

BAB II

TINJAUAN UMUM TENTANG SANKSI PENYANDERAAN TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MEMPUNYAI UTANG PAJAK BERDASARKAN UNDANG-UNDANG NOMOR 19 TAHUN 2000 TENTANG PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA

A. Utang Pajak

1. Pengertian Utang Pajak

Pengertian utang pajak menurut Pasal 1 angka 8 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa 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.

Utang pajak dapat timbul apabila telah ada peraturan yang mendasarinya dan telah terpenuhi atau terjadi suatu *tatbestand* (sasaran perpajakan), yang terdiri dari keadaan-keadaan tertentu dan atau juga peristiwa ataupun perbuatan tertentu. Akan tetapi, yang sering terjadi adalah karena keadaan, seperti pajak-pajak yang sangat penting (yaitu atas suatu penghasilan atau kekayaan), dikenakan atas keadaan-keadaan ekonomis Wajib Pajak yang bersangkutan (walaupun keadaan itu dalam kebanyakan hal timbulnya karena perbuatan-perbuatannya). Jumlah utang pajak yang harus dibayar dalam batas waktu yang telah ditetapkan tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak (SKP) dan harus dibayar oleh Wajib Pajak ataupun Penanggung Pajak.¹

Dalam pelaksanaannya tidak semua Wajib Pajak ataupun penanggung pajak melunasi pajak yang terutang tepat waktu. Apabila sampai batas waktu yang telah

¹ Adrian Sutedi, 2016, *Hukum Pajak*, Jakarta, Sinar Grafika, hlm.73.

ditentukan utang pajak tersebut belum juga dilunasi, maka akan dilakukan tindakan penagihan utang pajak. 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 pelaksanaan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, serta menjual barang yang telah disita.

2. Timbulnya Utang Pajak

Timbulnya utang pajak dibedakan berdasarkan dua paham/aliran.

- a. Menurut Paham Formal, utang pajak timbul karena perbuatan fiskus, yaitu menerbitkan Surat Ketetapan Pajak.
- b. Menurut paham Material, utang pajak timbul karena terpenuhinya *tatbestand* (sasaran perpajakan). Artinya, jika ketentuan dalam Undang-undang terpenuhi, maka tanpa harus menunggu fiskus menerbitkan Surat Ketetapan Pajak, Wajib Pajak harus membayar pajak yang terutang.

Kembali pada contoh Mr. Brad Pritt sebagaimana diilustrasikan dalam pengertian pajak subjektif, jika Mr. Brad Pritt ternyata mempunyai penghasilan di Indonesia yang jumlahnya lebih dari Penghasilan Tidak Kena Pajak, maka Mr. Brad Pritt wajib menjadi Wajib Pajak dalam negeri di Indonesia, karena telah terpenuhi *tatbestand*, yaitu:

- a. Karena Mr. Brad Pritt tinggal di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, maka Mr. Brad Pritt merupakan Subjek Pajak Dalam Negeri Indonesia,

- b. Kedua, karena Mr. Brad Pritt mempunyai penghasilan yang besarnya lebih dari PTKP, maka ketentuan mengenai Wajib Pajak sudah terpenuhi. Maka Mr. Brad Pritt wajib menjadi Wajib Pajak di Indonesia.

Penentuan timbulnya utang pajak terkait erat dengan sistem/teknik pemungutan pajak. Dalam sistem *self assessment* dan *withholding*, timbulnya utang pajak yang cocok untuk digunakan adalah berdasarkan paham material. Karena dalam sistem *self assessment* dan *withholding*, Wajib Pajaklah yang harus aktif menghitung sendiri jumlah pajak yang terutang, kemudian menyetorkan dan melaporkannya kepada Kantor Pelayanan Pajak. Sistem PPh di Indonesia yang menganut *self assessment* (dan *withholding*), juga menerapkan paham material dalam menentukan timbulnya utang pajak. Hal ini bisa dilihat dalam Pasal 12 ayat (1) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000:

“Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya Surat Ketetapan Pajak.”

Berdasarkan sistem *Official Assessment* penentuan timbulnya utang pajak yang cocok untuk diterapkan adalah paham formal, karena dalam sistem ini fiskus yang berperan aktif dalam menghitung dan menetapkan besarnya pajak terutang.²

3. Sifat Utang Pajak

Telah kita ketahui, bahwa utang pajak pelunasannya dapat dipaksakan secara langsung. Walaupun paksaan ini dimungkinkan bukan hanya untuk pajak saja (misalnya juga untuk sumbangan dan retribusi), namun sebaliknya dapat dikatakan,

² Haula Rosdiana, Edi Slamet Irianto, 2012, *Pengantar Ilmu Pajak : Kebijakan dan implementasi di Indonesia*, Jakarta, Rajawali Press, hlm. 122.

bahwa jika kemungkinan memaksa secara langsung ini tidak ada maka kita tidaklah berhadapan dengan pajak. Untuk pajak paksaan langsung dengan cara-cara yang dilindungi oleh hukum ini (misalnya penyitaan yang disusul dengan penjualan barang-barang itu dimuka umum, bahkan paksa badan yang dinamakan penyanderaan atau gizjeling) memang sangat diperlukan, yaitu untuk meratakan beban itu sehingga dapat dirasakan keadilannya oleh masyarakat. Jadi dengan cara memaksa negara memikulkan kewajiban kepada seseorang untuk menyerahkan sebagian dari kekayaannya. Dengan demikian timbullah suatu kewajiban yang kongkret untuk melakukan suatu prestasi kepada negara.³

4. Wajib Pajak

Perpajakan di Indonesia diatur dalam Undang-undang termasuk definisi-definisi mendasar seperti Wajib Pajak. Istilah Wajib Pajak di Indonesia digunakan sebagai sebutan untuk seseorang maupun badan hukum yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai ketentuan yang berlaku. Berdasarkan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sebagaimana telah berubah beberapa kali terakhir dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 1 angka 2 yang membahas tentang pengertian 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.

Sehubungan dengan definisi diatas terdapat ciri-ciri Wajib Pajak sebagai berikut:

³ R. Santoso Brotodihardjo, S.H., 2013, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung, Refika Aditama. Hlm.35.

a. Untuk ciri-ciri yang pertama, Wajib Pajak terdiri dari 2 jenis yaitu:

- 1) Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP), Yang dimaksud Wajib Pajak orang pribadi disini sudah jelas hanya seseorang semata (pribadi). Misalnya dokter, pengacara, usahawan, TNI, PNS, POLRI dan lain sebagainya sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.
- 2) Wajib Pajak Badan (WP Badan), Berdasarkan Undang-undang KUP Pasal 1 angka 3 bahwa yang dimaksud dengan Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.

b. Ciri-ciri Wajib Pajak yang kedua adalah meliputi pembayaran pajak, pemotong pajak dan pemungut pajak. Ketiga frasa tersebut mempunyai makna yang berbeda, misalnya membayar pajak adalah seseorang pengusaha langsung membayar pajaknya ke kas negara. Contoh Pemotong pajak adalah perusahaan yang memotong pajak atas penghasilan karyawannya, sedangkan contoh pemungut pajak adalah perusahaan/bendaharawan yang memungut pajak atas pembelian barang/jasa oleh kliennya.

c. Ciri-ciri Wajib Pajak yang terakhir yaitu mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai peraturan Perundang-undangan yang berlaku. Misalnya hak wajib pajak adalah mengajukan upaya hukum, penundaan angsuran pajak, restitusi pajak,

penguraangan pajak, pemindah bukuan, surat keterangan fiskal, penundaan pelaporan SPT, imbalan bunga dan sebagainya, sedangkan kewajiban wajib pajak adalah mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP, mengisi, dan menyampaikan Surat pemberitahuan (SPT) ke Direktorat Jenderal Pajak dengan benar, jelas, lengkap dan menandatangani, serta membayar dan menyetorkan pajak terutang.

