- Peraturan-peraturan yang memuat hukuman-hukuman terhadap ketentuan perpajakan
- Peraturan-peraturan tentang tata cara pembebasan dan pengembalian pajak;
- Peraturan-peraturan tentang hak mendahului dari *fiscus*.

Adapun yang dimaksud dengan hukum pajak formal adalah serangkaian norma yang mengatur cara untuk menjelmakan Hukum pajak material menjadi suatu kenyataan. Artinya

³⁵ Rochmat Soemitro dalam Muhammad Djafar Saidi, Op.Cit hlm.2.

³⁶ 5. Santoso Brotodihardjo dalam Y. Sri Pudyatmoko, 2006, *Hukum Pajak*, edisi Revisi, C.V. ANDI OFFSET, Yogyakarta, hlm. 51.

³⁷ Ibid, hlm 53.

keberadaan hukum pajak formil menyesuaikan dengan kebutuhan yang dikehendaki untuk berlakunya hukum pajak materil. Agar hukum pajak materil dapat berlaku efektif maka hukum pajak formil harus ada. Hukum pajak formal antara lain mengatur:

- Pendaftaran objek pajak dan wajib pajak
- Pemungutan pajak
- Penyetoran pajak
- Pengajuan keberatan
- Permohonan banding
- Permohonan pengurangan dan penundaan pembayaran, dan lain sebagainya.

Berdasarkan beberapa pendapat ahli diatas mengenai hukum pajak, maka dapat digambarkan bahwa hukum pajak pada dasarnya seperangkat kaidah-kaidah hukum atau aturan-aturan hukum dalam bentuk tertulis yang isinya mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pejabat pajak dengan rakyat sebagai wajib pajak dan memuat aturan terkait perpajakan yang dilengkapi dengan upaya-upaya hukum dan sanksi hukum.

b. Sumber Hukum Pajak

Dalam hukum pajak sebagai bagian dari ilmu hukum, hukum pajak tidak mengenal sumber hukum yang tidak tertulis. Hal ini berdasarkan pengertian hukum pajak, bahwa kaidah hukum pajak hanya ada karena tertulis dan tidak boleh dilakukan secara kebiasaan. Sehingga dengan demikian kebiasaan yang juga merupakan salah satu sumber hukum tidak termasuk sebagai sumber hukum dalam hukum pajak.³⁸ Namun demikian, sebagai sumber hukum dasar nasional yang menjiwai peraturan perundang-

³⁸ Muhammad Djafar Saidi, Op. Cit hlm.4.

undangan di bidang perpajakan sehingga memegang perananan penting dalam kemajuan sumber hukum tertulis. Di mana Pancasila sebagai alat untuk menguji sumber-sumber hukum tertulis, apakah bertentangan atau tidak dengan Pancasila sebagai dasar hukum tertinggi di Indonesia. Sehingga dengan demikian Pancasila sebagai dasar untuk menentukan benar tidaknya substansi hukum yang terkandung dalam setiap sumber-sumber hukum pajak yang bersifat tertulis adalah sebagai berikut:³⁹

1. Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945)
2. Perjanjian Internasional
3. Yurisprudensi di bidang Pajak, dan
4. Doktrin di bidang perpajakan.

D. Tinjauan Umum terhadap Penyanderaan (*Gijzeling*) Wajib Pajak

a. Pengertian Penyanderaan (*Gijzeling*)

Penyanderaan diatur kali pertama didalam Pasal 209-224 HIR (*Herzien Indslach Reglement*) yang mengatur dapatnya seseorang ditahan sampai orang tersebut membayar utangnya. Namun pada tahun 1964, penyanderaan dipandang melanggar hak asasi manusia, maka dari itu penyanderaan dihentikan penggunaannya melalui Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 21 dan pada tahun 1964 diperkuat lagi untuk penghentian penggunaannya melalui

³⁹ Muhammad Djafar Saidi, *ibid.* hlm .4.

