

**PENYANDERAAN (GIJZELING) SEBAGAI INSTRUMEN MEMAKSA
DALAM HUKUM PERPAJAKAN**

Oleh :

Fontian

Abstract

Tax is a compulsory levy for every citizen who governed with legislation which is the basis of taxation. Tax authorities have the authority to use force/actions to be taken to enable the taxpayer to pay the tax. Coercion can be direct ie the seizure and auction of goods or execution of which is called before the execution must be carried out stage as warning, reprimand, installment payment or the tax authorities actively enforced by issuing a forcing letter. Gijzeling will apply with the condition of the taxpayer does not immediately pay off their tax debt while the tax authorities have been doing things like letters of reprimand, letters of forced, confiscation. Gijzeling is temporarily restraining the freedom of taxpayers by placing certain somewhere. Gijzeling did not result in the abolishment of tax debt and tax collection due to the cessation of implementation based on tax laws, the tax debt is paid off if already paid or due to expiry. This study will examine the actions of Gijzeling in the enforcement of tax law as a repressive force of law and legal protection of the taxpayers as a tax payment to the Gijzeling -taking attempt.

Research Method described by structured research conducted by scientific normative juridical approach, ie legal research to library materials and secondary data from the study of the principles contained in the laws and methods of comparative law. Analysis with descriptive analytical research specifications also conducted to analyze Gijzeling For Forcing Instruments of Taxation Law.

The study found Gijzeling in a last-ditch attempt taxation sufficient morally and psychologically for taxpayers who do not have good faith to pay taxes which Gijzeling must be done carefully in accordance with applicable regulations, because otherwise it would result in excess counter-productive that does not comply with the law. Law Protection of taxpayers regarding the implementation of Gijzeling has been regulated in detail in the form of quantitative and qualitative terms, and go through the other steps first.

Keywords: Tax, Tax Billing, Gijzeling

Abstrak

Pajak adalah pungutan wajib bagi setiap warga negara yang diatur dengan peraturan perundang-undangan yang merupakan dasar pemungutan pajak. Fiskus memiliki kewenangan untuk melakukan paksaan/tindakan yang harus diambil agar wajib pajak membayar pajaknya. Pemaksaan dapat bersifat langsung yaitu dengan penyitaan dan pelelangan barang-barang atau disebut dengan eksekusi yang mana sebelum eksekusi dilakukan harus dilakukan tahapan seperti pemberian peringatan, teguran, angsuran pembayaran atau terakhir fiskus aktif dengan cara mengeluarkan surat paksa. Penyanderaan akan dilakukan dengan kondisi wajib pajak tidak segera melunasi utang pajaknya sementara itu fiskus telah melakukan hal-hal seperti surat teguran, surat paksa, penyitaan. Penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan wajib pajak dengan menempatkannya disuatu tempat tertentu. Penyanderaan tidak mengakibatkan hapusnya utang pajak dan berhentinya pelaksanaan penagihan pajak karena berdasarkan Undang-undang perpajakan, utang pajak lunas apabila sudah dibayar atau karena kadaluwarsa. Penelitian ini akan mengkaji tindakan penyanderaan (*Gijzeling*) dalam rangka penegakan hukum perpajakan sebagai kekuatan hukum yang bersifat represif dan perlindungan hukum wajib pajak sebagai upaya pembayaran pajak terhadap penyanderaan (*Gijzeling*).

Metode penelitian diuraikan dengan terstruktur secara ilmiah yang dilakukan dengan pendekatan yuridis normatif, yaitu penelitian hukum terhadap bahan pustaka dan data sekunder berupa kajian terhadap asas-asas yang terdapat dalam perundang-undangan serta metode perbandingan hukum. Analisis dengan spesifikasi penelitian deskriptif analitis juga dilakukan untuk menganalisis Penyanderaan (*Gijzeling*) Sebagai Instrumen Memaksa Dalam Hukum Perpajakan.

Penelitian menemukan *Penyanderaan (Gijzeling)* dalam perpajakan merupakan upaya terakhir yang cukup memadai secara moral dan psikologis bagi wajib pajak yang tidak mempunyai itikad baik untuk membayar pajak yang mana *Gijzeling* harus dilakukan secara hati-hati sesuai dengan peraturan yang berlaku, karena jika tidak akan menghasilkan eksekusi kontra produktif yang tidak sesuai dengan tujuannya. Perlindungan hukum bagi wajib pajak dengan diterapkannya upaya penyanderaan (*Gijzeling*) telah diatur secara rinci berupa syarat kuantitatif dan kualitatif serta harus melalui tahapan-tahapan lainnya terlebih dahulu.

Kata Kunci: Pajak, Penagihan Pajak, Penyanderaan

A. Pendahuluan

Pajak merupakan salah satu jenis pungutan wajib bagi setiap warga negara yang diatur dengan peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar pemungutan pajak. Hukum pajak disebut hukum fiskal dimana dari peraturan-peraturannya meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melalui kas negara.

Hukum pajak mempunyai kekuatan memaksa dengan beberapa tingkatan untuk memaksa kepada wajib pajak agar melunasi utang pajaknya melalui juru sita pajak atau putusan hakim melalui jalur pidana dengan memberikan sanksi-sanksi yang diatur oleh undang-undang. Utang pajak dapat dihapus dengan pembayaran, kompensasi (perjumpaan utang), pembebasan, daluwarsa (*verjaring*) dan pembatalan.

Aspek kepatuhan pajak sangat penting dalam pembangunan suatu negara dimana kepatuhan adalah menyangkut perilaku warga negara dalam pemenuhan kewajiban kenegaraannya¹. Sanksi pajak dapat berupa hukuman administrasi (tata usaha) dan hukuman pidana (*strafrechtelijk*) yang mana untuk menghindari para wajib pajak tidak memenuhi kewajibannya, fiskus memiliki kewenangan untuk melakukan paksaan/tindakan yang harus diambil agar wajib pajak membayar pajaknya.

Pemaksaan dapat bersifat langsung yaitu dengan penyitaan dan pelelangan barang-barang atau disebut dengan eksekusi yang mana sebelum eksekusi dilakukan, harus dilakukan tahapan seperti pemberian peringatan, teguran, pencicilan pembayaran atau terakhir yang bersifat aktif dengan mengeluarkan surat paksa. Penyanderaan dapat dilakukan dengan kondisi wajib pajak tidak segera melunasi utang pajaknya sementara itu fiskus telah melakukan hal-hal seperti surat teguran, surat paksa, penyitaan. Penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya disuatu tempat tertentu. Syarat kuantitatif dan kualitatif diperlukan untuk melakukan penyanderaan dimana syarat kuantitatif adalah utang pajak minimal sebesar Rp100.000.000,- sedangkan syarat kualitatif adalah itikad baiknya wajib pajak. Pejabat yang berwenang untuk melakukan penyanderaan adalah juru sita pajak.

Penyanderaan dikenal dengan istilah *liftsdwang*, di Indonesia dikenal dengan istilah peruluran dan para ahli hukum dibidang perpajakan istilah penyanderaan banyak diperdebatkan karena mengandung konotasi negatif. Juru sita Pajak bertugas:

1. Melaksanakan surat perintah penagihan seketika dan sekaligus.
2. Memberitahukan surat paksa.

¹ Timbul Hamonangan Simanjuntak, *Dimensi Ekonomi Perpajakan Dalam Pembangunan Ekonomi*, Cetakan 1, Raih Asa sukses, Jakarta 2012, Hlm 194

3. Melaksanakan penyitaan atas barang penanggung pajak berdasarkan surat perintah melaksanakan penyitaan.
4. Melaksanakan penyanderaan berdasarkan surat perintah penyanderaan.