B. Penyanderaan

1. Pengertian Penyanderaan

Berdasarkan Pasal 1 angka 21 Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, Penyanderaan dalam rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa di Indonesia merupakan salah satu upaya penagihan pajak yang wujudnya berupa pengekangan sementara waktu terhadap kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu, yaitu Rumah Tahanan Negara yang terpisah dari tahanan lain. Penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di Rumah Tahanan Negara, maka penyanderaan penanggung pajak dilaksanakan sangat hati-hati, dan merupakan upaya terakhir penagihan pajak.⁴

Penyanderaan adalah alat paksa lain yang bersifat tidak langsung, yaitu belum pasti mengakibatkan pajak akan dibayar. Penyanderaan sebagai alat paksa akan diterapkan terakhir apabila alat paksa lainnya tidak memberikan hasil. Penyanderaan dilakukan dalam hal tidak ada harta kekayaan yang dapat disita atau jika wajib pajak

⁴ Rudy Suhartono, Wirawan B.Ilyas, 2010, *Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Jakarta, Salemba Empat, hlm. 155.

menyembunyikan harta kekayaannya akan dilakukan penyanderaan (atau disebut juga sita badan).⁵

2. Latar Belakang Penyanderaan

Meskipun pajak ditetapkan berdasarkan Undang-undang, pada praktiknya tidak setiap orang yang terkena Undang-undang tersebut akan dengan serta merta dan sukarela memenuhi kewajibannya. Ada sebagian orang yang tidak mau memenuhi maupun mematuhi ketentuan tersebut. Hal ini sangat disayangkan, mengingat bahwa rakyat dikenakan kewajiban untuk membayar pajak berdasarkan Undang-undang dibidang perpajakan yang diberlakukan hanya setelah memperoleh persetujuan rakyat melalui wakil-wakilnya. Jika pajak dipandang sebagai utang yang harus dilunasi oleh mereka yang berkewajiban untuk membayarnya, apa konsekuensi yang akan dikenakan jika pihak yang berkewajiban tersebut tidak mau membayar atau bahkan menghindar dari kewajiban tersebut?⁶

Dalam hubungan antara debitur dengan kreditur, terdapat sanksi berupa hukuman penjara terhadap debitur yang tidak sanggup atau tidak bersedia untuk melunasi utangnya kepada kreditur. Hukuman penjara tersebut tentunya harus dilaksanakan dalam koridor hukum yang berlaku, dimana debitur hanya dapat ditahan sebagai jaminan utang sampai ada pihak ketiga, seperti anggota keluarga atau saudara dari debitur yang bersedia melunasi utangnya. Dalam sistem hukum di Indonesia yang menganut sistem hukum daratan eropa, tindakan melakukan penahanan tersebut dikenal dengan nama penyanderaan (*gijzeling*).⁷ Dengan demikian, dapat disimpulkan

⁵ Sahya Anggara, 2016, *Hukum Administrasi Perpajakan*, Solo, Pustaka Setia, hlm. 205.

⁶ Y. Sri Pudyatmoko, 2007, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, hlm. 111.

⁷ Sjahdeini, "Jurnal Hukum Bisnis Volume 12", I (Januari, 2001), hlm. 43.

bahwa penyanderaan (*gijzeling*) merupakan akibat dari ketidakmauan atau ketidakmampuan debitur untuk memenuhi kewajiban guna membayar utang-utangnya kepada kreditur.

Wajib Pajak sebagai debitur dalam kaitannya dengan pajak disandera karena yang bersangkutan tidak mampu atau tidak mau memenuhi kewajibannya. Hal ini dilakukan untuk memaksa Wajib Pajak melunasi utang pajaknya, khususnya Wajib Pajak yang tidak mempunyai kemauan untuk itu. Dengan demikian yang memiliki kriteria untuk dikenakan penyanderaan terutama adalah mereka yang mempunyai kemampuan untuk memenuhi kewajibannya, tetapi tidak mau memenuhinya.⁸

3. Pengaturan Mengenai Penyanderaan

Dalam sistem hukum Indonesia, lembaga penyanderaan sudah cukup lama dikenal. Pasal 209 sampai Pasal 244 *HIR (Herziene Inlandsch Reglement)* atau *RIB (Reglement Indonesia yang diperbarui)* mengatur mengenai lembaga tersebut. Dalam ketentuan tersebut dinyatakan bahwa jika tidak ada atau tidak cukup barang untuk memastikan pelaksanaan keputusan, maka Ketua Pengadilan Negeri dapat memberi perintah untuk melaksanakan surat sita guna menyandera debitur. Dalam hal ini, yang disita adalah orangnya dan berkaitan dengan hubungan antara debitur dan kreditur secara Hukum Perdata.

Selain itu ketentuan mengenai penyanderaan juga dapat ditemukan dalam Pasal 242 sampai Pasal 258 *RBg (Rechtsreglement voor de Buitengewesten)*, yaitu *Reglement Hukum Acara untuk Daerah Luar Jawa dan Madura*. Pasal 243 menyatakan bahwa penyanderaan dapat ditentukan secara berjenjang sesuai dengan besar-kecilnya

⁸ Y. Sri Pudyatmoko, 2007, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, hlm. 111.

jumlah yang harus dipenuhi oleh debitur. Dalam *RBg* juga diatur mengenai persyaratan usia, kondisi, dimana ssorang tidak dapat disandera, tempat penyanderaan, wewenang penyanderaan, dan sebagainya. Dalam ketentuan tersebut juga dinyatakan bahwa penyanderaan dilakukan atas permohonan kreditur.

Secara normatif, penyanderaan dalam bidang perpajakan sudah dikenal paling tidak sejak tahun 1959. Pada tahun tersebut, pemerintah mengeluarkan Undang-undang No. 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara dengan Surat Paksa. Pada Pasal 1 Undang-undang tersebut diatur mengenai penyanderaan dalam rangka utang kepada negara. Tujuan dari dibentuknya lembaga penyanderaan pada waktu itu tidak lain adalah agar Wajib Pajak atau Penanggung Pajak segera melunasi utang pajaknya. Selain Undang-undang tersebut, pada tahun berikutnya, yakni pada tahun 1960, dikeluarkan Undang-undang Nomor 49/Prp/1960 tentang Panitia Urusan Piutang Negara, dimana Pasal 1 Undang-undang ini mengatur mengenai penyanderaan dalam rangka utang kepada Negara.

