

### BAB III

## APA TANGGUNGJAWAB PEJABAT PAJAK ATAS KELALAIAN YANG DAPAT MENGAKIBATKAN DALUWARSA PENAGIHAN PAJAK

### 3.1. Tindakan Pemerintah

Negara dijalankan oleh organ-organ pemerintah, sebagai pelaksana untuk mencapai tujuan negara. Pelaksanaan dan proses inilah yang terikat dan berlandaskan dan menjadi obyek hukum administrasi Negara.<sup>20</sup>

Secara umum pemerintah adalah organ pelaksana, namun secara khusus adalah jabatan-jabatan. Sebagaimana dikemukakan oleh S. Pramudji Atmosudirdjo, pemerintah adalah keseluruhan dari jabatan-jabatan (pejabat-pejabat) didalam suatu Negara yang mempunyai tugas dan kewenangan Politik Negara serta Pemerintah. Dengan kata lain , administrasi negara adalah pemerintah dan pemerintah berarti jabatan, Jabatan adalah lingkungan kerja tetap yang berisi fungsi-fingsi tertentu secara keseluruhan yang mencerminkan tujuan dan tata kerja suatu organisasi, sedangkan yang dimaksud dengan organisasi adalah kumpulan jabatan atau lingkungan kerja tetap dengan berbagai fungsi.<sup>21</sup>

Pemerintah adalah subyek hukum, sebagai *dragger van de rechten en plichten* atau pendukung hak dan kewajiban yang memunyai 2 tindakan pemerintah , yaitu: <sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> Suhendar, *Konsep Kerugian Keuangan Negara*, Setara Press, Malang, 2015, hal. 125

<sup>21</sup> Ibid, 83

<sup>22</sup> Ibid, 86

- a. Tindakan nyata, yaitu tindakan yang tidak ada relevansinya dengan hukum dan
- b. Tindakan hukum, adalah tindakan yang dapat menciptakan hak dan kewajiban atau berdasarkan sifatnya dapat menimbulkan akibat hukum tertentu.

Namun demikian, kedua tindakan tersebut harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku , sehingga tidak menyimpang dari peraturan yang dapat menyebabkan akibat hukum yang muncul berupa batal (*neitig*) atau dapat dibatalkan (*neitigbaar*).<sup>23</sup>

### **3.1.1. Tindakan Pemerintah Menurut UU Administrasi Pemerintah**

Dalam peraturan perundang-undangan , tindakan pemerintah ini diatur dalam UU Nomor 30 Tahun 2014, untuk selanjutnya disebut sebagai UU AP, yang dalam bab menimbang disebutkan bahwa undang-undang ini adalah landasan hukum yang dibutuhkan guna mendasari keputusan dan/atau tindakan pejabat pemerintahan untuk memenuhi kebutuhan hukum masyarakat dalam penyelenggaraan pemerintah. Ruang lingkup pengaturan Administrasi Pemerintahan dalam UU AP ini meliputi semua aktivitas:

1. Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang menyelenggarakan Fungsi Pemerintahan dalam lingkup lembaga eksekutif;
2. Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang menyelenggarakan Fungsi Pemerintahan dalam lingkup lembaga yudikatif;

---

<sup>23</sup> Ibid, 87

3. Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang menyelenggarakan Fungsi Pemerintahan dalam lingkup lembaga legislatif; dan
4. Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan lainnya yang menyelenggarakan Fungsi Pemerintahan yang disebutkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan/atau undang-undang.

Sedangkan ruang lingkup hak dan kewajiban Pejabat Perintah diatur dalam Pasal 1 UU AP yang mengatur tentang Kewenangan Pemerintah, Keputusan Administrasi dan Tindakan Administrasi, dengan uraian dalam ayat sebagai berikut:

6. Kewenangan Pemerintahan yang selanjutnya disebut Kewenangan adalah kekuasaan Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan atau penyelenggara negara lainnya untuk bertindak dalam ranah hukum publik.
7. Keputusan Administrasi Pemerintahan yang juga disebut Keputusan Tata Usaha Negara atau Keputusan Administrasi Negara yang selanjutnya disebut Keputusan adalah ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan.
8. Tindakan Administrasi Pemerintahan yang selanjutnya disebut Tindakan adalah perbuatan Pejabat Pemerintahan atau penyelenggara negara lainnya untuk melakukan dan/atau tidak melakukan perbuatan konkret dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan.