Penyanderaan terhadap penanggung pajak tidak mengakibatkan hapusnya utang pajak dan terhentinya pelaksanaan penagihan pajak karena berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, utang pajak hapus apabila sudah dibayar atau karena kadaluwarsa, dengan demikian penyanderaan penanggung Pajak tidak mengakibatkan hapusnya utang pajak sampai dengan utang pajak dilunasi².

B. Identifikasi Masalah

- 1) Bagaimanakah tindakan penyanderaan (*Gijzeling*) dalam rangka penegakan hukum perpajakan sebagai kekuatan hukum yang bersifat represif?
- 2) Bagaimanakah perlindungan hukum wajib pajak sebagai upaya pembayaran pajak terhadap penyanderaan (*Gijzeling*)?

C. Perpajakan Indonesia

Konsep keadilan dalam pajak secara umum memiliki dua pengertian yaitu keadilan horizontal artinya setiap obyek pajak yang sama harus dipajaki sama dan yang kedua adalah keadilan vertikal yang pengertiannya mendekati kepada daya pikul, kemampuan dari setiap masyarakat wajib pajak³. Rochmat Soemitro menyebutkan dalam buku tentang dasar-dasar hukum pajak dan pajak pendapatan bahwa pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat kontra prestasi langsung yang dapat ditunjukkan serta digunakan untuk membayar pengeluaran umum negara.

Soemitro menyebutkan pengertian hukum pajak mengandung tiga unsur yaitu⁴ :

1. Adanya unsur kumpulan peraturan.
2. Unsur pemerintah atau pemungut pajak.

²Diaz Priantara, *Perpajakan Indonesia*, Mitra Wacana Media, Jakarta, Januari 2012, Hlm 130

³ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Cetakan Pertama, Sinar Grafika, Jakarta, September 2011, Hlm 255

⁴ Sumyar, *Dasar-Dasar Hukum Pajak Dan Perpajakan*, Edisi Pertama, Cetakan Pertama, Andi Offset, Yogyakarta, 2004, Hlm 1

3. Unsur rakyat sebagai pembayar pajak.

1. Fungsi Pajak

a. Fungsi *Budgetter*

Pajak merupakan alat untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara untuk membiayai pengeluaran negara

b. Fungsi Mengatur – *regulen*

Pajak digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya diluar bidang keuangan. Hukum pajak mengandung aspek hukum tata negara dan hukum pidana.

2. Pengenaan Pajak

a. *Stelsel* Pajak (cara memungut pajak)

Beberapa cara untuk memungut pajak yang dalam bahasa Belanda disebut *stelsel* atau *system*⁵. *Stelsel* pajak terdiri dari tiga sistem yaitu pemungutan pajak di depan, pemungutan pajak di tengah dan pemungutan pajak di belakang.

1) *Stelsel* riil/nyata adalah pengenaan pajak yang berdasarkan pada kondisi obyek pajak yang sebenarnya misal penghasilan orang pribadi. Pengenaan pajak ini dengan sistem pemungutan dibelakang (*naheffing*) yang dilakukan setelah tahun pajak berakhir yang menguntungkan wajib pajak karena jika ada perubahan penghasilan akan dihitung juga pada akhir masa pajak. Negara disisi lain terlambat mendapatkan pemasukan uang dimuka karena pajak akan baru diterima di akhir periode/tahun pajak berakhir.

2) *Stelsel* Anggapan (*fictieve stelsel*).

Pengenaan pajak didasarkan pada anggapan hukum (*fictie*) dasarnya yaitu penghasilan yang diterima oleh wajib pajak sama besarnya setiap tahun pajak. *Stelsel* ini menerapkan sistem pemungutan pajak di depan (*voor heffing*). Negara diuntungkan karena uang pajak masuk didepan tetapi akan menjadi lain jika penghasilan wajib pajak berubah. Wajib pajak dapat saja dirugikan jika

⁵ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Edisi Revisi, Cetakan Kelima, Refika Aditama, Bandung, 2004, Hlm 6

penghasilan menurun atau negara dirugikan jika penghasilan wajib pajak mengalami kenaikan.

3) *Stelsel* Campuran

Stelsel ini merupakan campuran dari dua *stelsel* dimana pengenaan pajak dilakukan pada awal tahun pajak dan akan dikoreksi berdasarkan keadaan yang sesungguhnya. *Stelsel* ini digunakan pada pajak penghasilan.

3. Subyek Pajak

Subyek pajak adalah orang pribadi, badan atau kesatuan lainnya yang memenuhi syarat-syarat subyek. Orang pribadi sebagai subyek pajak dapat bertempat tinggal atau berada di Indonesia ataupun di luar Indonesia. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan merupakan subyek pajak pengganti, menggantikan mereka yang berhak yaitu ahli waris. Penunjukan warisan yang belum terbagi sebagai subyek pajak pengganti dimaksudkan agar pengenaan pajak atas penghasilan yang berasal dari warisan tersebut tetap dapat dilaksanakan.

Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi:

- a. Perseroan terbatas.
- b. Perseroan komanditer.
- c. Perseroan lainnya.
- d. Badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun.
- e. Firma.
- f. Kongsi.
- g. Koperasi.
- h. Dana pensiun.
- i. Persekutuan dan perkumpulan.
- j. Yayasan.
- k. Organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga, dan bentuk badan lainnya.
- l. Kontrak investasi kolektif.
- m. Bentuk usaha tetap.

Badan usaha milik negara dan badan usaha milik daerah merupakan subyek pajak tanpa memperhatikan nama dan bentuknya sehingga setiap unit tertentu dari badan Pemerintah, misalnya lembaga, badan, dan sebagainya yang dimiliki oleh Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan untuk memperoleh penghasilan merupakan subyek pajak, termasuk pula asosiasi, persatuan, perhimpunan, atau ikatan dari pihak-pihak yang mempunyai kepentingan yang sama.

a. Subyek pajak dalam negeri

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan disebutkan bahwa:

- 1) Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia yaitu orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
- 2) Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:
 - a). Pembentukannya berdasarkan ketentuan Peraturan perundang-undangan.
 - b). Pembiayaannya bersumber dari anggaran pendapatan dan belanja negara atau anggaran pendapatan dan belanja daerah.
 - c). Penerimaannya dimasukkan dalam anggaran pemerintah pusat atau pemerintah daerah.
 - d). Pembukuannya diperiksa oleh aparat Pengawasan fungsional negara.
- 3) Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

b. Subyek pajak luar negeri

1. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia yaitu orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
2. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari hari dalam jangka waktu 12 bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang

dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

4. Wajib Pajak

Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Orang atau badan yang memenuhi syarat-syarat subyektif merupakan subyek pajak, tetapi belum tentu merupakan wajib pajak dimana untuk menjadi wajib pajak, subyek pajak itu harus memenuhi syarat-syarat obyektif yaitu menerima penghasilan kena pajak (PKP). Kewajiban pajak merupakan kewajiban publik dan tidak dapat dialihkan ke pihak lain. Subyek pajak secara teoritis akan berubah statusnya menjadi wajib pajak apabila yang bersangkutan memperoleh penghasilan kena pajak dan akan berlaku sebaliknya apabila yang bersangkutan tidak lagi memperoleh penghasilan⁶.