Dalam perkembangan selanjutnya, Mahkamah Agung RI menerbitkan Surat Edaran Ketua Mahkamah Agung (SEMA) No. 2 Tahun 1964 jo. Nomor 2 Tahun 1975, yang memerintahkan kepada semua Ketua Pengadilan dan Hakim untuk tidak lagi menggunakan peraturan-pengaturan mengenai *Gijzeling* yang terdapat dalam Pasal 209 sampai Pasal 224 *RIB/HIR* (*Reglement* Indonesia yang diperbarui) serta Pasal 242 sampai 258 *Rbg*, karena lembaga penyanderaan tersebut dianggap bertentangan dengan perikemanusiaan. Tetapi, penerbitan SEMA ini secara yuridis normatif menimbulkan pertanyaan mengenai apakah SEMA dibenarkan untuk meniadakan berlakunya suatu *Reglement* di Indonesia, sekalipun *Reglement* tersebut merupakan peninggalan pemerintah kolonial.

Kemudian, kompleksnya permasalahan perpajakan membuat lembaga penyanderaan dihidupkan kembali melalui Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000. Hal ini antar lain dimaksudkan untuk mendukung upaya penegakan hukum (*law enforcement*) dibidang pajak sekaligus mendorong pemenuhan kewajiban pajak oleh Wajib Pajak secara adil. Penerbitan Undang-undang tersebut kemudian diikuti oleh Mahkamah Agung RI melalui Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2000, yang menetapkan lembaga paksa badan atau penyanderaan. Menurut pendapat Mahkamah Agung, istilah “*gijzeling*” sebagai terjemahan kata “sandera” atau “penyanderaan” dipandang tidak lagi tepat karena tidak mencakup debitur yang mampu tetapi tidak mau memenuhi kewajibannya. Dengan demikian, istilahnya disempurnakan menjadi “paksa badan” atau *imprisonment for civil debts*.

Untuk melaksanakan Undang-Undang tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, Pemerintah mengeluarkan 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. Selain Peraturan Pemerintah tersebut, dikeluarkan juga SKB (Surat Keputusan Bersama) antara Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Nomor M-02.UM.01 Tahun 2003 dan Nomor 294/KMK.03/2003 tentang Tata Cara Penitipan Penanggung Pajak yang Disandera di Rumah Tahanan Negara dalam rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Selanjutnya, peraturan tersebut ditindaklanjuti dengan diterbitkannya Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-218/PJ/2003 tentang

Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak yang Disandera.⁹

4. Syarat-Syarat Penyanderaan

Sebelum membicarakan penyanderaan lebih lanjut, perlu dipahami bahwa penyanderaan dilakukan terhadap Penanggung Pajak atau orang pribadi yang memenuhi syarat sebagai Wajib Pajak. Penanggung Pajak sebenarnya dapat dikatakan sebagai pihak yang bertindak untuk dan atas nama Wajib Pajak, atau pihak yang mewakili Wajib Pajak. Penanggung Pajak diatur dalam Pasal 32 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam Pasal tersebut dinyatakan bahwa Wajib Pajak dalam menjalankan hak dan memenuhi kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diwakili dalam hal:

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

Perihal melakukan penagihan pajak, tidak semua orang Wajib Pajak bisa disandera begitu saja ketika mereka tidak mau dan tidak mampu memenuhi kewajibannya. Untuk itu, diperlukan pengaturan mengenai kriteria dan ukuran

⁹ Y. Sri Pudyatmoko, 2007, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, hlm. 112-114.

penyanderaan yang jelas. Tindakan penyanderaan harus dilakukan oleh fiskus berdasarkan pada prinsip kehati-hatian serta selektif. Hal ini penting mengingat bahwa lembaga penyanderaan mengandung unsur pengekangan terhadap hak-hak individu. Penempatan orang sebagai Wajib Pajak atau Penanggung Pajak di tempat tertentu dalam rangka penyanderaan sesungguhnya membatasi ruang gerak dan kebebasan dari yang bersangkutan.

Menurut Pasal 33 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, seorang Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang akan disandera harus memenuhi persyaratan berikut:

- a. Penanggung Pajak yang mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya sebesar Rp. 100.000.000 dan diragukan iktikad baiknya untuk melunasi utang pajak.
- b. Penyanderaan dilaksanakan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh Pejabat, setelah mendapat izin tertulis dari Menteri atau Gubernur Kepala Daerah Tingkat I.
- c. Masa penyanderaan paling lama enam bulan dan dapat diperpanjang untuk selama-lamanya enam bulan berikutnya.
- d. Surat Perintah Penyanderaan memuat sekurang-kurangnya:
 - 1) Identitas Penanggung Pajak;
 - 2) Alasan Penyanderaan;
 - 3) Izin Penyanderaan;
 - 4) Lamanya Penyanderaan; dan
 - 5) Tempat Penyanderaan.

- e. Penyanderaan tidak boleh dilaksanakan dalam hal Penanggung Pajak sedang beribadah atau sedang mengikuti sidang resmi atau sedang mengikuti pemilihan umum.
- f. Besarnya jumlah minimal utang pajak sebagaimana tersebut diatas dapat diubah dengan Peraturan Pemerintah.

Ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa tersebut kemudian masih ditambah dan dipertegas lagi dengan Pasal 2 dan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000. Dalam kedua pasal tersebut dinyatakan bahwa:

- a. 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.
- b. Penyanderaan hanya dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak yang mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya Rp. 100.000.000 dan diragukan iktikad baiknya untuk melunasi utang pajak.
- c. Penyanderaan terhadap penanggung pajak dilaksanakan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh Pejabat, setelah memperoleh izin tertulis dari Menteri Keuangan untuk penagihan pajak pusat atau Gubernur untuk penagihan pajak daerah.

Hal yang sama juga diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-218/PJ/2003 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak yang Disandera.

Dengan memerhatikan berbagai ketentuan hukum tersebut, dapat disimpulkan bahwa lembaga paksa badan atau penyanderaan hanya dapat diterapkan untuk hal-hal tertentu yang bersifat khusus. Misalnya saja, Wajib Pajak atau Penanggung Pajak tersebut harus mempunyai utang pajak yang jumlahnya relatif besar, dalam hal ini diatas Rp 100.000.000. Angka tersebut dapat diubah seiring dengan berjalannya waktu, karena jumlah tersebut dimasa yang akan datang dapat menjadi relatif kecil. Dengan demikian, penyanderaan tidak diterapkan kepada mereka yang mempunyai utang pajak atau tunggakan pajak dalam jumlah kecil.

Selain itu, pihak fiskus sebaiknya juga tidak melakukan penyanderaan apabila memang pada kenyataannya Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang bersangkutan sudah tidak mempunyai kekayaan sama sekali, sehingga mereka tidak dapat diharapkan dapat memenuhi kewajibannya. Meskipun secara teoretis dalam kasus semacam itu pemenuhan kewajiban pajak masih dimungkinkan, yaitu melalui sanak saudara atau kerabat Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang bersangkutan. Tetapi secara manusiawi seharusnya ada kebijaksanaan tersendiri dalam menghadapi kasus semacam itu.