SEMA Nomor 4 Tahun 1975. Seiring berjalannya waktu, penyanderaan kembali digunakan, untuk jenis piutang Negara kepada rakyat atau badan hukum yang digunakan oleh pemerintah sebagai penagihan pajak kepada wajib pajak atau penanggung pajak.⁴⁰

Selanjutnya terkait dengan penyanderaan dalam hukum pajak, banyak ahli yang menjelaskan hal demikian diantaranya Muhammad Djafar Saidi mengatakan bahwa penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan wajib pajak atau penanggung pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu. Selain itu penyanderaan tidak boleh dilakukan sebelum dilaksanakannya pencegahan karena hal ini berkesinambungan.⁴¹ Selain itu, upaya penahanan atau pengekangan badan kepada wajib pajak atau penanggung yang dilakukan oleh juru sita pajak di tempat tertentu, dengan jangka waktu tertentu, yang dimaksudkan agar wajib pajak atau penanggung pajak segera memenuhi utang pajaknya.⁴²

Brotodihardjo mengemukakan bahwa "*lifsdwang, gijzeling*, penyanderaan adalah penyitaan atas barang orang berutang pajak.⁴³ Senada dengan hal demikian, Rohcmat Soemitro bahwa

⁴⁰ Sani Imam Santoso. 2014. Teori Pidana dan Sandera Badan Gijzeling. Penaku, Jakarta, hal. 105

⁴¹ Muhammda Djafar Saidi, Op.Cit, hlm. 222

⁴² Y. Sri Pudyatmoko, Op.Cit, hlm. 187.

⁴³ R. Santiso Brotodihardjo, 2008, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Refika Aditama, Bandung, hlm. 202.

sandera adalah alat paksa lain yang tidak langsung.⁴⁴ Artinya adalah penyanderaan yang dilakukan itu belum menjamin terbayarnya utang pajak, namun penyanderaan itu pada hakikatnya bertujuan untuk memberikan dampak psikologis/kejiwaan bagi penanggung pajak yang tidak memebayar utang pajaknya.

Penyanderaan dalam UU Nomor 19 Tahun 1997 jo UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa Pasal 1 angka 21 menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu.⁴⁵

Adapun pengertian *gijzeling* menurut PERMA Nomor 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan bahwa *gijzeling* mempunyai arti yaitu upaya paksa tidak langsung dengan memasukkan seseorang debitur yang beriktikad tidak baik ke dalam Rumah Tahanan Negara yang ditetapkan oleh Pengadilan, untuk memaksa yang bersangkutan agar memenuhi kewajibannya.⁴⁶ Dengan demikian, berdasarkan pengertian terkait dengan penyanderaan baik menurut ahli maupun menurut undang-undang maka penulis berkesimpulan bahwa pada dasarnya penyanderaan adalah

⁴⁴ Rochmat Soemitro, 1987, *Azas dan Dasar Perpajakan 2*, PT. Eresco, Bnadung, hlm. 83.

⁴⁵ Pasal 1 angka 21 UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa

⁴⁶ Pasal 1 PERMA Nomor 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan

penahanan sementara wajib pajak atau penanggung pajak sampai dia membayar atau menyelesaikan utang pajaknya.

Selanjutnya terkait dengan pengertian penyanderaan dalam UU PPSP pada kalimat “tempat tertentu”, Ida Zuraidah menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan “tempat tertentu adalah:⁴⁷

- a. Tertutup dan terasing dari masyarakat
 - b. Mempunyai fasilitas terbatas, serta
 - c. Mempunyai sistem pengamanan dan pengawasan yang memadai.
- b. Sumber Hukum Penyanderaan
1. Sumber Hukum diterapkannya Penyanderaan

Dalam sistem hukum Indonesia, penyanderaan atau paksa badan telah cukup lama dikenal yaitu pada zaman penjajahan belanda. *Gijzeling* ditaur dalam pasal 209 sampai 224 HIR atau pasal 242 sampai dengan 258 RBg. Dalam ketentuan tersebut dijelaskan bahwa jika tidak memenuhi atau tidak cukup barang untuk memastikan pelaksanaan keputusan, maka ketua pengadilan negeri dapat memberi perintah untuk melaksanakan surat sita guna menyandera debitur. Namun dalam ketentuan tersebut, yang disita bukanlah barang, akan

⁴⁷ Ida Zuraidah dalam Khoirul Hidayah, dan Mudawamah, 2015, *Gijzeling dalam Hukum Pajak Indonesia (kajian peraturan perundang-undangan dan integrasi islam)*, UIN-Maliki Pers, Malang, hlm. 27.