D. Ketetapan Pajak

Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pelaksanaan pemeriksaan dalam rangka menguji pemenuhan kepatuhan kewajiban perpajakan WP dilakukan dengan menelusuri kebenaran SPT, pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dari WP⁷.

Pemeriksa pajak dapat membuat ketetapan pajak yang mana ketetapan pajak tersebut sudah merupakan produk hukum dan apabila wajib pajak tidak memberikan tanggapan tertulis atau tidak menghadiri pembahasan akhir hasil pemeriksaan wajib dibuatkan berita acara tidak memberikan tanggapan/berita acara ketidakhadiran WP

⁶ Rochmat Soemitro, *Op.cit*, Hlm 64

⁷ Diaz Priantara, *Perpajakan Indonesia*, Mitra Wacana Media, Tanpa Kota, Januari 2012, Hlm 61

dan SKP (surat ketetapan pajak) dan STP (surat tagihan pajak) diterbitkan berdasarkan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan yang disampaikan kepada WP atau berdasarkan tanggapan tertulis WP yang disetujui oleh pemeriksa⁸.

Surat ketetapan pajak adalah surat ketetapan yang meliputi surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, surat ketetapan pajak nihil, atau surat ketetapan pajak lebih bayar. Pasal 1 Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 selanjutnya disebut dengan UU KUP disebutkan bahwa:

1. Surat ketetapan pajak kurang bayar adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah pajak yang masih harus dibayar.
2. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan adalah surat ketetapan pajak yang menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan.
3. Surat ketetapan pajak nihil adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak.
4. Surat ketetapan pajak lebih bayar adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang.

Surat ketetapan pajak berfungsi sebagai berikut⁹:

1. Sarana untuk melakukan koreksi fiskal terhadap WP tertentu yang nyata-nyata atau berdasarkan hasil pemeriksaan tidak memenuhi kewajiban formal dan atau kewajiban materiil dalam memenuhi ketentuan perpajakan.
2. Sarana untuk mengenakan sanksi administrasi perpajakan.
3. Sarana administrasi untuk melakukan penagihan pajak.
4. Sarana untuk mengembalikan kelebihan pajak dalam hal lebih bayar.

⁸ Djoko Mulyono, *Hukum Pajak, Konsep Dan Aplikasi Dan Penuntun Praktis*, Andi, Yogyakarta 2010, Hlm 176

⁹ Aristanti Widyaningsih, *Hukum Pajak Dan Perpajakan Dengan Pendekatan Mind Map*, Cetakan Kesatu, Alfabeta, Bandung, 2011, Hm 245

5. Sarana untuk memberitahukan jumlah pajak yang terutang.

Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak. Pajak pada prinsipnya terutang pada saat timbulnya objek pajak yang dapat dikenai pajak, tetapi untuk kepentingan administrasi perpajakan saat terutangnya pajak tersebut adalah:

1. Pada suatu saat, untuk pajak penghasilan yang dipotong oleh pihak ketiga.
2. Pada akhir masa, untuk pajak penghasilan yang dipotong oleh pemberi kerja, atau yang dipungut oleh pihak lain atas kegiatan usaha, atau oleh pengusaha kena pajak atas pemungutan pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah.
3. Pada akhir tahun pajak, untuk pajak penghasilan.

Direktorat jenderal pajak tidak berkewajiban untuk menerbitkan surat ketetapan pajak atas semua surat pemberitahuan yang disampaikan wajib pajak. Penerbitan suatu surat ketetapan pajak hanya terbatas pada wajib pajak tertentu yang disebabkan oleh ketidakbenaran dalam pengisian surat pemberitahuan atau karena ditemukannya data fiskal yang tidak dilaporkan oleh wajib pajak.

E. Cara Hapusnya Utang Pajak

Beberapa cara yang dapat diterapkan bagi hapusnya utang pajak sebagai berikut:

1. Pembayaran
Utang pajak akan hapus jika dilakukan pembayaran lunas dengan cara yang sesuai dengan undang-undang. Pembayaran lunas harus dilakukan dengan mata uang Rupiah Indonesia
2. Kompensasi (perjumpaan utang)
Dapat dilakukan apabila terjadi adanya kelebihan pembayaran dari jenis pajak yang lain sehingga dapat diperhitungkan kelebihan tersebut terhadap kekurangan pembayaran pajak lainnya. Cara ini hanya dapat dilakukan dengan kondisi sbb :
 - a). Utang pajak yang satu dengan utang pajak jenis lain.
 - b). Utang pajak yang satu jenis, tetapi dari tahun yang berbeda.
3. Pembebasan

Ada dua macam pembebasan yaitu :

1) *Kwijtschelding* (peniadaan utang)

Hapusnya pajak karena ditiadakan oleh fiskus dengan alasan tertentu.

2) *Ontheffing* (pembebasan)

Hapusnya utang pajak karena subyek pajak telah memenuhi hal-hal yang ditentukan oleh undang-undang untuk dibebaskan. Sebelum diberikannya pembebasan ini subyek pajak telah dikenakan pajak terlebih dahulu.

4. Daluwarsa (*verjaring*)

Daluwarsa diatur dalam KUH Perdata pasal 1946 dimana disebutkan bahwa daluwarsa adalah alat untuk memperoleh suatu hak atau dibebaskan dari suatu kewajiban karena lampaunya suatu jangka waktu sesuai dengan syarat-syarat yang ditentukan undang-undang

5. Pembatalan

Dalam hukum pajak tidak ada perikatan yang batal demi hukum berdasarkan ajaran material. Pajak hanya dapat dibatalkan jika surat ketetapan pajak dibatalkan oleh pejabat yang berwenang menurut ajaran formal.

F. Sanksi Pajak

Dalam hukum pajak dikenal dua macam hukuman yaitu :

1. Hukuman administrasi (tata usaha)

Adanya tambahan akibat dari utang pajak. Tidak menyampaikan SPT pajak penghasilan akan dikenakan pidana denda atau pidana penjara.

2. Hukuman pidana (*strafrechtelijk*)

Hukuman pidana dijatuhkan oleh hakim dapat berupa denda sejumlah uang atau hukuman penjara sesuai dengan kesalahan yang diperbuat wajib pajak.

G. Penagihan Pajak

Fiskus memiliki peraturan-peraturan untuk memberikan tindakan-tindakan yang harus diambil berupa pemaksaan agar wajib pajak membayar pajaknya untuk menghindari para wajib pajak tidak memenuhi kewajibannya. Pemaksaan ada yang

bersifat langsung yaitu dengan penyitaan dan pelelangan barang-barang yang berutang atau lazimnya disebut dengan eksekusi.

Pasal 1 angka 9 dalam UU Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa selanjutnya disebut dengan UU Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa disebutkan bahwa penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan surat paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita.