Dilihat dari kriteria utang pajaknya, bisa dikatakan bahwa persyaratan penyanderaan tersebut sudah agak selektif. Tetapi, jumlah utang tidak menjadi satu-satunya syarat yang dipertimbangkan karena iktikad baik dari Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang bersangkutan juga dilihat. Iktikad baik dari seorang Wajib Pajak ataupun Penanggung Pajak sangatlah penting terutama dalam penerapan *self assessment system*. Dalam *self assessment system*, kejujuran, kedisiplinan, kemauan dan kesadaran Wajib Pajak ataupun Penanggung Pajak mutlak diperlukan untuk keberhasilan penerapan sistem tersebut. Hal ini disebabkan karena dalam sistem

tersebut, kepercayaan penuh diberikan kepada Wajib Pajak, sehingga peluang penyalahgunaan sangat besar.

Iktikad baik tersebut dinilai berdasarkan kriteria tertentu menurut Pasal 3 ayat (1) huruf (d) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-218/PJ/2003, Penanggung Pajak diragukan iktikad baiknya jika:

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

Penerapan upaya paksa badan atau penyanderaan tersebut harus dilakukan dengan tidak semena-mena. Oleh karena itu persyaratan, baik kuantitatif seperti besaran utang pajak maupun persyaratan kualitatif seperti iktikad baik dari Wajib Pajak dan Penanggung Pajak harus sangat dipertimbangkan. Selain itu, perlu diingat bahwa pelaksanaan paksa badan atau penyanderaan baru dapat dilakukan ketika proses

penagihan telah sampai pada tahap Surat Paksa, serta berdasarkan perintah dari pejabat yang berwenang dan izin tertulis dari Menteri Keuangan atau Gubernur. Dengan demikian, Pejabat yang berwenang diharapkan telah memperoleh data atau informasi yang akurat sebagai bahan pertimbangan untuk mengajukan izin penyanderaan sebelum memerintahkan penyanderaan. Penyanderaan harus dilaksanakan dengan sangat selektif, hati-hati dan sebagai upaya terakhir yang berkaitan dengan penagihan. Selama Wajib Pajak atau Penanggung Pajak masih mempunyai iktikad baik dan mau memenuhi kewajiban perpajakannya, maka tidak ada alasan bagi Pejabat yang berwenang untuk menempuh cara ini.¹⁰

5. Tata Cara Penyanderaan

Pelaksanaan penyanderaan terhadap seorang Wajib Pajak atau Penanggung Pajak harus dilaksanakan dengan mekanisme tertentu sesuai dengan ketentuan. Proses penyanderaan telah diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-281/PJ/2003. Ketentuan tersebut menyatakan bahwa proses paksa badan atau penyanderaan diawali dengan diajukan permohonan izin penyanderaan oleh Kepala KPP/KPPBB (Kantor Pelayanan Pajak/Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan) kepada Menteri Keuangan melalui Direktur Jenderal Pajak untuk perhatian Direktur Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan pajak dengan tembusan kepada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak. Permohonan tersebut memuat:

- a. Identitas Penanggung Pajak yang akan disandera;
- b. Jumlah utang pajak yang belum dilunasi, disertai Kartu Pengawasan Tunggalan Pajak Penanggung Pajak yang bersangkutan sampai dengan tanggal usulan penyanderaan, dan upaya hukum yang ditempuh Wajib Pajak atau

¹⁰ *Ibid.*114-117

Penanggung Pajak. Upaya hukum tersebut dapat berupa keberatan. Banding, gugatan, maupun peninjauan kembali ke Mahkamah Agung;

- c. Tindakan penagihan pajak, yang meliputi penagihan pajak persuasif dan represif yang telah dilaksanakan oleh KPP/KPPBB dengan melampirkan fotokopi Surat Paksa dan Berita Acara Penyampaian Surat Paksa;
- d. Uraian tentang adanya petunjuk bahwa Penanggung Pajak diragukan iktikad baiknya dalam melunasi utang pajak.

Setelah menerima izin tertulis dari Menteri Keuangan, Direktur Jenderal Pajak untuk perhatian Direktur Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak, segera mengirimkan izin tertulis tersebut kepada Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang bersangkutan melalui kurir, pos kilat tercatat, atau pos kilat khusus. Segera setelah menerima izin tersebut, Kepala KPP/KPPBB menerbitkan Surat Perintah Penyanderaan.

Jurusita Pajak menyampaikan Surat Perintah Penyanderaan secara langsung kepada Penanggung Pajak dengan disaksikan oleh dua orang Warga Negara Republik Indonesia yang telah dewasa, yang dikenal dan dapat dipercaya oleh Jurusita Pajak; yaitu Kepala Seksi Penagihan, Koordinator Pelaksana Penagihan, atau aparat Desa/Kelurahan. Dalam melaksanakan penyanderaan, dapat meminta bantuan aparat Kepolisian atau Kejaksaan. Tindakan ini ditempuh guna memperlancar proses penyanderaan, serta menghindarkan hal-hal yang tidak diinginkan. Ketika Penanggung Pajak yang akan disandera berada diluar wilayah kerja Kepala KPP/ KPPBB yang menerbitkan Surat Paksa atau jika Penanggung Pajak yang akan disandera tersebut melarikan diri atau bersembunyi keluar wilayah kerja dari kepala KPP/KPPBB, maka kepala KPP/KPPBB tersebut tetap dapat menerbitkan Surat Perintah Penyanderaan dan

memerintahkan Jurusita Pajak untuk melaksanakan penyanderaan terhadap Penanggung Pajak yang berada diluar wilayah kerjanya. Hal ini dilakukan dengan meminta bantuan kepada Kepala KPP/KPPBB yang wilayah kerjanya merupakan tempat kedudukan, tempat domisili, atau tempat persembunyian dari Penanggung Pajak yang akan disandera itu. Dalam kasus semacam itu, Kepala KPP/KPPBB yang diminta bantuannya wajib memberikan bantuan antara lain dengan:

- a. Memberikan keterangan dan informasi tentang keberadaan Penanggung Pajak yang dimaksud;
- b. Memperbantukan Jurusita Pajak dan menyediakan saksi;
- c. Melakukan koordinasi dengan aparat Pemerintah Desa/Kepolisian setempat;
- d. Memberikan sarana dan prasarana yang diperlukan untuk pelaksanaan penyanderaan.

Proses penyanderaan yang sesungguhnya baru mulai dilaksanakan ketika surat perintah penyanderaan diterima oleh Penanggung Pajak yang akan disandera. Jika Penanggung Pajak yang bersangkutan menolak untuk memenuhi Surat Perintah Penyanderaan, maka menurut ketentuan, Jurusita Pajak harus meninggalkan Surat Perintah Penyanderaan tersebut ditempat kedudukan Penanggung Pajak, baik ditempat tinggal atau tempat kerjanya, dan mencatat dalam Berita Acara Penyampaian Surat Perintah Penyanderaan bahwa Penanggung Pajak tidak mau menerima Surat Perintah Penyanderaan tersebut. Dengan demikian, Surat Perintah Penyanderaan dianggap telah diterima dan sah, sehingga mempunyai kekuatan mengikat secara yuridis. Selain itu, salinan Surat Perintah Penyanderaan disampaikan kepada Kepala Rumah Tahanan Negara.