tetapi orang dan berkaitan dengan hubungan antara debitur dan juga kreditur secara hukum perdata.⁴⁸

Selanjutnya dalam SEMA Nomor 4 tahun 1975 menyatakan bahwa penyanderaan sebagaimana ditaur dalam Pasal-pasal 209s/d224 HIR dan Pasal-pasal 242 s/d 258 RBg, merupakan tindakan “perampasan kebebasan bergerak seseorang” dalam rangka eksekusi suatu putusan perkara perdata yang telah mempunyai kekuatan pasti, putusan perkara dimulai dengan penyitaan barang-barang milik pihak yang kalah, tetapi orang tersebut sama sekali tidak memiliki barang atau barang-barang miliknya tidak cukup banyak untuk melunasi hutangnya.

Selanjutnya dalam berbagai permasalahan terhadap pelaksanaan penyanderaan, penerapan penyanderaan kemudian diberhentikan dengan alasan bertentangan dengan peri kemanusiaan. Namun dalam berjalannya waktu penyanderaan dianggap sebagai salah satu upaya efektif dalam penegakan hukum bagi debitur yang tidak beritikad baik, maka Mahkamah Agung Menginstruksikan kembali berlakunya *Gijzeling* melalui PERMA Nomor 1 tahun 2000 Tentang Lembaga Paksa Badan. Sehingga dengan berdasarkan hal tersebut maka penyanderaan dalam PERMA tersebut hanya

⁴⁸ Y. Sri Pudyatmoko, Op.Cit hlm.112.

dikenakan kepada debitur yang mampu membayar utangnya namun beritikad tidak baik untuk melunasi utangnya.

2. Hukum Pajak Sebagai Sumber Hukum Penyanderaan

Penyanderaan dalam perpajakan merupakan pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menemukannya ditempat tertentu.⁴⁹ Selanjutnya dalam hukum pajak, penyanderaan merupakan upaya hukum terakhir akibat dari ketidak mauan atau ketidakmampuan debitur untuk melunasi utang pajaknya karena memiliki itikad tidak baik. Sehingga dengan hal tersebutlah maka wajib pajak yang memiliki kemampuan untuk membayar pajak namun beritikad tidak baik untuk tidak membayar utang pajaknya maka dapat dilakukan penyanderaan terhadapnya.

Penyanderaan dalam hal penagihan pajak pada dasarnya diatur dalam UU Nomor 19 tahun 1959, namun penyanderaan tidak pernah digunakan lagi sejak dicabut oleh Mahkamah Agung melalui Sema Nomor 2 Tahun 1964 tertanggal 22 Januari 1964. Kemudian selanjutnya, Lembaga Paksa Badan dihidupkan kembali dalam masalah perpajakan melalui UU No. 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000.

⁴⁹ Pasal 1 Butir 4 PP No. 137 Tahun 2000.

Kemudian, untuk melaksanakan perintah UU tentang penagihan pajak dengan Penyanderaan, pemerintah mengeluarkan PP No. 13 Tahun 2000 Tentang Tempat dan Tata cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, dan Pemberian Ganti Rugi dalam Rangka Penagihan Pajak. Selain hal tersebut, juga ada peraturan lain yang menjadi sumber atau dasar dalam penggunaan penyanderaan yaitu Surat keputusan Bersama antara Menteri Keuangan serta Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia No. M-02.UM.01 Tahun 2003 dan N.294/KMK.03/2003 Tentang Tata Cara Penitipan Penanggung Pajak yang disandera di Rumah Tahanan Negara dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dan juga Keputusan DJP No. KEO-218PJ/2003 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Naik Penanggung Pajak yang disandera.⁵⁰

c. Penyanderaan dan Hak Asasi Manusia

Dalam hukum pajak, Paksa badan (*Gijzeling*) adalah pengekangan sementara waktu kebebasan wajib pajak sebagai penanggung pajak dengan cara menempatkannya disuatu tempat tertentu sebagaimana termuat dalam Pasal 1 butir 1 UU No. 19 Tahun 1997. Sedangkan dalam SEMA No. 4 tahun 1975 menyatakan bahwa Penyanderaan (*Gijzeling*) sebagaimana diatur

⁵⁰ Y. Sri Pudyatmoko, Op.Cit hlm.114.

pada Pasal-pasal 209 HIR sampai dengan 224 HIR dan Pasal-pasal 242 R.Bg sampai dengan 258 R.Bg. merupakan tindakan “perampasan kebebasan beregerak seseorang” dalam rangka pelaksanaan suatu putusan perkara perdata yang telah mempunyai kekuatan hukum mengikat. Penyanderaan dalam HIR dan R.Bg. ini tidak diterapkan bagi pihak yang membangkan melainkan untuk orang yang tidak mampu yang tidak mungkin dapat melunasi utang-utangnya.