Juru sita pajak melaksanakan penyanderaan berdasarkan surat perintah penyanderaan dari pejabat sesuai dengan izin yang diberikan oleh menteri atau gubernur. Penyanderaan tetap dapat dilaksanakan terhadap penanggung pajak yang telah dilakukan pencegahan dimana biaya penyanderaan dibebankan kepada penanggung pajak yang disandera dan diperhitungkan sebagai biaya penagihan pajak¹⁰.

Sita dan lelang merupakan alat paksa yang bersifat langsung dalam pelunasan pajak, walaupun penanggung pajak tidak membayar pajak yang terutang tetapi karena penguasaan atas kekayaan miliknya telah ada pada fiskus, fiskus berwenang untuk melelangnya guna mendapatkan uang untuk pelunasan utang pajak tersebut¹¹. Penyanderaan merupakan alat paksa yang bersifat tidak langsung dimana fiskus diberikan kewenangan yang berkenaan dengan diri wajib pajak yaitu penyitaan atas badan (diri) orang yang berutang pajak yang disebut dengan sita badan atau penyanderaan (*gizeling*)¹².

Penyanderaan dalam hukum pajak sama dengan penyanderaan dalam hukum perdata mengingat perikatan yang terjadi dalam hukum pajak antara wajib pajak

¹⁰ MARIHOT PAHALA SIAHAAN, *Hukum Pajak Formal*, Cetakan Pertama, Graha Ilmu, Yogyakarta 2010, Hlm 143

¹¹ MARIHOT P. SIAHAAN, *Utang Pajak Pemenuhan Kewajiban dan Penagihan Dengan Surat Paksa*, Cetakan Pertama, RajaGrafindo Persada, Jakarta, September, 2004, Hlm 555

¹² *Ibid*, Hlm 556

dengan negara dasarnya adalah sesuai dengan perikatan yang diatur dalam hukum perdata yaitu perikatan yang lahir karena undang-undang¹³.

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 dalam pasal 4 selanjutnya disebut dengan PP nomor 137 tahun 2000, permohonan izin penyanderaan memuat sekurang-kurangnya :

1. Identitas Penanggung Pajak yang akan disandera.
2. Jumlah utang pajak yang belum dilunasi.
3. Tindakan penagihan pajak yang telah dilaksanakan.
4. Uraian tentang adanya petunjuk bahwa Penanggung Pajak diragukan itikad baik.
5. Pelunasan utang pajak.

PP Nomor 137 Tahun 2000 selanjutnya dalam Pasal 2 disebutkan bahwa penyanderaan hanya dapat dilakukan terhadap penanggung pajak yang tidak melunasi utang pajak setelah lewat jangka waktu 14 hari terhitung sejak tanggal surat paksa diberitahukan kepada penanggung pajak. Surat Perintah Penyanderaan dalam pasal 5 PP Nomor 137 Tahun 2000 memuat sekurang-kurangnya :

1. Identitas penanggung pajak.
2. Alasan penyanderaan.
3. Izin penyanderaan.
4. Lama penyanderaan.
5. Tempat penyanderaan.

Sebelum eksekusi dilakukan harus dilakukan tahapan sbb¹⁴:

1. Dengan cara memberikan peringatan.
2. Memberikan teguran.
3. Disusul dengan aturan pencicilan pembayaran atau tidak serta terakhir yang bersifat aktif dengan mengeluarkan surat paksa.

¹³ Marihot P. Siahaan, *Utang Pajak Pemenuhan Kewajiban dan Penagihan Dengan Surat Paksa*, Cetakan Pertama, RajaGrafindo Persada, Jakarta, September, 2004, hlm 595

¹⁴ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, edisi ke 4, cetakan pertama, Refika Aditama, Bandung, Juni, 2003, Hlm 196

Wajib pajak dapat dilakukan tindakan penagihan pajak oleh fiskus apabila wajib pajak tidak membayar sesuai dengan ketentuan atau membayar pajak sebagaimana mestinya¹⁵. Kondisi tertentu memungkinkan fiskus dapat melakukan penagihan pajak tanpa menunggu jatuh tempo pembayaran pajak. Pasal 6 ayat 1 Undang-Undang no 19 tahun 2000 dikatakan bahwa juru sita pajak dapat melakukan penagihan pajak dengan surat perintah penagihan seketika dan sekaligus diterbitkan apabila :

1. Penanggung pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama lamanya atau berniat untuk itu.
2. Penanggung pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan.
3. Terdapat tanda-tanda bahwa penanggung pajak akan membubarkan badan usahanya, menggabungkan usahanya memekarkan usahanya, memindahtangankan perusahaan yang dimiliki/ dikuasainya atau melakukan perubahan bentuk lainnya
4. Badan usaha akan dibubarkan oleh negara.
5. Terjadi penyitaan atas barang penanggung pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda tanda kepailitan.

H. Surat Paksa

Setelah diberikan teguran wajib pajak tetap tidak melakukan kewajibannya terhitung 21 hari maka akan diterbitkan surat paksa oleh dirjen pajak cq kantor pelayanan pajak. Pengeluaran surat paksa tersebut tidak melalui proses pengadilan. Surat paksa berupa ketentuan tertulis mempunyai titel *executorial* yang mempunyai kekuatan yang sama dengan putusan hakim yang tidak dapat diajukan banding ataupun kasasi.

Surat paksa secara substansial berisikan perintah-perintah kepada wajib pajak untuk membayar pajak terutangnya beserta jangka waktu yang diberikan untuk memenuhi kewajibannya dan dengan ancaman akan dilakukan penyitaan jika

¹⁵ MARIHOT P. SIAHAAN, *Utang Pajak Pemenuhan Kewajiban dan Penagihan Dengan Surat Paksa*, Cetakan Pertama, RajaGrafindo Persada, Jakarta, September, 2004, Hlm 356

pembayaran tidak dilakukan. Penyampaian surat tidak boleh melalui pos, dan harus dilakukan oleh juru sita.

Surat paksa secara umum yang berisikan perintah untuk membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak diterbitkan jika memenuhi hal-hal sebagai berikut¹⁶:

1. Penanggung pajak (PP) tidak melunasi utang pajak sampai dengan jatuh tempo dan telah diterbitkan surat teguran atau surat peringatan atau surat lain yang sejenis.
2. Bahwa terhadap penanggung pajak telah dilakukan penagihan seketika dan sekaligus.
3. Penanggung pajak tidak memenuhi ketentuan dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.

Terbitnya surat paksa diawali dengan terbitnya surat teguran yang mana surat teguran diterbitkan karena wajib pajak tidak membayar pajaknya setelah jatuh tempo tujuh hari lamanya.

I. Sita (*beslag*)

Penyitaan adalah suatu tindakan yang dilakukan oleh juru sita pajak untuk menguasai barang penanggung pajak untuk dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku¹⁷. Penyitaan juga sangat diperlukan dalam hukum pajak selain dalam hukum perdata dan hukum pidana.

Penyitaan merupakan tindakan penagihan lebih lanjut setelah surat paksa yang diterbitkan selama 2 hari (2*24 jam) tidak dipatuhi berupa pembayaran pajak terutang. Segala bentuk kekayaan dari pada wajib pajak dapat dijadikan obyek sita yang sebanding nilainya dengan utang wajib pajak tersebut.

Juru sita adalah pihak yang berwenang melakukan penyitaan dengan membawa surat perintah dari kepala kantor pelayanan pajak. Beberapa barang dikecualikan dalam penyitaan yaitu:

- a. Pakaian dan tempat tidur beserta perlengkapannya yang digunakan oleh penanggung pajak dan keluarga yang menjadi tanggungannya.