Berdasarkan Bab IV UU PA yang mengatur tentang Hak dan Kewajiban Pejabat Pemerintahan, dalam Pasal 6 secara terperinci diuraikan

tentang hak yang dimiliki Pejabat Pemerintah untuk menggunakan Kewenangan dalam mengambil Keputusan dan/atau tindakan berupa:

- a. melaksanakan Kewenangan yang dimiliki berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan AUPB;
- b. menyelenggarakan aktivitas pemerintahan berdasarkan Kewenangan yang dimiliki;
- c. menetapkan Keputusan berbentuk tertulis atau elektronik dan/atau menetapkan Tindakan;
- d. menerbitkan atau tidak menerbitkan, mengubah, mengganti, mencabut, menunda, dan/atau membatalkan Keputusan dan/atau Tindakan;
- e. memperoleh perlindungan hukum dan jaminan keamanan dalam menjalankan tugasnya;
- f. menjatuhkan sanksi administratif kepada bawahan yang melakukan pelanggaran sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini.

Disisi lain dalam pasal 7 diatur bahwa Pejabat Pemerintah berkewajiban untuk menyelenggarakan Administrasi Pemerintahan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, kebijakan pemerintahan, dan AUPB, dengan rincian sebagai berikut:

- a. membuat Keputusan dan/atau Tindakan sesuai dengan kewenangannya;
- b. mematuhi AUPB dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
- c. mematuhi persyaratan dan prosedur pembuatan Keputusan dan/atau Tindakan;

- d. menyusun standar operasional prosedur pembuatan Keputusan dan/atau Tindakan
- e. melaksanakan Keputusan dan/atau Tindakan yang sah dan Keputusan yang telah dinyatakan tidak sah atau dibatalkan oleh Pengadilan, pejabat yang bersangkutan, atau Atasan Pejabat; dan

Pengertian Asas Umum Pemerintahan Yang Baik tertuang dalam UU AP Tahun 2014, adalah prinsip yang digunakan sebagai acuan penggunaan Wewenang bagi Pejabat Pemerintahan dalam mengeluarkan Keputusan dan/atau Tindakan dalam penyelenggaraan pemerintahan. Dimana dalam Pasal 10 , diuraikan bahwa yang dimaksud AUPB adalah meliputi asas:

- a. kepastian hukum;
- b. kemanfaatan;
- c. ketidakberpihakan;
- d. kecermatan;
- e. tidak menyalahgunakan kewenangan;
- f. keterbukaan;
- g. kepentingan umum; dan
- h. pelayanan yang baik

### **3.1.2. Pejabat Penagihan Pajak**

Dalam pelaksanaan tindakan penagihan piutang pajak, maka terkait Pejabat Penagihan dan Tindakan Penagihan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 189/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak Atas Jumlah Pajak Yang Masih Harus Dibayar yang

mengatur bahwa Menteri Keuangan mempunyai kewenangan untuk menunjuk Pejabat untuk penagihan Pajak Pusat, yang meliputi :

- a) Direktur Pemeriksaan dan Penagihan;
- b) Kepala Kantor Wilayah; dan/atau
- c) Kepala Kantor Pelayanan Pajak

Penjabaran tugas pokoknya masing masing pejabat penagihan diatas diatur dalam beberapa peraturan pelaksanaannya yang lain , yaitu:

- a) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.01/2018 dinyatakan bahwa Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan mempunyai tugas merumuskan serta melaksanakan kebijakan dan standardisasi teknis di bidang pemeriksaan dan penagihan perpajakan.
- b) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 587/KMK.01/2003 dinyatakan Kantor Wilayah mempunyai tugas melaksanakan bimbingan teknis, evaluasi, dan pengendalian pelaksanaan tugas di bidang perpajakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan,
- c) Kantor Pelayanan Pajak adalah instansi vertikal Direktorat Jenderal Pajak yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Kepala Kantor Wilayah. Salah satu fungsinya dalam penyelenggaraan tugasnya adalah penatausahaan piutang pajak dan pelaksanaan penagihan pajak

Dalam UU PPSP yang dimaksud Pejabat adalah pejabat yang berwenang mengangkat dan memberhentikan Jurusita Pajak, menerbitkan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus, Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Surat Pencabutan Sita, Pengumuman Lelang,

Pembatalan Lelang, Surat Perintah Penyanderaan dan surat lain yang diperlukan untuk penagihan pajak sehubungan dengan Penanggung Pajak tidak melunasi sebagian atau seluruh utang pajak menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku. Maka dalam hal ini sebagaimana diatur dalam pasal 27 huruf g Keputusan Menteri Keuangan Nomor 587/KMK.01/2003, maka yang dimaksud pejabat ini adalah Kepala KPP.