Selanjutnya, penyanderaan dicabut dalam rangka eksekusi putusan pengadilan dilakukan karena mengingat bahwa pemerintah Indonesia cukup serius dalam menyuaran terkait perlindungan terhadap Hak Asasi Manusia. Hal ini dapat kita lihat dalam Pasal 28A-28J UUD NRI 1945 yang mengatur terkait Hak Asasi Manusia yang diantaranya adalah hak untuk hidup.⁵¹ Selanjutnya, ketika berbicara lembaga paksa badan atau penyanderaan dalam upaya penegakan hukum pajak, maka sangat relevan jika hal ini dibicarakan dengan memperhatikan hak-hak asasi manusia dari pranata nasional dilihat dalam Pasal 28I UUD NRI 1945 yang menyatakan bahwa:

- a. Hak untuk hidup, hak untuk tidak disiksa, hak kemerdekaan pikiran dan hati nurani, hak beragama, hak untuk tidak diperbudak, hak untuk diakui sebagai pribadi, dan hak untuk tidak dituntut atas dasar hukum yang

⁵¹ Resmaya Agnesia Mutiara Sirait, Op.Cit.

- berlaku surut adalah hak asasi manusia yang tidak dapat dikurangi dalam keadaan apapun.
- b. Setiap orang berhak bebas dari perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apapun dan berhak mendapat perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu,
 - c. ...dan seterusnya s/d ayat (5)

Sehingga dengan demikian, berdasarkan hak-hak diatas maka penyanderaan pada dasarnya merupakan kriminalisasi terbatas (*limited criminalization*) terhadap wajib pajak atau penanggung pajak yang mana hal ini memungkinkan bertentangan dengan Hak Asasi manusia

E. Penyanderaan (Gijzeling) dalam Hukum Pajak

a. Syarat Penyanderaan

Karena penyanderaan merupakan salah satu upaya penagihan pajak, maka penyanderaan tidak boleh dilakukan dengan cara sewenang-wenang dan juga tidak bertentangan dengan rasa keadilan serta memiliki kepastian hukum yang jelas, maka dalam melakukan penyanderaan harus diperhatikan syarat-syarat tertentu yang telah ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan, baik itu syarat kuantitatif, maupun syarat kualitatif. Sehingga dengan demikian, sebelum melakukan penyanderaan terhadap wajib pajak sebagai penanggung pajak, pejabat pajak yang bertugas untuk menyandera harus terlebih dahulu mendapatkan data yang benar terhadap penanggung pajak yang hendak disandera.

Adapun syarat-syarat tersebut terdapat dalam Pasal 33 UU No. 19 Tahun 1997 Tentang PPSP yaitu:⁵²

1. Penyanderaan hanya dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak yang mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya sebesar Rp.100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dan diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajak.
2. Penyanderaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat dilaksanakan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh Pejabat setelah mendapat izin tertulis dari Menteri atau Gubernur Kepala Daerah Tingkat I.
3. Masa penyanderaan paling lama 6 (enam) bulan dan dapat diperpanjang untuk selama-lamanya 6 (enam) bulan. (4)
4. Surat Perintah Penyanderaan memuat sekurang-kurangnya:
 - a. identitas Penanggung Pajak
 - b. alasan penyanderaan
 - c. izin penyanderaan
 - d. lamanya penyanderaan dan
 - e. 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 sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan dalam Pasal 29 dapat diubah dengan Peraturan Pemerintah.