¹⁶ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Edisi Revisi, Salemba Empat, Jakarta, 2004, hlm 40

¹⁷ Marihot P. Siahaan *Op.cit*, hlm 41

- b. Persediaan makanan dan minuman untuk keperluan satu bulan beserta peralatan memasak yang berada di rumah.
- c. Perlengkapan penanggung pajak yang bersifat dinas yang diperoleh dari negara.
- d. Buku-buku yang bertalian dengan jabatan atau pekerjaan penanggung pajak dan alat-alat yang dipergunakan untuk pendidikan, kebudayaan dan keilmuan.
- e. Peralatan dalam keadaan jalan yang masih digunakan untuk melaksanakan pekerjaan atau usaha sehari-hari dengan jumlah seluruhnya tidak lebih dari Rp20.000.000,-

Penyitaan tidak mengubah status kepemilikan suatu barang, yang terjadi adalah penguasaan barang tersebut yang mana barang tersebut dapat saja dititipkan oleh penanggung pajak atau orang lain dan tetap dapat dipakai selama status kepemilikan barang tersebut tidak berpindah dan merusak barang-barang tersebut. Barang sitaan akan dilikuidasi melalui pelelangan untuk melunasi utang pajaknya jika setelah penyitaan dilakukan dan wajib pajak belum membayar kewajiban pajaknya maka

J. Penyanderaan

Upaya yang dilakukan fiskus untuk memaksa wajib pajak membayar pajaknya adalah dengan beberapa langkah pemaksaan. Upaya terakhir adalah dengan penyanderaan atau sita badan yang merupakan alat paksa yang bersifat tidak langsung. Sandera adalah alat paksa lainnya yang akan digunakan jika upaya-upaya diatas tidak mengalami kemajuan.

Penyanderaan tidak masuk lapangan hukum pidana karena sandera merupakan alat paksa perdata. Kondisi sandera tidak seperti penjara umumnya yang diperlakukan seperti terpidana.

Wajib pajak akan ditempatkan pada suatu tempat tertentu yang membatasi ruang geraknya yang nantinya akan membuat ia merasa tidak nyaman dengan harapan agar wajib pajak segera membayar utangnya. Pencegahan juga merupakan satu cara untuk membatasi ruang gerak wajib pajak dari aktifitasnya dengan anggapan wajib pajak dapat memperlambat atau mempersulit proses penagihan pajak.

Fiskus dapat melakukan penyanderaan jika wajib pajak tidak segera melunasi utang pajaknya setelah fiskus melakukan hal-hal seperti surat teguran, surat paksa,

penyitaan. Syarat kuantitatif dan kualitatif diperlukan untuk melakukan penyanderaan yang mana syarat kuantitatif adalah utang pajak sebesar Rp100.000.000,- sedangkan syarat kualitatif adalah mengenai itikad baiknya.

Pejabat yang berwenang untuk melakukan penyanderaan adalah juru sita pajak. PP 137 Tahun 2000 dalam pasal 7 disebutkan bahwa jangka waktu penyanderaan selama-lamanya 6 bulan terhitung sejak penanggung pajak ditempatkan dalam tempat penyanderaan dan dapat diperpanjang untuk paling lama 6 bulan.

Surat penyanderaan harus disampaikan langsung kepada penanggung pajak dan salinannya disampaikan kepada kepala tempat penyanderaan dengan 2 orang saksi. Mahkamah Agung dalam hal ini juga menerbitkan Perma nomor 1 tahun 2000 tentang lembaga paksa badan.

Tempat penyanderaan bagi wajib pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut¹⁸ :

1. Tertutup dan terasing dari masyarakat.
2. Mempunyai fasilitas terbatas.
3. Mempunyai sistem pengamanan dan pengawasan yang memadai.

Persyaratan untuk melepaskan penyanderaan adalah :

1. Utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas.
2. Jangka waktu yang ditetapkan dalam surat perintah penyanderaan telah dipenuhi.
3. Berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.
4. Berdasarkan pertimbangan tertentu menteri keuangan. Penanggung pajak yang disandera dapat melakukan gugatan terhadap penyanderaan dirinya untuk memberikan rasa keadilan tetapi tidak dapat diajukan selama yang bersangkutan dalam penyanderaan.

Penyanderaan tidak dapat dilakukan dalam kondisi sbb:

1. Penanggung pajak sedang beribadah.
2. Penanggung pajak sedang mengikuti sidang resmi.
3. Penanggung pajak sedang mengikuti pemilu.

¹⁸ Marihot P. Siahaan, *Op.cit*, hlm 572

Pasal 11 PP No 5 Tahun 1998 Tentang Penyanderaan Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa disebutkan juga bahwa penanggung Pajak yang melarikan diri dari tempat penyanderaan disandera kembali berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang dahulu diterbitkan terhadapnya, yang mana masa penyanderaan kembali adalah sama dengan masa penyanderaan menurut Surat Perintah Penyanderaan yang dahulu diterbitkan terhadapnya tanpa memperhitungkan masa penyanderaan yang telah dijalani sebelum Penanggung Pajak melarikan diri.

Biaya penyanderaan dibebankan kepada Penanggung Pajak yang disandera dan diperhitungkan sebagai biaya penagihan pajak sesuai dengan pasal 13 pada PP yang sama, termasuk dalam biaya penyanderaan antara lain, biaya hidup selama dalam penyanderaan di rumah tahanan negara dan biaya penangkapan dalam hal Penanggung Pajak melarikan diri dari rumah tahanan negara. Biaya penyanderaan merupakan salah satu biaya penagihan yang harus ditanggung oleh Penanggung pajak yang disandera.

PP Penyanderaan Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa mengatur tentang pemulihan nama baik (rehabilitasi) dan ganti rugi bagi penanggung pajak jika gugatannya dimenangkan oleh pengadilan. Rehabilitasi nama baik dilaksanakan oleh Pejabat dalam bentuk satu kali pengumuman pada media cetak harian yang berskala nasional dengan ukuran yang memadai, yang dilakukan paling lambat 30 hari sejak diterimanya permohonan Penanggung Pajak. Besarnya ganti rugi yang diberikan Pejabat kepada Penanggung Pajak adalah sebesar Rp100.000,- hari selama masa penyanderaan yang telah dijalannya. Ganti rugi diberikan paling lambat 30 hari sejak diterimanya permohonan Penanggung Pajak di pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap.

K. Analisis

1 Penyanderaan (*Gijzeling*) dalam rangka penegakan hukum perpajakan sebagai kekuatan hukum yang bersifat represif

Hukum pajak adalah hukum yang tunduk kepada norma- norma hukum¹⁹. Hukum harus memiliki kekuatan paksa agar mempunyai wibawa kepada para pelaku hukum. Hukum pajak mengatur semua milik wajib pajak yang dimiliki sekarang atau

¹⁹ Rochmat Soemitro, *Op.cit*, Hlm 90

dikemudian hari baik berupa harta bergerak maupun harta tidak bergerak yang menjadi jaminan untuk pembayaran pajaknya, dan paksaan dapat dilakukan dengan secara langsung (*parate executie*) tanpa melalui pengadilan.