Yang dimaksud Jurusita Pajak didalam UU PPSP adalah pelaksana tindakan penagihan pajak yang meliputi penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan Surat Paksa, penyitaan dan penyanderaan.

Jurusita Pajak dalam organisasi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) berada di Seksi Penagihan. Jurusita Pajak bertanggung jawab kepada Kepala Seksi Penagihan sebagai atasannya langsung. Jurusita Pajak diberikan tugas secara langsung oleh pejabat, yaitu Kepala Kantor Pelayanan Pajak melalui Kepala Seksi Penagihan. Dalam menjalankan tugasnya, Jurusita Pajak wajib untuk membuat laporan mengenai pelaksanaan tugasnya dan wajib mempertanggungjawabkan tugasnya kepada pejabat melalui atasannya langsung.

### **3.2. Tanggung Jawab Tindakan Pejabat Pemerintah**

Dalam konsep hukum publik, dikenal prinsip *geen bevoegdheid (macht) zonder verantwoordelijkheid* (tidak ada kewenangan atau kekuasaan tanpa pertanggungjawaban), oleh karenanya, tanggungjawab

pejabat dalam menjalankan fungsinya dibedakan antara tanggung jawab jabatan dan tanggung jawab pribadi.<sup>24</sup>

Dalam makalahnya, Sufriadi memberikan penjelasan tentang perbedaan tanggung jawab jabatan dan tanggung jawab pribadi:<sup>25</sup>

### 3.2.1. Tanggung Jawab Pejabat

Berdasarkan ketentuan hukum, pejabat hanya menjalankan fungsi dan wewenang, karena pejabat tidak memiliki wewenang. Yang memiliki dan dilekati wewenang adalah jabatan. Dalam kaitan ini, *Logemann* mengatakan bahwa, berdasarkan Hukum Tata Negara, jabatanlah yang dibebani dengan kewajiban, yang diberi wewenang untuk melakukan perbuatan hukum. Hak dan kewajiban berjalan terus, tidak peduli dengan pergantian pejabat. Karena kewenangan itu melekat pada jabatan, sementara tanggungjawab dalam bidang publik itu terkait dengan kewenangan, maka beban tanggungjawab itu pada dasarnya juga melekat pada jabatan. Tanggungjawab jabatan ini berkenan dengan keabsahan tindakan hukum pemerintahan yang dilakukan oleh pejabat untuk dan atas nama jabatan (*amtshalve*). Menurut F.R. Bothlingk, baik wakil maupun yang diwakili adalah pelaku, namun tidak berarti bahwa keduanya mempunyai tanggung jawab. Berkenan dengan perbuatan hukum, jawabannya jelas. Perbuatan hukum adalah pernyataan kehendak dan tanggung jawab secara khusus tertuju kepada pihak yang kehendaknya

---

<sup>24</sup> Ibid, 125

<sup>25</sup> Sufriadi, 2014, *Tanggungjawab Jabatan dan Tanggungjawab Pribadi Dalam Penyelenggaraan Pemerintah di Indonesia*, Jurnal Yuridis Vol. 1 No. 1, : 57 ± 72



dinyatakan, yakni pihak yang diwakili. Wakil tidak menyatakan kehendaknya sendiri, karena itu meletakkan tanggung jawab kepadanya tidak pada tempatnya. Meskipun kewenangan itu melekat pada jabatan yang membawa konsekuensi melekatnya tanggung jawab pada jabatan yang bersangkutan, namun dapat saja dalam pelaksanaan kewenangan itu tanggung jawabnya dibebankan kepada pribadi (*in person*) pejabat.