Terkait dengan ketentuan diatas, dalam penjelasan UUPPS, untuk Pasal 33 Ayat 1 dijelaskan bahwa Penyanderaan adalah salah satu bagian dari upaya penagihan pajak yang pelaksanaannya dalam bentuk pengekangan sementara waktu terhadap kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu. Supaya penyanderaan tidak dilakukan dengan sewenang-wenang dan juga tidak berkontradiksi dengan rasa keadilan bersama, maka ditetapkan syarat-syarat tertentu, baik syarat yang bersifat kuantitatif,

⁵² Pasal 33 UU No 19 tahun 1997 tentang PPSP.

yaitu harus mencukupi utang pajak dalam jumlah tertentu, dan juga syarat yang bersifat kualitatif, yaitu diragukannya itikad baik Penanggung Pajak untuk membayar utang pajak, serta telah dilaksanakannya penagihan pajak kepada wajib pajak sampai dengan Surat Paksa. Sehingga dengan demikian, Pejabat mendapatkan data atau informasi yang terpecaya yang dibutuhkan sebagai bahan pertimbangan untuk mengajukan permohonan izin penyanderaan baik kepada menteri keuangan maupun gubernur atau kepala daerah tingkat I. Penyanderaan harus dilaksanakan secara sangat selektif, hati-hati, dan merupakan upaya atau cara terakhir.

Kemudian hal tersebut diperkuat dengan surat edaran Direktoral Jenderal Pajak Nomor SE-01/PJ/2020 Tentang Pelunasan Utang Pajak yang Menjadi Kewajiban Penanggung Pajak Atas Wajib Pajak Badan Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa yang pada bagian materi terkait dengan tahapan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa bagian a-b yaitu:⁵³

- a. Pada dasarnya penagihan pajak dilakukan apabila penanggung pajak tidak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak.
- b. Terhadap penanggung pajak yang tidak melunasi utang pajak, pejabat dapat melakukan tindakan penagihan pajak, dengan tahapan:
 1. Menerbitkan surat teguran atau surat lainnya yang sejenis
 2. Melakukan penagihan seketika dan sekaligus

⁵³ Lihat Surat Edaran Direktoral Jenderal Pajak Nomor SE-01/PJ/2020.

3. Memberitahukan surat paksa
4. Melakukan penyitaan barang milik penanggung pajak
5. Melakukan penjualan barang milik penanggung pajak yang telah disita
6. Mengusulkan pencegahan
7. Melakukan penyanderaan.

Syarat-syarat diatas kemudian dilengkapi serta dipertegas kembali oleh ketentuan Pasal 2 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 (selanjutnya disebut dengan PP No. 137 tahun 2000) yang menyatakan bahwa:⁵⁴

“Penyanderaan hanya dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak yang tidak melunasi utang pajak setelah lewat jangka waktu 14 (empat belas) hari terhitung sejak tanggal Surat Paksa diberitahukan kepada Penanggung Pajak.”

Selanjutnya, dari beberapa syarat diatas, terdapat syarat kuantitatif dan kualitatif yaitu pada pasal 33 ayat 1 UU PPSP yang mana pada dasarnya Syarat Kuantitatif, yaitu apabila penanggung pajak mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya Rp100 juta, dan Syarat Kualitatif, yaitu diragukannya iktikad baik penanggung pajak dalam melunasi utang pajaknya dan telah dilaksanakan penagihan pajak sampai dengan surat paksa.

⁵⁴ Pasal 2 PP No 137 tahun 2000

Selanjutnya, Adapun kriteria penanggung pajak yang diragukan itikad baiknya berdasarkan Pasal 3 ayat (1) huruf d Keputusan Dirjen Pajak No. Kep218/PJ./2003 disebutkan tentang petunjuk bahwa penanggung pajak diragukan itikad baiknya, jika :⁵⁵

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

b. Prosedur Penyanderaan

Pelaksanaan *Gijzeling* atau penyanderaan dalam ketentuan atau peraturan perpajakan adalah sebagai berikut.

1. Izin Penyanderaan

Penyanderaan hanya dapat dilakukan terhadap wajib pajak/penanggung pajak dengan izin sebagai berikut:⁵⁶

1. Permohonan izin penyanderaan diajukan oleh Pejabat atau atasan Pejabat kepada Menteri Keuangan untuk

⁵⁵ pasal 3 ayat (1) huruf d Keputusan Dirjen Pajak No. Kep218/PJ./2003

⁵⁶ PP No.137 tahun 2000, Op.Cit, pasal 4

penagihan pajak pusat atau kepada Gubernur untuk penagihan pajak daerah.