Perma nomor 1 tahun 2000 tentang lembaga paksa badan menekankan pada dua hal yaitu :

- a. Penegasan perbuatan hukum debitor, penanggung atau penjamin utang yang tidak memenuhi kewajibannya untuk membayar kembali utang-utangnya dengan kondisi mampu untuk membayar. Hal ini merupakan pelanggaran hak azasi manusia yang nilainya lebih besar daripada pelanggaran hak azasi atas pelaksanaan paksa badan terhadap yang bersangkutan.
- b. Istilah *Imprisonment for civili debts* yang memberikan kesan terjadinya intervensi hukum pidana terhadap masalah-masalah perdata (utang piutang).

Penyanderaan yang dilakukan terhadap penanggung pajak sebenarnya tidak melakukan tindakan pidana sehingga wajib pajak tidak boleh dirampas kemerdekaannya, tetapi lembaga penyanderaan tetap harus diberlakukan mengingat penanggung pajak tersebut melakukan pelanggaran hukum pajak yaitu tidak membayar pajak yang terutang tepat waktu dan tidak mengindahkan tindakan penagihan pajak yang telah dilakukan oleh juru sita pajak terhadapnya²⁰.

Tindakan *imprisonment* dalam ruang lingkup masalah utang piutang dalam bentuk *gijzeling* adalah tindakan kriminalisasi terbatas yang mempunyai tujuan positif bukannya balas dendam²¹. Penyanderaan dalam hukum pajak dilakukan karena wajib pajak bukannya melakukan tindakan pidana perpajakan melainkan hanya tidak membayar kewajiban pajaknya setelah dilakukan beberapa upaya penagihan berupa pemaksaan oleh fiskus yang tidak melewati jalur pengadilan atau putusan hakim seperti halnya dalam perkara pidana.

Konteks pemaksaan dalam ruang lingkup keperdataan menjadi sebanding dengan tujuan pengumpulan atau mobilisasi pajak sebagai dana utama dalam APBN untuk kelangsungan pembangunan. Penyanderaan dengan cara melakukan pengurangan terhadap wajib pajak merupakan kombinasi antara pemaksaan secara perdata dan

²⁰ MARIHOT P. SIAHAAN, *Utang Pajak Pemenuhan Kewajiban Dan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, Cetakan Pertama, Rajawali Pers, Jakarta, September 2004, Hlm 586

²¹ *Ibid*, hlm 26

secara pidana dengan melakukan pemaksaan terhadap diri subyek hukum sebagai pihak yang disandera yang memiliki utang berupa pengurangan. Penyanderaan ini bukan terhadap obyek hukum pajak yang memiliki nilai ekonomis yang akhirnya dapat dijual tetapi lebih mengarah kepada pemaksaan terhadap subyek hukum pajak untuk mau membayar utang pajaknya. Utang pajak dengan sendirinya akan hapus jika pada masa penyanderaan wajib pajak membayar utang pajaknya.

Perikatan yang timbul karena undang-undang salah satunya dalam ruang lingkup hukum perpajakan yang mana kesetaraan antara pihak yaitu fiskus dalam hal ini adalah negara dengan pihak wajib pajak yaitu masyarakat tidak berimbang.

Penyanderaan dalam hukum perpajakan sangat diatur pelaksanaannya agar tidak melanggar hak azasi manusia karena yang dikenakan sita adalah subyek hukum wajib pajak, hal tersebut terlihat dalam pelaksanaan penyanderaan terhadap utang pajak yang telah melebihi 14 hari terhitung sejak wajib pajak menerima surat paksa untuk melunasi utang pajaknya.

Penyanderaan merupakan alat paksa yang bersifat ekstra psikologis terhadap wajib pajak yang mengganggu kenyamanan dan kebebasannya karena permasalahan yang terjadi adalah itikad baiknya si wajib pajak untuk melunasi utang pajaknya.

Permasalahan yang akan timbul adalah jika masa penyanderaan tersebut berakhir karena pembatasannya adalah 2*6 bulan si wajib pajak tetap tidak beritikad baik untuk memenuhi kewajibannya. Penyanderaan dalam HIR mengandung perbedaan yang signifikan karena melihat dari perspektif upaya terakhir jika tidak ada barang-barang wajib pajak yang mencukupi untuk memenuhi tanggung jawab pajaknya.

Pasal 209 *Herzien Inlandsch Reglement* (HIR) mengatur tentang penyanderaan yang mana disebutkan bahwa jika tidak ada atau tidak cukup barang untuk memastikan penjalanan keputusan, maka ketua pengadilan negeri atas permintaan pihak yang menang dengan lisan atau dengan surat, memberi perintah dengan surat pada orang yang berkuasa untuk menjalankan surat sita, supaya orang yang berhutang itu disenderakan (*digijzel*).

Penyanderaan merupakan cara-cara eksekusi putusan hakim selain melakukan penyitaan dan menjual lelang barang milik pihak yang kalah apabila tidak memenuhi putusan hakim. Penyanderaan menurut HIR adalah menyuruh tahan pihak yang kalah

di dalam rumah lembaga pemasyarakatan dengan maksud untuk memaksanya supaya memenuhi keputusan Hakim. Alat eksekusi penyanderaan itu hanya boleh dipergunakan, jika barang-barang untuk memenuhi isi keputusan itu tidak ada atau tidak cukup. Ini adalah alat eksekusi yang penting sifatnya, karena menyangkut kebebasan manusia.

Biaya penahanan itu, terutama biaya pemeliharaan orang yang disandera, untuk sementara ditanggung oleh pihak yang mengajukan permintaan untuk menyandera. Ongkos-ongkos itu di kemudian hari, kalau orang yang ditahan itu memenuhi sandernya, akan disuruh menanggung oleh yang disanderakan seperti yang disebutkan dalam pasal 216 HIR. Pasal 216 HIR disebutkan bahwa segala biaya pemeliharaan orang yang disanderakan itu dipertanggungkan pada pihak yang dapat izin akan menyanderaan itu, dan akan dibayarnya lebih dahulu kepada penjaga penjara tiap-tiap kali untuk tiga puluh hari lamanya, menurut aturan yang telah ada untuk hal itu, atau yang akan diadakan oleh Menteri Kehakiman. Jika penagih utang itu tidak memenuhi kewajiban ini sebelum hari yang ketiga puluh satu, maka atas permintaan barang yang berutang itu atau atas permintaan penjaga penjara, ketua pengadilan negeri dengan segera memberi perintah supaya orang yang berutang itu dilepaskan dari penyanderaan.

Pasal 210 HIR disebutkan bahwa penyanderaan itu diperintahkan untuk enam bulan lamanya, karena hukuman membayar sampai seratus rupiah; untuk setahun lamanya, karena hukuman membayar lebih dari seratus sampai tiga ratus rupiah; untuk dua tahun lamanya, karena hukuman membayar lebih dari tiga ratus sampai lima ratus rupiah; untuk tiga tahun lamanya, karena hukuman membayar lebih dari lima ratus rupiah. Biaya perkara yang turut ditanggungnya tidak termasuk pada waktu menghitung yang tersebut di atas ini.