Menurut Surat Keputusan Bersama antara Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Nomor M-02.UM.01 Tahun 2003 dan Nomor 294/KMk.03/2003, penyanderaan yang dilakukan di Rumah Tahanan Negara penempatannya dipisahkan dari tempat tahanan tersangka tindak pidana berdasarkan jenis kelamin Penunggak Pajak yang disandera. Berkaitan dengan penempatan ini, Kepala Rumah Tahanan Negara wajib memerhatikan penempatan Penanggung Pajak yang disandera yang berada dalam kondisi tertentu, seperti sakit keras, mengidap penyakit menular atau mengidap gangguan jiwa.

Penerimaan Penanggung Pajak yang akan disandera di Rumah Tahanan Negara dicatat dalam Buku Register daftar Penanggung Pajak yang disandera. Dalam buku register tersebut dimuat mengenai:

- a. Penelitian surat sebagai dasar penyanderaan;
- b. Pencocokan nama Penanggung Pajak yang disandera;
- c. Penggeledahan badan atau barang;
- d. Pengambilan sidik jari;
- e. Pengambilan foto; dan
- f. Pemeriksaan kesehatan oleh dokter/paramedis Rumah Tahanan Negara.

Apabila Penanggung Pajak yang disandera adalah seorang wanita, maka penggeledahan badan atau barang harus dilakukan oleh petugas wanita. Apabila tidak ada petugas wanita, maka penggeledahan dilakukan oleh polisi wanita atau istri petugas. Petugas yang berwenang melakukan penggeledahan harus melakukannya sesuai etika penggeledahan yang telah ditentukan. Semua barang atau uang yang diperoleh dari penggeledahan wajib dicatat dalam register khusus dan ditandatangani

oleh petugas dan Penanggung Pajak yang disandera. Apabila ditemukan barang berbahaya atau barang terlarang, maka barang tersebut dapat dirampas dan dimusnahkan berdasarkan ketentuan yang berlaku.

Berdasarkan penjelasan mengenai prosedur penyanderaan tersebut serta ketentuan mengenai pihak yang menanganinya, dapat disimpulkan bahwa penyanderaan dalam kasus ini tidak dapat disamakan dengan sanksi pidana. Hal ini disebabkan karena tindakan Penanggung Pajak yang menyebabkan dilakukannya penyanderaan tidak dapat dikategorikan sebagai tindak pidana. Selain itu, pengenaan sanksi pidana sebagai bagian dari penegakan hukum pidana harus melalui proses peradilan. Meskipun lembaga paksa badan atau penyanderaan menempatkan orang dalam tempat tertentu dengan pembatasan terhadap hak individu, tindakan penyanderaan tidak dapat disamakan dengan pengenaan sanksi pidana. Dalam penyanderaan berlaku ketentuan bahwa yang bersangkutan akan dilepaskan jika telah memenuhi kewajiban perpajakan.¹¹

Dasar Pelaksanaan Penyanderaan, Penyanderaan terhadap Penanggung Pajak hanya dapat dilaksanakan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh Pejabat setelah memperoleh izin tertulis dari:

- a. Menteri Keuangan, untuk penagihan pajak pusat;
- b. Gubernur, untuk penagihan pajak daerah.¹²

6. Tempat Penyanderaan

¹¹ Y. Sri Pudyatmoko, 2007, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, hlm. 118-121.

¹² Ein Blues, Pencegahan dan Penyanderaan Pajak, 13 Juli 2012, <http://ein-blues.blogspot.co.id/2012/07/blog-post.html>., diunduh pada hari Sabtu, 13 Mei 2017, (21.00)

Menurut Pasal 36 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa,¹³ tempat penyanderaan adalah Rumah Tahanan Negara yang dijadikan tempat pengekangan sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak yang terpisah dari tahanan lain. Tempat penyanderaan tersebut memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- a. Tertutup dan terasing dari masyarakat;
- b. Mempunyai fasilitas terbatas;
- c. Mempunyai sistem pengamanan dan pengawasan yang memadai.¹⁴

7. **Kondisi Pengecualian**

Pasal 36 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa Jo. Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 Jo. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor 218/PJ/2003 menyebutkan penyanderaan tidak boleh dilaksanakan dalam hal Penanggung Pajak sedang melakukan kegiatan:

- a. Beribadah,
- b. Mengikuti sidang resmi, atau
- c. Mengikuti Pemilihan Umum.¹⁵

8. **Jangka Waktu Penyanderaan**

- a. Masa Penyanderaan

¹³ Wirawan B. Ilyas, Rudy Suhartono, 2012, *Perpajakan Pembahasan Lengkap Berdasarkan Perundang-Undangan & Aturan Pelaksanaan Terbaru*, Jakarta, Mitra Wacana Media, hlm. 342.

¹⁴ Ein Blues, Pencegahan dan Penyanderaan Pajak, *Loc. Cit*

¹⁵ Wirawan B. Ilyas, Rudy Suhartono, 2012, *Perpajakan Pembahasan Lengkap Berdasarkan Perundang-Undangan & Aturan Pelaksanaan Terbaru*, Jakarta, Mitra Wacana Media, hlm. 342. hlm. 343.

Pasal 33 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa jo. Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 menyebutkan masa penyanderaan paling lama 6 (enam) bulan terhitung sejak Penanggung Pajak ditempatkan dalam tempat penyanderaan dan dapat diperpanjang untuk selamalamanya 6 (enam) bulan. Penentuan lamanya penyanderaan didasarkan pada:¹⁶

- 1) Perhitungan besarnya utang pajak;
- 2) Besarnya jumlah harta yang disembunyikan;
- 3) Hubungan harta yang disembunyikan tersebut dengan itikad tidak baik Penanggung;
- 4) Pajak untuk melunasi utang pajaknya pelaksanaan penyanderaan.

b. Perpanjangan Penyanderaan

Perpanjangan Penyanderaan Izin perpanjangan jangka waktu penyanderaan dapat sekaligus diberikan oleh Menteri Keuangan yang berwenang pada waktu memberikan izin penyanderaan. Apabila izin perpanjangan penyanderaan sekaligus diberikan maka tidak diperlukan permohonan izin baru.

c. Penanggung Pajak Melarikan Diri

Seorang Penanggung Pajak yang melarikan diri dari Rumah Tahanan Negara dalam masa penyanderaan dapat disandera kembali berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang dahulu diterbitkan terhadapnya. Apabila Penanggung Pajak yang akan disandera tidak dapat ditemukan, bersembunyi atau melarikan diri, Jurusita Pajak melalui Pejabat atau atasan Pejabat dapat meminta bantuan Kepolisian atau Kejaksaan. Biaya yang muncul sebagai akibat dari upaya pencarian

¹⁶ *Ibid.hlm. 343.*

dan pengejaran tersebut harus ditanggung oleh Penanggung Pajak yang bersangkutan. Waktu yang dihabiskan selama masa pencarian tersebut tidak diperhitungkan sebagai masa penyanderaan.