2. Permohonan izin penyanderaan memuat sekurang-kurangnya:
 - a. identitas Penanggung Pajak yang akan disandera
 - b. jumlah utang pajak yang belum dilunasi
 - c. tindakan penagihan pajak yang telah dilaksanakan, dan
 - d. uraian tentang adanya petunjuk bahwa Penanggung Pajak diragukan itikad baik dalam pelunasan utang pajak.

Selanjutnya, Surat Perintah Penyanderaan diterbitkan oleh Pejabat pajak yang berwenang setelah adanya izin penyanderaan seketika setelah diterimanya izin tertulis dari Menteri Keuangan untuk penagihan pajak pusat atau dari Gubernur untuk penagihan pajak daerah. Surat Perintah Penyanderaan tersebut sekurang-kurangnya memuat:⁵⁷

- a. identitas Penanggung Pajak
- b. alasan penyanderaan.
- c. izin penyanderaan
- d. lamanya penyanderaan dan
- e. tempat penyanderaan

2. Tempat dan jangka waktu Penyanderaan

Terkait dengan tempat penyanderaan diatur dalam Pasal 6 PP No. 137 Tahun 2000 yaitu:⁵⁸

- (1) Penanggung Pajak yang disandera ditempatkan ditempat tertentu sebagai tempat penyanderaan dengan syarat-syarat sebagai berikut:

⁵⁷ PP No. 137 tahun 2000, Op.Cit, pasal 5

⁵⁸ PP No 137 tahun 2000, Op.Cit, pasal 6

- a. tertutup dan terasing dari masyarakat
 - b. mempunyai fasilitas terbatas, dan
 - c. mempunyai sistem pengamanan dan pengawasan yang memadai.
- (2) Sebelum tempat penyanderaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dibentuk, Penanggung Pajak yang disandera dititipkan di rumah tahanan negara dan terpisah dari tahanan lain.
 - (3) Ketentuan lebih lanjut mengenai penyanderaan Penanggung Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) ditetapkan dengan keputusan bersama Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia.

Adapun terkait dengan jangka waktu penyanderaan yaitu:⁵⁹

“Jangka waktu penyanderaan selama-lamanya 6 (enam) bulan dihitung sejak Penanggung Pajak ditempatkan dalam tempat penyanderaan dan dapat diperpanjang untuk paling lama 6 (enam) bulan.”

Artinya jika dalam masa penyanderaan selama 6 bulan yang dihitung sejak ditematkannya penanggung pajak dalam rumah atau tempat penyanderaan dan utang pajaknya belum juga terselesaikan, maka waktu penyanderaan dapat diperpanjang untuk paling lama 6 bulan. Dengan demikian penulis berkesimpulan bahwa jangka waktu penyanderaan dimulai dari sejak awal sampai dengan masa perpanjangan adalah hanya 2 kali 6 bulan atau sebanyak 12 bulan (1 tahun).

c. Pelaksanaan Penyanderaan

Dalam pelaksanaannya, penyanderaan baru akan mulai dilaksanakan apa bila surat perintah penyanderaan telah diterima

⁵⁹ PP No 137 tahun 2000, Op.Cit, Pasal 7

oleh penanggung pajak. Dimana juru sita memberikan salinan penyanderaan terhadap penanggung pajak kepada kepala tempat penyanderaan.

Selanjutnya Juru Sita menyampaikan Surat Perintah Penyanderaan langsung kepada Penanggung Pajak dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang penduduk Indonesia yang telah dewasa, dikenal oleh Juru Sita dan dapat dipercaya.⁶⁰ Dalam melaksanakan penyanderaan Juru Sita Pajak dapat meminta bantuan Kepolisian atau Kejaksaan dalam hal:⁶¹

- 1) Juru sita menemui kesulitan ataupun karena alasan keamanan dan keselamatan Juru Sita Pajak dan saksi-saksi.
- 2) Penanggung Pajak yang akan disandera tidak dapat ditemukan, bersembunyi, atau melarikan diri.