Penyanderaan yang dikenakan kepada pihak yang kalah tidak dapat dibebankan kepada anak dan turunan keluarganya sedarah dan keluarganya semenda dalam keturunan yang ke atas sesuai dengan pasal 211 HIR Pihak yang berutang tidak dapat dikenakan tindakan penyanderaan dalam kondisi sebagai berikut:

- a. Di dalam rumah, yang dipergunakan untuk melakukan agama, selama ada kebaktian.

b. Pada tempat-tempat, di mana kuasa umum bersidang, selama ada.

Pihak yang dikenakan penyanderaan berdasarkan pasal 213 HIR dapat mengajukan perlawanan terhadap penjalanan penyanderaan itu, berdasarkan pernyataan bahwa perbuatan itu melawan hukum dan atas itu ia meminta putusan dengan segera. Ketua pengadilan negeri memerintahkan penyanderaan itu atau patut atau tidaknya orang yang berutang itu disanderakan dahulu dan sementara itu menanggihkan penyanderaan sampai dengan perlawanan itu diputuskan oleh pengadilan negeri.

Putusan pengadilan negeri atas keberatan dilakukan penyanderaan terhadap pihak yang berutang dapat diajukan banding ke pengadilan tinggi, akan tetapi dalam hal ini putusan pengadilan negeri itu boleh juga dijalankan lebih dahulu. Pasal 221 HIR dijelaskan bahwa walaupun telah dijalankan paksaan badan, maka segala barang-barang orang yang berutang itu masih tetap menanggung utangnya yang menyebabkan ia disanderakan.

Asas perundang-undangan *Lex Specialis Derogat Legi Generali* berlaku bagi HIR, karena telah terbit UU KUP yang lebih khusus mengatur tentang tata cara perpajakan yang mengatur hal berbeda dalam konteks langkah yang harus ditempuh terlebih dahulu sebelum dapat dilakukannya penyanderaan.

2. Perlindungan hukum wajib pajak dikaitkan dengan Penyanderaan (*Gijzeling*) sebagai upaya pembayaran pajak

Pasal 1 Angka 5 UU Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa disebutkan bahwa pejabat adalah pejabat yang berwenang mengangkat dan memberhentikan Juru sita Pajak, menerbitkan:

- a. Surat perintah penagihan seketika dan sekaligus.
- b. Surat paksa.
- c. Surat perintah melaksanakan penyitaan.
- d. Surat pencabutan sita.
- e. Pengumuman lelang.
- f. Surat penentuan harga limit.
- g. Pembatalan lelang.

- h. 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.

Juru sita Pajak adalah pelaksana tindakan penagihan pajak yang meliputi penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan surat paksa, penyitaan dan penyanderaan. Penyanderaan harus merupakan tindakan terakhir jalan tersebut hanya akan ditempuh jika tidak ada jalan lain lagi dan pula hanya bilamana ternyata bahwa yang terutang pajak walaupun ia mampu membayar utang pajaknya itu enggan atau tidak sudi memenuhi kewajibannya²².

Tahapan yang dilakukan pada penyanderaan merupakan tahapan terakhir bagi jurusita pajak agar wajib pajak membayar utang pajaknya, hal ini menggambarkan bahwa proses tersebut merupakan proses yang selektif dan ketat agar dapat memberikan kesempatan bagi wajib pajak memenuhi kewajibannya yang merupakan juga secara tidak langsung memberikan perlindungan hukum bagi wajib pajak. Tahapan penyanderaan dapat dipersamakan dengan tindakan terakhir dalam prinsip pidana yaitu *ultimum remedium* dalam arti sempit setelah tahapan administratif tidak efektif bagi wajib pajak maka tindakan penyanderaan merupakan upaya terakhir setelah tindakan administratif lainnya yang telah diterapkan tidak berhasil.

Norma administratif merupakan *watch dog* yaitu alat pemaksa berupa ketentuan pidana supaya norma-norma administratif tersebut ditaati²³ yang mana dalam konteks pajak alat pemaksa tersebut adalah norma administratif terhadap ketentuan kombinasi administratif dan pidana dalam UU Perpajakan.

Wajib pajak yang tidak memiliki itikad baik dalam kondisi mampu untuk memenuhi kewajiban pajaknya merupakan pengecualian untuk melakukan penerapan tahapan diatas karena kemauan pembayar pajak diragukan itikad baiknya. Pajak merupakan perikatan yang terbentuk berdasarkan undang-undang bukannya perjanjian yang mana hal ini menunjukkan pentingnya pajak bagi negara dan itikad baik bagi wajib pajak merupakan hal yang penting untuk dapat memenuhi target penerimaan

²² R. Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Cetakan kedua puluh dua, Oktober 2010, Refika Aditama, Hlm 202

²³ Eddy O.S Hiariej, Perkembangan Hukum Pidana Pajak, Cetakan Pertama, Remaja Rosdakarya, Bandung, Agusutus, 2003, Hlm 203

negara demi biaya pembangunan nasional sehingga pemaksaan dengan cara penyanderaan layak dikenakan kepada wajib pajak yang tidak beritikad baik

Hakikat penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya dirumah tahanan negara, hal ini mirip atau hampir sama dengan penahanan tersangka pelaku tindak pidana, maka penyanderaan penanggung pajak dilaksanakan secara sangat selektif, hati-hati dan merupakan upaya terakhir penagihan pajak²⁴. Penyanderaan yang dikenakan kepada wajib pajak tidak merupakan bagian dari sanksi pajak yang bersifat administratif atau hukuman pidana tapi merupakan suatu cara yang bersifat represif secara terbatas kepada wajib pajak agar membayar utang pajaknya.

Sita dan lelang merupakan alat paksa atas kekayaan milik wajib pajak yang telah ada/dikuasai oleh fiskus yang mana fiskus berwenang untuk melelangnya untuk pelunasan utang pajak sementara itu penyanderaan adalah alat paksa yang bersifat tidak langsung yang mana fiskus diberikan kewenangan melakukan penyitaan atas badan (diri) orang yang berutang pajak.

Perlindungan wajib pajak terhadap penyanderaan didominasi dalam tahapan menuju tindakan penyanderaan berupa tahapan peringatan dan teguran yang mana penyanderaan merupakan alat tekan kepada wajib pajak dengan membatasi kemerdekaannya secara terbatas. Penyitaan terhadap benda yang memiliki nilai ekonomis dengan penyitaan terhadap diri wajib pajak sama-sama memiliki substansi jaminan pembayaran utang pajak, yang mana perbedaan prinsip terkandung dalam hal benda yang disita dapat dilikuidasi untuk pembayaran utang pajak, sedangkan penyanderaan yang mendorong itikad baik wajib pajak untuk membayar utang pajaknya tidak mengandung nilai ekonomis langsung, melainkan mengandung nilai psikologis ekonomis.