Apabila Penanggung Pajak yang disandera melarikan diri dan tertangkap, maka yang bersangkutan dimasukkan ke Rumah Tahanan Negara kembali berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan pertama kali dengan memperhitungkan masa penyanderaan yang telah dijalani sebelum Penanggung Pajak melarikan diri;

- 1) Ketentuan jangka waktu maksimum penyanderaan tidak berlaku dalam hal sandera melarikan diri dan selama masa pelarian tidak dihitung sebagai masa penyanderaan.

d. Biaya Penyanderaan

Biaya penyanderaan dibebankan kepada Penanggung Pajak yang disandera dan diperhitungkan sebagai biaya penagihan pajak. Yang termasuk dalam biaya penyanderaan antara lain:

- 1) Biaya hidup selama dalam penyanderaan di Rumah Tahanan Negara;
- 2) Biaya penangkapan dalam hal Penanggung Pajak melarikan diri dari Rumah Tahanan Negara.

9. **Berita Acara Penyanderaan**

a. Berita Acara Penyanderaan

Berita Acara Penyanderaan sekurang-kurangnya memuat:

- 1) Nomor dan tanggal Surat Perintah Penyanderaan;

- 2) Izin tertulis Menteri Keuangan atau Gubernur;
- 3) Identitas Jurusita Pajak;
- 4) Identitas Penanggung Pajak yang disandera;
- 5) Tempat penyanderaan;
- 6) Lama penyanderaan;
- 7) Identitas saksi penyanderaan.

b. Berita Acara Penyanderaan Disampaikan kepada

Jurusita Pajak membuat Berita Acara Penyanderaan ketika Penanggung Pajak ditempatkan. Salinan Berita Acara Penyanderaan tersebut disampaikan kepada:

- 1) Kepala Rumah Tahanan Negara, sebagai kepala tempat penyanderaan;
- 2) Penanggung Pajak yang disandera;
- 3) Bupati atau Walikota, Kepala Daerah di mana Penanggung Pajak yang disandera bertempat tinggal (sesuai KTP/Paspor).

Jurusita Pajak membuat Berita Acara Penyanderaan pada saat Penanggung Pajak ditempatkan di Rumah Tahanan Negara sebagai tempat penyanderaan, dan Berita Acara Penyanderaan ditandatangani oleh Jurusita Pajak, Kepala Rutan, dan saksi-saksi. Berita Acara Penyanderaan merupakan syarat formal sahnya penyanderaan dan berfungsi sebagai Berita Acara serah terima Penanggung Pajak yang disandera dari Jurusita Pajak kepada kepala tempat penyanderaan.

10. Hak Penanggung Pajak Yang Disandera

Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang akan disandera harus mendapatkan perhatian dan dilindungi hak-haknya. Menurut ketentuan yang berlaku, penyanderaan ketika dilaksanakan dalam hal Penanggung Pajak:

- a. Sedang beribadah;
- b. Sedang mengikuti siding resmi;
- c. Sedang mengikuti pemilihan umum.

Meskipun ada beberapa larangan tersebut, tetapi seorang Wajib Pajak atau Penanggung Pajak tetap dapat dikenakan penyanderaan.

Keputusan Dirrektor Jenderal Pajak Nomor KEP-218/PJ/2003 mengatur berbagai hak yang dimiliki oleh seorang Penanggung Pajak yang disandera Rumah Tahanan Negara. Hak tersebut meliputi:

- a. Melakukan ibadah sesuai dengan agama dan kepercayaannya masing-masing di dalam Rumah Tahanan Negara;
- b. Memperoleh pelayanan kesehatan yang layak sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
- c. Mendapat makanan yang layak termasuk menerima kiriman makanan dari keluarga;
- d. Memperoleh bahan bacaan dan informasi lainnya atas biaya sendiri;
- e. Menerima kunjungan rohaniawan dan dokter pribadi atas biaya sendiri setelah mendapat izin dari Kepala Rumah Tahanan Negara;

- f. Menerima kunjungan dari keluarga, pengacara, dan sahabat setelah mendapat izin tertulis dari Kepala KPP/PBB paling banyak 3 (tiga) kali dalam seminggu selama 30 (tiga puluh) menit untuk setiap kali kunjungan;
- g. Menyampaikan keluhan tentang perlakuan petugas kepada Kepala Rumah Tahanan Negara atau Kepala KPP/PBB.

Ketentuan mengenai hak Penanggung Pajak yang disandera menunjukkan bahwa sekalipun yang bersangkutan mempunyai sikap yang kurang terpuji karena tidak bersedia memenuhi kewajiban pajaknya atau bahkan beriktikad kurang baik berkaitan dengan pajak, hal tersebut tidak menghilangkan hak-hak dasar yang mereka miliki.

Apabila Penanggung Pajak yang disandera menderita sakit keras, maka yang bersangkutan dapat dirawat di rumah sakit di luar Rumah Tahanan Negara setelah memperoleh izin tertulis dari Kepala KPP/KPPBB yang menyandera. Apabila Penanggung Pajak yang disandera menderita sakit keras secara mendadak dan memerlukan tindakan cepat, maka petugas Rumah Tahanan Negara dapat segera membawa yang bersangkutan ke rumah sakit atau klinik kesehatan terdekat dan memberitahukan hal tersebut kepada Kepala KPP/KPPBB yang bersangkutan, serta pihak kepolisian untuk pengawalan. Ketentuan tersebut juga berlaku bagi Penanggung Pajak yang disandera, yang menderita gangguan jiwa. Jika perawatan medis di luar Rumah Tahanan Negara sebagaimana telah di jelaskan di lakukan, maka masa perawatan medis di luar Rumah Tahanan Negara tidak dihitung sebagai masa penyanderaan.

Apabila Penanggung Pajak yang disandera meninggal dunia di Rumah Tahanan Negara karena sakit, maka Kepala Rumah Tahanan Negara harus segera

memberitahukan kepada Pejabat yang menyandera dan keluarga dari Penanggung Pajak yang disandera serta membuat Berita Acara Kematian. Pemberitahuan dan Berita Acara Kematian tersebut disampaikan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak, Direktur Jenderal Pemasyarakatan, Kepala Kantor Wilayah Departemen Kehakiman dan Hak Asasi Manusia, serta pihak Kepolisian. Barang atau uang milik Penanggung Pajak yang disandera yang meninggal dunia diserahkan kepada keluarganya dengan tanda bukti penerimaan.¹⁷

11. Kewajiban Penanggung Pajak Yang Disandera

Di satu sisi, hak-hak dari Penanggung Pajak yang disandera dijamin dan dilindungi. Tetapi, di sisi lain, Penanggung Pajak yang disandera juga dituntut untuk memenuhi kewajibannya seperti:

- a. Seorang Penanggung Pajak yang disandera, selama dalam Rumah Tahanan Negara, wajib mematuhi tata tertib dan disiplin Rumah Tahanan Negara.
- b. Penanggung Pajak yang disandera dilarang membawa telepon genggam, pager, computer, atau peralatan elektronik lain yang dapat digunakan untuk menghubungi seseorang di luar Rumah Tahanan Negara.