Dalam tulisannya tentang Maladministrasi dalam Konteks Kesalahan Pribadi dan Kesalahan Jabatan, Tanggung Jawab Pribadi dan Tanggung Jawab Jabatan, Tatiek Sri Djanmiati mengatakan bahwa tanggung jawab jabatan berkenaan dengan legalitas (keabsahan) tindak pemerintah.<sup>26</sup> Asas legalitas dibedakan atas :

1. Asas Legalitas formal, yaitu berkaitan dengan wewenang , prosedur.
2. Asas legalitas Substansial berkaitan dengan tujuan.

Dalam hal tidak terpenuhinya legalitas tersebut menyebabkan cacat dalam tindakan pemerintah.

### **3.1.2. Tanggung Jawab Pribadi**

Tanggung jawab pribadi berkaitan dengan maladministrasi dalam penggunaan wewenang maupun *public service*. Seorang pejabat yang melaksanakan tugas dan kewenangan jabatan atau membuat kebijakan akan dibebani tanggung jawab pribadi jika ia melakukan tindakan maladministrasi. F.R.Bothlingk mengatakan bahwa pejabat atau wakil itu bertanggung jawab sepenuhnya, ketika ia menyalahgunakan situasi

---

<sup>26</sup> Philipus M. Hadjon dkk, op.cit, hal. 94

dengan melakukan tindakan amoralnya sendiri terhadap kepentingan pihak ketiga. Seseorang bertanggung jawab secara pribadi terhadap pihak ketiga bilamana ia telah bertindak secara moril sangat tercela atau dengan itikad buruk atau dengan sangat ceroboh, yakni melakukan tindakan maladministrasi.

Maladministrasi berasal dari bahasa Latin *malum* (jahat, buruk, jelek) dan *administrare* (*to manage*, mengurus, atau melayani), *Maladministrasi* berarti pelayanan atau pengurusan yang buruk atau jelek. Berdasarkan pasal 1 angka (3) UU No. 37 Tahun 2008 tentang Ombudsman Republik Indonesia, yang dimaksud Maladministrasi adalah:

“ Perilaku atau perbuatan melawan hukum, melampaui wewenang, menggunakan wewenang untuk tujuan lain dari yang menjadi tujuan wewenang tersebut, termasuk kelalaian atau pengabaian kewajiban hukum dalam penyelenggaraan pelayanan publik yang dilakukan oleh penyelenggara Negara dan pemerintahan yang menimbulkan kerugian materiil dan/atau immaterial bagi masyarakat dan orang perseorangan”.

Dalam panduan investigasi untuk Ombudsman Republik, disebutkan dua puluh macam maladministrasi, yakni penundaan atas pelayanan (berlarut-larut), tidak menangani, melalaikan kewajiban, persekongkolan, kolusi dan nepotisme, bertindak tidak adil, nyatanya berpihak, pemalsuan, pelanggaran undang-undang, perbuatan melawan hukum, diluar kompetensi, tidak kompeten, intervensi, penyimpangan prosedur, bertindak sewenangwenang, penyalahgunaan wewenang,

bertindak tidak layak/tidak patut, permintaan imbalan uang/korupsi, penguasaan tanpa hak, dan penggelapan barang bukti. Secara ringkas dapat dikatakan bahwa setiap penyelenggaraan urusan pemerintahan yang didalamnya ada unsur maladministrasi dan merugikan warga Negara, tanggung jawab dan tanggung gugatnya dibebankan kepada pribadi orang yang melakukan tindakan maladministrasi tersebut. Dengan demikian, maladministrasi menjadi penentu dalam konsepsi pemisahan tanggungjawab jabatan dan tanggungjawab pribadi pejabat, khususnya dalam hal tanggung jawab pidana.

Di dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari KKN, digariskan kaidah-kaidah yang harus dipatuhi di dalam penyelenggaraan negara, terutama terkait pengelolaan keuangan negara, antara lain :

1. Asas kepentingan umum, yaitu asas yang mendahulukan kesejahteraan umum dengan cara yang aspiratif, akomodatif dan selektif;
2. Asas proporsionalitas, yaitu asas yang mengutamakan keseimbangan antara hak dan kewajiban Penyelenggara Negara;
3. Asas akuntabilitas, yaitu asas yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan Penyelenggara Negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada rakyat.