Kebendaan yang dapat dikenakan penyitaan adalah sebagai berikut²⁵:

- a. Kebendaan yang dimiliki terpidana atau untuk keseluruhannya atau sebagian dipergunakannya sendiri atau baik untuk keseluruhan ataupun sebagian diperolehnya karena tindak pidana yang dilakukan

²⁴ Anang Mury Kurniawan, *Upaya Hukum Terkait dengan Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak*, Edisi Pertama, Graha Ilmu, Cetakan Pertama, Yogyakarta, 2011, Hlm 144

²⁵ Jan Remmenlink, *Hukum Pidana*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta 2003, Hlm 500

- b. Kebendaan yang telah dipergunakan untuk melakukan tindak pidana yang bersangkutan.
- c. Kebendaan dengan bantuan mana tindak pidana dilakukan dan dipersiapkan.
- d. Kebendaan dengan bantuan mana penyidikan kejahatan yang bersangkutan dihalang-halangi.
- e. Kebendaan yang dibuat atau dimaksudkan untuk melakukan suatu tindak pidana.
- f. Hak-hak kebendaan atas atau hak-hak perseorangan berkenaan dengan kebendaan yang disebutkan dalam huruf a-e

Istilah *Imprisonment for civil debts* memberikan kesan terjadinya intervensi hukum pidana sebagai bagian hukum publik terhadap masalah masalah perdata (utang piutang)²⁶. Dalam cakupan sempit dalam tindak pidana korupsi terdapat kesamaan terhadap pidana uang pengganti.

Tindakan belum melunasi pajak bukan merupakan tindakan pidana, tindakan pidana baru dapat dikenakan jika wajib pajak melakukan perbuatan pidana yang dilarang dalam undang-undang perpajakan.

PP No 137 Tahun 2000 dalam Pasal 16 Tentang Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak Dan Pemberian Ganti Rugi Disebutkan Bahwa:

- a. Dalam hal gugatan penanggung pajak dikabulkan oleh pengadilan dan putusan pengadilan tersebut telah memperoleh kekuatan hukum tetap, penanggung pajak dapat mengajukan permohonan rehabilitasi nama baik dan ganti rugi.
- b. Permohonan penanggung pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diajukan kepada pejabat yang menerbitkan surat perintah penyanderaan.
- c. Rehabilitasi nama baik dilaksanakan oleh pejabat dalam bentuk 1 kali pengumuman pada media cetak harian yang berskala nasional dengan ukuran yang memadai, yang dilakukan paling lambat 30 hari sejak diterimanya permohonan penanggung pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1).
- d. Besarnya ganti rugi yang diberikan pejabat kepada penanggung pajak adalah sebesar Rp100.000,- setiap hari selama masa penyanderaan yang telah dijalaninya.

²⁶ Jurnal Hukum Bisnis, *Lembaga Paksa Badan*, Volume 15, September Jakarta, 2001, hlm 25

- e. Ganti rugi sebagaimana dimaksud dalam ayat (4) diberikan paling lambat 30 hari sejak diterimanya permohonan Penanggung Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1).
- f. Tata cara pemberian ganti rugi sebagaimana dimaksud dalam ayat (4) ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan.

Perlindungan hukum bagi wajib pajak cukup jelas diatur dalam PP No 137 Tahun 2000 terhadap penyanderaan berupa rehabilitasi nama baik wajib pajak dan ganti rugi ekonomis berupa uang harian atas penyanderaan diri wajib pajak.

KESIMPULAN

1. *Gijzeling* merupakan upaya terakhir yang bersifat represif ekonomis, berupa pengekangan terhadap kebebasan wajib pajak sementara waktu, yang cukup memadai secara moral dan psikologis bagi wajib pajak yang tidak mempunyai itikad baik untuk membayar pajak. *Gijzeling* harus dilakukan secara hati-hati sesuai dengan peraturan yang berlaku, karena jika tidak akan menghasilkan eksese kontra produktif yang tidak sesuai dengan tujuannya.
2. Perlindungan hukum bagi wajib pajak dengan diterapkannya upaya penyanderaan telah diatur secara rinci berupa syarat kuantitatif dan kualitatif serta harus melalui tahapan-tahapan lainnya terlebih dahulu, kecuali terhadap langkah fiskus yang akan dilakukan jika waktu penyanderaan berakhir sementara itu wajib pajak belum sanggup membayar kewajiban pajaknya .

SARAN

1. Sebaiknya *Gijzeling* tidak dilakukan dalam rumah tahanan negara tetapi berupa tahanan rumah khusus yang disediakan dan dikontrol sepenuhnya oleh Direktorat Jenderal Pajak dengan maksud kondisi rumah tahanan khusus tersebut dapat dikondisikan secara spesifik untuk memaksa wajib pajak memenuhi kewajibannya mengingat langkah penyanderaan merupakan upaya perdata yang bersifat represif.
2. Perlindungan hukum bagi wajib pajak termasuk gugatan yang dikabulkan oleh pengadilan berupa rehabilitasi yang memadai misal pemberitaan tidak hanya

pada 1 surat kabar tetapi 2 surat kabar berskala nasional agar nama baik subyek pajak terpulihkan dengan maksimal dan pengaturan lebih rinci terhadap wajib pajak yang tetap tidak mampu membayar pajaknya setelah upaya penyanderaan telah dilakukan oleh fiskus.

DAFTAR PUSTAKA

Adrian Sutedi, Hukum Pajak, Cetakan Pertama, Sinar Grafika, Jakarta, September 2011

Aristanti Widyaningsih, Hukum Pajak Dan Perpajakan Dengan Pendekatan Mind Map, Cetakan Kesatu, Alfabeta, Bandung, 2011

Anang Mury Kurniawan, Upaya Hukum Terkait dengan Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak, Edisi Pertama, Graha Ilmu, Cetakan Pertama, Yogyakarta, 2011

Diaz Priantara, Perpajakan Indonesia, Mitra Wacana Media, Jakarta, Januari 2012

Djoko Mulyono, Hukum Pajak, Konsep dan aplikasi dan penuntun praktis, Andi, Yogyakarta 2010

Eddy O.S Hiariej, Perkembangan Hukum Pidana Pajak, Cetakan Pertama, Remaja Rosdakarya, Bandung, Agustus, 2003

Remmenlink Jan, Hukum Pidana, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta 2003, Hlm 500

Jurnal Hukum Bisnis, Lembaga Paksa Badan, Volume 15, September Jakarta, 2001

Marihot P. Siahaan, Utang Pajak Pemenuhan Kewajiban dan Penagihan Dengan Surat Paksa, Cetakan Pertama, RajaGrafindo Persada, Jakarta, September, 2004

_____ Utang Pajak Pemenuhan Kewajiban Dan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, Cetakan Pertama, Rajawali Pers, Jakarta, September 2004

_____, *Hukum Pajak Formal*, Cetakan Pertama, Graha Ilmu, Yogyakarta 2010

Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Edisi Revisi, Cetakan Kelima, Refika Aditama, Bandung, 2004

R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, edisi ke 4, cetakan pertama, Refika Aditama, Bandung, Juni, 2003

_____, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cetakan kedua puluh dua, Refika Aditama, Oktober 2010

Sumyar, *Dasar Dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, Edisi Pertama, Cetakan Pertama, Andi Offset, Yogyakarta, 2004

Timbul Hamonangan Simanjuntak, *Dimensi Ekonomi Perpajakan Dalam Pembangunan Ekonomi*, Cetakan 1, Raih Asa sukses, Jakarta 2012

Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Edisi Revisi, Salemba Empat, Jakarta, 2004

Peraturan Perundang-undangan

KUH Perdata

Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009

Undang-undang No 19 tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa
Peraturan Mahkamah Agung nomor 1 tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan
Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 37 tahun 2000 tentang Tempat dan tata cara penyanderaan, rehabilitasi nama baik penanggung pajak dan pemberian ganti rugi dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa

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

Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep - 21 8/PJ/2003 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan Dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak Yang Disandera