Jika terbukti Penanggung Pajak yang disandera melakukan pelanggaran terhadap tata tertib dan disiplin, maka Kepala Rumah Tahanan Negara harus memberitahukan pelanggaran tersebut kepada Kepala KPP/KPPBB atau kepada Kepolisian terdekat.¹⁸

12. Penghentian Penyanderaan

¹⁷ Y. Sri Pudyatmoko, 2007, *Penegakan dan Perlindungan Hukum di Bidang Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, hlm. 121-124

¹⁸ *Ibid.* hlm 123

Penyanderaan berlangsung selama jangka waktu tertentu. Penanggung Pajak yang disandera dapat dilepas dari Rumah Tahanan Negara apabila:

- a. Utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas;
- b. Jangka waktu yang ditetapkan dalam Surat Perintah Penyanderaan telah habis;
- c. Diterbitkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap;
atau
- d. Terdapat pertimbangan tertentu dari Menteri Keuangan.

Secara teknis, pelunasan utang pajak dan biaya penagihan pajak dibuktikan dalam bentuk salinan atau fotokopi bukti pembayaran/pelunasan utang pajak/biaya penagihan pajak lembar pertama yang dilegalisasi oleh tempat pembayaran pajak yang bersangkutan. Sementara itu, untuk putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dibuktikan dengan salinan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap tersebut dilegalisasi oleh pengadilan yang bersangkutan.

Surat rekomendasi/surat pemberitahuan Menteri Keuangan kepada Direktur Jenderal Pajak yang dapat menyebabkan dilepasnya Penanggung Pajak dari penyanderaan diterbitkan dengan pertimbangan bahwa:

- a. Penanggung Pajak sudah membayar utang pajaknya sebesar 50% atau lebih dari jumlah utang pajak/sisa utang pajak, dan sisanya akan dilunasi dengan angsuran;
- b. Penanggung Pajak sanggup melunasi utang pajak dengan menyerahkan bank garansi;

- c. Penanggung Pajak sanggup melunasi utang pajak dengan menyerahkan harta kekayaannya yang sama nilainya dengan utang pajak dan biaya penagihan pajak untuk ditindaklanjuti sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
- d. Penanggung Pajak telah berumur 75 tahun atau lebih;
- e. Untuk kepentingan perekonomian negara dan kepentingan umum.

Menurut ketentuan yang berlaku, terkait dengan hal Penunggak Pajak yang memenuhi kriteria sebagaimana yang telah diuraikan diatas, Kepala KPP/KPPBB menyampaikan usul/permohonan rekomendasi ke Menteri Keuangan melalui Direktur Jenderal Pajak untuk perhatian Direktur Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak, disertai dengan fotokopi Surat Setoran Pajak, surat jaminan bank, surat pernyataan penyerahan harta kekayaan penanggung pajak atau dokumen/keterangan lain yang berkaitan dengan usulan tersebut. Direktur Jenderal Pajak untuk perhatian Direktur Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak, setelah menerima rekomendasi/pemberitahuan tertulis dari Menteri Keuangan, segera mengirimkan surat tersebut kepada Kepala KPP/KPPBB yang bersangkutan melalui kurir, pos kilat tercatat atau pos kilat khusus. Kepala KPP/KPPBB wajib memberitahukan secara tertulis dalam jangka waktu paling lama dua puluh empat jam sejak diterimanya salah satu persyaratan sebagaimana telah diuraikan sebelumnya kepada Kepala Rumah Tahanan Negara bahwa Penanggung Pajak akan dibebaskan dari penyanderaan.

Pertimbangan Menteri Keuangan atau Gubernur tersebut disebabkan antara lain Penanggung Pajak menyatakan akan melunasi utang pajak, tetapi berdasarkan bukti yang disampaikan, tidak dapat melaksanakan pelunasan utang pajak tersebut tanpa meninggalkan tempat penyanderaan, atau dalam hal

Penanggung Pajak menderita sakit berat sehingga memerlukan perawatan dalam jangka waktu yang lama di luar tempat penyanderaan.

Perhitungan dan penentuan tanggal pelepasan Penanggung Pajak yang disandera karena telah terpenuhinya jangka waktu yang ditetapkan dalam Surat Perintah Penyanderaan ditetapkan oleh Kepala Rumah Tahanan Negara. Kecuali penghentian penyanderaan yang disebabkan oleh telah habisnya jangka waktu penyanderaan yang ditetapkan dalam Surat Perintah Penyanderaan, sebelum Penanggung Pajak dilepas, Kepala KPP/KPPBB segera memberitahukan secara tertulis kepada kepala tempat penyanderaan sebagaimana tercantum dalam Surat Perintah Penyanderaan. Kepala tempat penyanderaan segera memberitahukan secara tertulis kepada Kepala KPP/KPPBB apabila Penanggung Pajak telah dilepas dari penyanderaan.¹⁹

Gugatan terhadap Pelaksanaan Penyanderaan Penanggung Pajak yang disandera dapat mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penyanderaan hanya kepada Pengadilan Negeri. Gugatan Penanggung Pajak tersebut di atas tidak dapat diajukan setelah masa penyanderaan berakhir.

13. Upaya Hukum dan Rehabilitasi Dalam Penyanderaan

Terdapat kemungkinan bahwa Penanggung Pajak yang disandera merasa dirugikan. Untuk itu, Penanggung Pajak yang bersangkutan memiliki kesempatan untuk mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penyanderaan. Gugatan tersebut hanya dapat diajukan ke Pengadilan Negeri yang merupakan bagian dari lembaga peradilan dalam lingkungan Peradilan Umum dan bukan ke Pengadilan Pajak, sebagaimana gugatan untuk sengketa pajak lainnya.

¹⁹ *Ibid. hlm. 124-125*

Menurut Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-218/JP/2003, gugatan tidak dapat diajukan setelah masa penyanderaan berakhir. Dalam Keputusan Dirjen Pajak tersebut, tidak diuraikan hal-hal yang secara teknis dapat digunakan sebagai pijakan oleh Penanggung Pajak untuk mengajukan sebuah gugatan. Dalam keputusan tersebut hanya disebutkan bahwa pengajuan gugatan hanya dapat dilakukan ke Pengadilan Negeri sebelum masa penyanderaan berakhir.

Dari ketentuan tersebut dapat disimpulkan bahwa jangka waktu yang dapat digunakan oleh Penanggung Pajak untuk mengajukan gugatan sesuai dengan jangka waktu penyanderaan, yakni maksimum enam bulan dan tambahan maksimum enam bulan lagi jika ada perpanjangan penyanderaan. Lewat dari masa itu, gugatan tidak dapat diajukan.

Dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-218/PJ/2003 tersebut juga disebutkan dalam hal gugatan Penanggung Pajak dikabulkan oleh Pengadilan dan putusan pengadilan tersebut telah memperoleh kekuatan hukum tetap, maka Penanggung Pajak dapat mengajukan permohonan rehabilitasi nama baik.