Bahkan, dalam perkembangan selanjutnya untuk mendukung terwujudnya *clean government*, Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara telah menjabarkan aturan pokok yang terdapat

dalam pasal 23C Undang-Undang Dasar 1945 ke dalam asas-asas umum, baik asas-asas yang telah lama di kenal dalam pengelolaan keuangan negara, seperti asas tahunan, asas universalitas, asas kesatuan dan asas spesialisasi maupun asas-asas baru sebagai pencerminan best practise (penerapan kaidah-kaidah yang baik) dalam pengelolaan keuangan negara, antara lain :

1. Akuntabilitas berorientasi pada hasil ( outcome );
2. Profesionalitas;
3. Proporsionalitas;
4. Keterbukaan dalam pengelolaan keuangan negara;
5. Pemeriksaan keuangan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri.

Selain itu, di dalam pasal 3 ayat 1 UU Keuangan Negara juga ditegaskan bahwa " keuangan negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan ".

Dalam Peraturan Presiden Nomor: 7 Tahun 2005 tentang Penerapan Tata Pemerintahan yang Baik disebutkan bahwa sasaran penciptaan tata kerja pemerintahan yang bersih dan berwibawa adalah terciptanya tata pemerintahan yang baik, bersih, berwibawa, profesional dan bertanggung jawab, yang diwujudkan dengan sosok dan perilaku birokrasi yang efisien dan efektif serta dapat memberikan pelayanan prima kepada seluruh masyarakat.

Berdasarkan pasal 8 UU AP diatur secara tegas tentang kewenangan pemerintahan, bahwa setiap Keputusan dan/atau Tindakan harus ditetapkan dan/atau dilakukan oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang berwenang dengan kewajiban berdasarkan :

1. peraturan perundang-undangan; dan
2. AUPB.

Dalam menjalankan kewenangan pemerintahan tersebut, Pejabat Administrasi Pemerintahan dilarang menyalahgunakan kewenangan dalam menetapkan dan/atau melakukan Keputusan dan/atau Tindakan. Hal tersebut ditegaskan dalam Pasal 8 ayat (3) UU AP.

Perbedaan tanggung jawab jabatan dengan tanggung jawab pribadi digambarkan dalam bagan sebagai berikut:<sup>27</sup>

<b>Tanggung Jawab Jabatan</b>	<b>Tanggung Jawab Pribadi</b>
1. Fokus: Legalitas (keabsahan) tindakan -Wewenang -Prosedur -Substansi	Fokus: Maladministrasi perilaku jelek aparat dalam pelaksanaan tugas, perbuatan tercela antara lain: -Sewenang-wenang -Penyalahgunaan wewenang
2. Parameter: -Peraturan perundang-undangan -Prosedur -Substansi	Parameter: -Peraturan perundang-undangan -Asas-asas umum pemerintahan yang baik -Code of good administrative behaviour (Uni Eropa)
3. Pertanyaan hukum: Adakah cacat yuridis menyangkut : -Wewenang -Prosedur -Substansi	Pertanyaan hukum: Adakah maladministrasi dalam tindakan tersebut
4. Asas <i>praesumptio iuste causa</i> , setiap tindakan pemerintah harus	Berkaitan dengan tindak pidana: asa praduga tidak bersalah.

<sup>27</sup> Suhendar, op.cit, hal. 126

dianggap sah sampai ada pencabutan atau pembatalan.	
5. Asas <i>vicarious liability</i> : berlaku.	Asas <i>vicarious liability</i> : tidak berlaku.
6. Sanksi : Administrasi , perdata	Sanksi: administrasi, perdata, pidana

Dari bagan tersebut diatas, maka dapat diketahui bahwa unsur maladministrasi menjadi penting, sebagai sebuah perbuatan yang akan menentukan apakah perbuatan pejabat bertanggung jawab dalam kedudukan dalam jabatannya atau pejabat tersebut bertanggungjawab sebagai pribadi. Tatiek Sri Djatmiati mengatakan maladministrasi tidak sekedar menjadi salah satu parameter ada tidaknya kesalahan pribadi atau kesalahan jabatan, akan tetapi juga untuk menentukan apakah maladministrasi dalam tindakan pemerintah menjadi tanggung jawab pribadi atau menjadi tanggung jawab jabatan.<sup>28</sup>

Dalam tindak pidana korupsi, maladministrasi dikonstruksikan sebagai hasil atas adanya penyalahgunaan wewenang (*abuse of power*) dan sewenang-wenang (*unreasonableness*) serta diuji dengan parameter (salah satunya adalah): asas-asas pemerintahan yang baik.