Selain hal diatas, jika wajib pajak atau penanggung pajak yang akan disandera yang sedang berada diluar wilayah kerja kantor yang menerbitkan surat paksa baik itu melarikan diri ataupun sengaja menghindar dengan niat bersembunyi maka maka Kepala Kantor dimaksud tetap dapat menerbitkan Surat Perintah Penyanderaan, dan memerintahkan Juru Sita Pajak untuk melaksanakan penyanderaan terhadap Penanggung Pajak yang berada di luar

⁶⁰ Pasal 5 ayat 1 Keputusan Ditjen Pajak Nomor 218 Tahun 2003

⁶¹ Pasal 5 ayat 2 dan ayat 3 Keputusan Ditjen Pajak Nomor 218 Tahun 2003

wilayah kerjanya sehingga Kepala Kantor yang diminta bantuan wajib memberikan bantuan, antara lain:⁶²

- 1) Keterangan dan informasi tentang keberadaan Penanggung Pajak dimaksud
- 2) Memperbantukan Juru Sita Pajak dan menyediakan saksi
- 3) Koordinasi dengan aparat Pemerintah Daerah/Kepolisian setempat
- 4) Sarana dan prasarana yang diperlukan untuk pelaksanaan penyanderaan.

Kemudian jika penanggung pajak menolak untuk menerima surat perintah penyanderaan, maka juru sita pajak dapat meninggalkan surat perintah penyanderaan tersebut di tempat penanggung pajak yang akan disandera dengan membuat berita acara yang isinya lebih kurang sebagai berikut:⁶³

- a. nomor dan tanggal Surat Perintah Penyanderaan
- b. izin tertulis Menteri Keuangan atau Gubernur
- c. identitas Juru sita Pajak
- d. identitas
- e. identitas Penanggung Pajak yang disandera
- f. tempat penyanderaan
- g. lamanya penyanderaan dan
- h. identitas saksi penyanderaan.

Kemudian setelah itu, Salinan Berita Acara Penyanderaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) disampaikan kepada kepala tempat penyanderaan, Penanggung Pajak yang disandera, dan Bupati atau Wali kota.⁶⁴

⁶² Pasal 6 Keputusan Ditjen Pajak Nomor 218 Tahun 2003

⁶³ PP No. 137 Tahun 2000, Op.Cit pasal 9 ayat 4

⁶⁴ PP No. 137 tahun 2000, Op.Cit pasal p ayat 5

d. Hak Wajib Pajak yang Disandera.

Dalam proses penyanderaan, penanggung pajak yang disandera memiliki hak-hak sebagai berikut:⁶⁵

- a. melakukan ibadah di tempat penyanderaan sesuai dengan agama dan kepercayaannya masing-masing
- b. memperoleh pelayanan kesehatan yang layak sesuai dengan ketentuan yang berlaku
- c. mendapat makanan yang layak termasuk menerima kiriman dari keluarga;
- d. menyampaikan keluhan tentang perlakuan petugas
- e. memperoleh bahan bacaan dan informasi lainnya atas biaya Penanggung Pajak yang disandera
- f. menerima kunjungan dari, keluarga, pengacara dan sahabat; dokter pribadi atas biaya sendiri; rohaniawan.

e. Penghentian Penyanderaan

Penyanderaan dapat dihentikan bilamana mana terjadi hal-hal sebagai berikut:⁶⁶

- 1) apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas
- 2) apabila jangka waktu yang ditetapkan dalam Surat Perintah Penyanderaan itu telah terpenuhi;
- 3) berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap; atau
- 4) berdasarkan pertimbangan tertentu dari Menteri atau Gubernur. Pertimbangan-pertimbangan tersebut di antaranya:
 - a) sudah melunasi minimal 50 % dari utang pajak dan sisanya akan dilunasi dengan angsuran,
 - b) sanggup melunasi utang pajak dengan menyerahkan bank garansi.

⁶⁵ pasal 14 PP No. 137 Tahun 2000, Op.Cit dan pasal 9 Keputusan Ditjen Pajak Nomor 218 Tahun 2003.

⁶⁶ Pasal 14 Keputusan Ditjen Pajak Nomor 218 Tahun 2003, sebagaimana telah diubah dengan peraturan direkur jenderal pajak nomor Per-03/PJ/2018 Tentang perubahan Keputusan Ditjen Pajak Nomor 218 tahun 2003.

- c) sanggup melunasi utang pajak dengan menyerahkan kekayaan senilai dengan utang pajaknya
- d) penanggung pajak telah berumur 75 tahun atau lebih, dan
- e) untuk kepentingan perekonomian Negara dan kepentingan umum