Keputusan Direktur Jenderal Pajak juga menyatakan bahwa permohonan rehabilitasi nama baik Penanggung Pajak harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dilengkapi dengan:

- a. Putusan Pengadilan;
- b. Surat Perintah Penyanderaan;
- c. Surat Pemberitahuan Pelepasan Penanggung Pajak yang disandera.

Dalam ketentuan tersebut tidak dijelaskan kemana dan kepada siapa permohonan rehabilitasi dapat diajukan. Mengingat yang melaksanakan rehabilitasi

nama baik adalah Kepala KPP/KPPBB, maka dapat disimpulkan bahwa permohonan rehabilitasi tersebut dapat diajukan kepada Kepala KPP/KPPBB. Apabila permohonan rehabilitasi nama baik itu dikabulkan, maka pelaksanaannya dilakukan oleh Kepala KPP/KPPBB dalam bentuk satu kali pengumuman di media cetak harian yang berskala nasional/regional/lokal dengan ukuran yang memadai paling lambat tiga puluh hari sejak diterimanya permohonan Penanggung Pajak, Akan tetapi Ketentuan mengenai pelaksanaan rehabilitasi nama baik melalui pengumuman di media cetak tidak begitu jelas diatur didalam aturan yang berlaku.²⁰

C. Hambatan Perpajakan

1. Hambatan Perpajakan Di Indonesia

Realita pemungutan pajak pasti akan menemui berbagai hambatan. Bagi sebagian orang dan pelaku dunia usaha, pajak merupakan sebuah beban yang akan mengurangi pendapatan mereka. Penghindaran dan perlawanan terhadap pemungutan pajak merupakan suatu bentuk hambatan yang dapat mengakibatkan berkurangnya penerimaan kas Negara. Bentuk perlawanan terhadap pajak terdiri dari dua yaitu perlawanan aktif dan perlawanan pasif.

2. Perlawanan Pasif

Perlawanan terhadap pajak berarti melibatkan para Wajib Pajak. Tapi untuk perlawanan pasif, adalah perlawanan yang inisiatifnya atau bukan kemauan dan usaha dari para wajib pajak itu sendiri. Perlawanan pasif ini disebabkan oleh struktur ekonomi, perkembangan moral dan intelektual penduduk, dan teknik pemungutan pajak itu sendiri.

²⁰ *Ibid. hlm 126-128*

a. Struktur Ekonomi

Struktur ekonomi suatu Negara mempengaruhi pemungutan pajak di Negara tersebut. Hal ini terkait dengan penghitungan sendiri pendapatan *netto* oleh Wajib Pajak sendiri. Contohnya pajak penghasilan yang diterapkan pada masyarakat agraris. Dalam hal ini, wajib pajak harus menghitung sendiri. Namun, menghitung pendapatan *netto* akan sangat sulit dilakukan oleh masyarakat agraris. Karena itu, timbullah perlawanan pasif terhadap pajak.

b. Perkembangan Moral dan Intelektual Penduduk

Yaitu perlawanan pasif yang timbul dari lemahnya sistem kontrol yang dilakukan oleh fiskus ataupun karena objek dari pajak itu sendiri yang sulit untuk dikontrol. Contohnya di Belgia terdapat pajak yang dikenakan terhadap permata. Dikarenakan ukuran permata yang kecil dan sulit dikontrol keberadaannya maka bisa saja pemilik permata ini menyembunyikannya agar terhindar dari pengenaan pajak.

c. Teknik Pemungutan Pajak Itu Sendiri

Cara perhitungan pajak yang rumit dan memerlukan pengisian formulir yang rumit menyebabkan adanya penghindaran pajak, prosedur yang berbelit-belit dan menyulitkan wajib pajak dan membuka celah untuk negosiasi antara petugas dan pembayar pajak juga dapat mengakibatkan adanya penghindaran pajak.

3. **Perlawanan Aktif**

Perlawanan aktif adalah perlawanan yang inisiatifnya berasal dari Wajib Pajak itu sendiri. Hal ini merupakan usaha yang secara langsung dan bertujuan untuk

menghindari pajak atau mengurangi kewajiban pajak yang seharusnya dibayar.

Perlawanan aktif terhadap pajak ada 2 cara, yaitu:

a. Penghindaran Pajak

Penghindaran yang dilakukan wajib pajak masih dalam kerangka peraturan perpajakan. Penghindaran pajak terjadi sebelum Surat Ketetapan Pajak (SKP) dikeluarkan. Dalam penghindaran pajak ini, wajib pajak tidak secara jelas melanggar Undang-undang sekalipun kadang-kadang dengan jelas menafsirkan Undang-undang tidak sesuai dengan maksud dan tujuan pembuat Undang-undang. Penghindaran dari pajak dilakukan dengan 3 cara, yaitu:

- 1) Menahan Diri, Maksudnya adalah para Wajib Pajak ini tidak ingin terkena pajak, maka mereka melakukan sesuatu yang nantinya tidak bisa dikenai pajak. Contohnya jika tidak mau terkena cukai tembakau, maka tidak merokok.
- 2) Pindah Lokasi, maksudnya adalah para Wajib Pajak yang memiliki usaha, karena mereka ingin mendapatkan pajak yang kecil untuk usaha mereka, maka mereka pindah lokasi ke daerah yang tarif pajaknya rendah seperti di Indonesia Timur.
- 3) Penghindaran Pajak secara Yuridis, Melakukan perbuatan sedemikian rupa sehingga perbuatan-perbuatan yang dilakukan tidak terkena pajak. Ini disebabkan karena para Wajib Pajak memanfaatkan celah dan ketidakjelasan yang terdapat dalam Undang-undang. Disebabkan karena undang-undang tersebut dibuat dengan kepentingan-kepentingan tertentu. Kepentingan tersebut bisa datang dari mana saja, dan kepentingan tersebut

bisa saja berbeda-beda tiap orang. Maka sang pembuat Undang-undang akan mencari jalan kompromi yang hasilnya bisa memuaskan semua kepentingan. Akhirnya Undang-undang ini akan menjadi tidak jelas. Dan akibatnya, bisa saja wajib pajak menafsirkan Undang-undang tersebut sesuai dengan kepentingannya dan fiskus menafsirkannya sesuai dengan kepentingan Negara.

b. Pengelakan Pajak

Pengelakan pajak dilakukan dengan cara-cara yang melanggar Undang-undang. Pengelakan pajak ini terjadi sebelum Surat Ketetapan Pajak (SKP) dikeluarkan. Hal ini merupakan pelanggaran terhadap Undang-undang dengan maksud melepaskan diri dari pajak/mengurangi dasar penetapan pajak dengan cara menyembunyikan sebagian dari penghasilannya.²¹

²¹ Kurniawan FW, berbagai Hambatan Perpajakan di Indonesia, Mei 2015, <http://teori4hukum.blogspot.co.id/2015/05/teori-hukum-pajak-hambatan-solusi.html>, diunduh pada hari Sabtu, 13 Mei 2017, (20.30).