Wewenang merupakan kekuasaan (hak) yang diberikan kepada pejabat publik atau pemerintah untuk memerintah atau bertindak. Dalam menjalankan kewenangan itu ada kewajiban bagi pejabat publik untuk mematuhi aturan hukum. Sebab seperti dikemukakan oleh Artidjo Alkostar bahwa timbulnya korupsi tidak terlepas dari kekuasaan yang

<sup>28</sup> Philipus M. Hadjon dkk, op.cit, 69

tidak terkontrol atau penyalahgunaan kekuasaan. Karena itu ada batasan-batasan yang patut dipatuhi oleh pemegang wewenang itu.<sup>29</sup>

Penyelenggaraan pemerintahan harus didasarkan pada asas legalitas, asas perlindungan terhadap hak asasi manusia dan AUPB khususnya dalam hal ini asas tidak menyalahgunakan kewenangan. Asas tidak menyalahgunakan wewenang sendiri diatur dalam UU AP tahun 2014 yaitu Pasal 10 ayat (1) huruf e dan penjelasannya. Asas ini mewajibkan setiap badan dan/atau pejabat pemerintahan untuk tidak menggunakan kewenangannya untuk kepentingan pribadi atau kepentingan yang lain dan tidak sesuai dengan tujuan pemberian kewenangan tersebut, tidak melampaui, tidak menyalahgunakan, dan/atau tidak mencampuradukkan kewenangan.

Menurut ketentuan Pasal 17 UU AP tahun 2014, badan dan/atau pejabat pemerintahan dilarang menyalahgunakan wewenang, larangan itu meliputi larangan melampaui wewenang, larangan mencampuradukkan wewenang, dan/atau larangan bertindak sewenang-wenang.

Badan dan/atau pejabat pemerintahan dikategorikan melampaui wewenang apabila keputusan dan/atau tindakan yang dilakukan melampaui masa jabatan atau batas waktu berlakunya wewenang, melampaui batas wilayah berlakunya wewenang; dan/atau bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Badan dan/atau pejabat

---

<sup>29</sup> Henny Juliani, 2020, *Pertanggungjawaban Pejabat Pemerintahan Sebagai Akibat Penyalahgunaan Wewenang Yang Menimbulkan Kerugian Negara*, Administrative Law & Governance Journal. Volume 2 Issue 1, March 2020

pemerintahan dikategorikan mencampuradukkan wewenang apabila keputusan dan/atau tindakan yang dilakukan di luar cakupan bidang atau materi wewenang yang diberikan, dan/atau bertentangan dengan tujuan wewenang yang diberikan. Badan dan/atau pejabat pemerintahan dikategorikan bertindak sewenang-wenang apabila keputusan dan/atau tindakan yang dilakukan tanpa dasar kewenangan, dan/atau bertentangan dengan putusan pengadilan yang berkekuatan hukum tetap.

Terjadinya penyalahgunaan wewenang bukanlah karena suatu kealpaan. Penyalahgunaan wewenang dilakukan secara sadar yaitu mengalihkan tujuan yang telah diberikan kepada wewenang itu. Pengalihan tujuan didasarkan atas interest pribadi yang negatif, baik untuk kepentingan dirinya sendiri ataupun untuk orang lain. Ada tidaknya pengalihan tujuan harus dibuktikan. Sepanjang tidak ada bukti menyangkut pengalihan tujuan berarti tidak ada penyalahgunaan wewenang.<sup>30</sup>

### **3.3. Penegakan Hukum Atas Terjadinya Daluwarsa Penagihan Pajak**

Penegakan hukum harus disusul oleh pelaksanaannya secara konkrit dalam kehidupan masyarakat sehari-hari.<sup>31</sup> Negara Indonesia adalah negara hukum, yang dalam penyelenggaraan pemerintahannya berdasarkan atas hukum. Untuk itu kekuasaan penyelenggaraan pemerintahan juga tidak tak terbatas (*absolut*), namun kekuasaan pemerintahan yang dibatasi oleh hukum.

---

<sup>30</sup> Ibid

<sup>31</sup> Satjipto Rahardjo, 1991, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya bakti, Bandung, hal.181



### 3.3.1. Sanksi Atas Pegawai Pajak Dalam UU KUP

Penegakan hukum atas Pejabat Pajak terkait dengan Penagihan Pajak dapat merujuk pada ketentuan-ketentuan yang tercantum dalam pasal 36A UU KUP<sup>32</sup> yang mengatur bahwa:

Ayat (1): Pegawai pajak yang karena kelalaiannya atau dengan sengaja menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Ayat (2) : Pegawai pajak yang dalam melakukan tugasnya dengan sengaja bertindak di luar kewenangannya yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dapat diadukan ke unit internal Departemen Keuangan yang berwenang melakukan pemeriksaan dan investigasi dan apabila terbukti melakukannya dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Ayat (3): Pegawai pajak yang dalam melakukan tugasnya terbukti melakukan pemerasan dan pengancaman kepada Wajib Pajak untuk menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum diancam dengan pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 368 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

---

<sup>32</sup> Direktorat Jenderal Pajak, 2023, Susunan dalam Satu Naskah (SDSN) Undang-Undang Perpajakan, [www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id), Jakarta

Ayat (4) : Pegawai pajak yang dengan maksud menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum dengan menyalahgunakan kekuasaannya memaksa seseorang untuk memberikan sesuatu, untuk membayar atau menerima pembayaran, atau untuk mengerjakan sesuatu bagi dirinya sendiri, diancam dengan pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan perubahannya.

Ayat(5): Pegawai pajak tidak dapat dituntut, baik secara perdata maupun pidana, apabila dalam melaksanakan tugasnya didasarkan pada iktikad baik dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan

Dalam penjelasan Pasal 36A UU KUP dijabarkan dasar diberlakukannya sanksi atas tindakan pegawai pajak adalah untuk mengamankan penerimaan negara dan meningkatkan profesionalisme pegawai pajak dalam melaksanakan ketentuan undang-undang perpajakan. Untuk itu UU KUP memilah 3 jenis perbuatan pegawai pajak yang dapat dikenai sanksi sebagai berikut:

1. Kelalaian dan atau Kesengajaan

Terhadap pegawai pajak yang karena kelalaiannya atau dengan sengaja menghitung atau menetapkan pajak yang tidak sesuai dengan undang-undang sehingga mengakibatkan kerugian pada pendapatan Negara dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

2. Pelanggaran, dicontohkan dalam penjelasan misalnya apabila pegawai pajak melakukan pelanggaran di bidang kepegawaian, pegawai pajak dapat diadukan karena telah melanggar peraturan perundang-undangan di bidang kepegawaian.
3. Tindak pidana, apabila pegawai pajak melakukan tindak pidana, maka dapat diadukan karena telah melakukan tindak pidana. Demikian juga, apabila pegawai pajak melakukan tindak pidana korupsi, pegawai pajak dapat diadukan karena melakukan tindak pidana korupsi.

### **3.3.2. Tanggung Jawab Pejabat Pajak yang Mengakibatkan Daluwarsa Penagihan Pajak**

Bentuk tanggung jawab apakah yang harus diterima oleh Pejabat Pajak atas kelalaian yang dapat timbul karena tidak melaksanakan penerbitan Surat Teguran, tidak melaksanakan Surat Paksa dan tidak maksimalnya tindakan penagihan berupa Penyitaan melaksanakan arahan sebagaimana Nota Dinas Direktur Jenderal Pajak Nomor ND-15/PJ/PJ.14/2022 yang dapat memberikan dampak tidak dapat ditagihnya Piutang Pajak sebesar Rp376.161.886.662,00 karena sudah memasuki waktu daluwarsa penagihan.

Parameter yang harus diambil untuk menentukan ini tanggung jawab pribadi atau tanggung jawab jabatan adalah apakah terdapat maladministrasi atas tidak dilaksanakannya tindakan penagihan.

#### **a. Tidak melaksanakan Surat Teguran dan Surat Paksa**

Tindakan penagihan berupa penerbitan Surat Teguran adalah sebuah tindakan administratif Pejabat Pajak yang cukup didasarkan pada basis data piutang Pajak yang sudah jatuh tempo pembayaran. Kepala Kantor Pelayanan Pajak selaku Pejabat Pajak cukup memerintahkan kepada Seksi Penagihan untuk segera menerbitkan Surat Teguran atas 10 ketetapan pajak sebesar Rp5.601.443.287,00 dan pelaksanaan Surat Paksa atas 31 ketetapan pajak sebesar Rp28.806.894.009,00 segera setelah ND-15/PJ/PJ.14/2022 tanggal 25 Mei 2022.

Apabila Kepala Kantor tidak melaksanakan Nota Dinas tersebut atau melaksanakan namun terlambat menerbitkan Surat Teguran sehingga penerbitan Surat Paksa atau melaksanakan penyampaian Surat Paksa melampaui tanggal 30 Juni 2022, maka dapat dipastikan negara tidak akan mendapatkan hak atas piutang pajaknya karena daluwarsa penagihan.

Maaladministrasi timbul karena adanya penyalahgunaan wewenang dan sewenang-wenang serta diuji asas-asas pemerintahan yang baik. Merujuk pada Menurut ketentuan Pasal 17 UU AP tahun 2014, pejabat pemerintahan dilarang menyalahgunakan wewenang, larangan itu meliputi larangan melampaui wewenang, larangan mencampuradukkan wewenang, dan/atau larangan bertindak sewenang-wenang.

Pejabat pemerintahan dikategorikan melampaui wewenang apabila keputusan dan/atau tindakan yang dilakukan melampaui masa jabatan

atau batas waktu berlakunya wewenang, melampaui batas wilayah berlakunya wewenang.

Maka apabila seorang Pejabat Pajak tidak menerbitkan Surat Teguran atau Surat Paksa sesuai dengan jangka waktu yang ditetapkan, maka Pejabat Pajak tersebut :

1. Telah melanggar asas legalitas *substansial*, yaitu tidak dapat merealisasikan tujuan dari UU PPSP, yang mana UU PPSP telah memberikan kewenangan kepada Pejabat Pajak untuk melakukan setiap tindakan penagihan agar Piutang Pajak dapat dicairkan sebagai penerimaan negara.
  2. Telah melanggar salah satu asas umum pemerintahan yang baik, yaitu Kecermatan. Yaitu tindakan yang tidak cermat, yang berakibat terlampauinya jangka waktu penagihan pajak.
- 2. Tidak melakukan tindakan Penyitaan dan Penyitaan tidak dilaksanakan dengan maksimal**

Tindakan penyitaan adalah sebuah tindakan yang tergantung pada keberadaan harta kekayaan Penanggung Pajak serta membutuhkan sebuah peran serta pihak diluar DJP misalkan pihak perbankan, pihak aparat pemerintah daerah, Kantor Lelang Negara, bahkan pada beberapa kejadian memerlukan koordinasi dengan pihak aparat keamanan. Sehingga mengukur tanggung jawab Pejabat Pajak atas tahap ini memerlukan pemetaan yang cukup seberapa jauh Pejabat Pajak telah

melakukan upaya yang maksimal agar tindakan penyitaan ini dapat dilaksanakan.

Dalam pengelolaan piutang pajak, Direktur Jenderal Pajak secara kontinyu telah memberikan arahan yang diperbaharui setiap beberapa tahun tentang apa yang harus dilaksanakan atas piutang pajak, terakhir dengan Surat Edaran Nomor SE-29/PJ/2012 tentang Kebijakan Penagihan Pajak. Dalam surat edaran ini diperinci langkah-langkah yang harus dilaksanakan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak.

Dalam rangka meningkatkan efektivitas pelaksanaan dan monitoring tindakan penagihan maka KPP wajib menyusun Kertas Kerja Penagihan (KKP). Salah satu bagian penting dari KKP yang harus dibuat adalah Kertas Kerja Analisis Risiko Ketidaktertagihan Piutang Pajak (KKARKPP). Kertas kerja ini memuat analisis terhadap karakteristik piutang pajak dan karakteristik Wajib Pajak-nya untuk menilai risiko ketidaktertagihan piutang pajak. KKARKPP dibuat minimal satu kali dalam satu tahun dan dievaluasi dalam tahun berjalan. Pada prinsipnya wajib dibuat untuk seluruh Wajib Pajak yang memiliki hutang pajak yang signifikan, namun untuk tahun 2012 hanya dibuat untuk 100 Wajib Pajak yang memiliki utang pajak terbesar.

Khusus untuk Wajib Pajak yang piutangnya akan daluwarsa pada tahun berjalan , maka tindakan yang harus dilakukan adalah:

- a. KPP melakukan inventarisasi piutang pajak yang akan daluwarsa dalam tahun berjalan dan dituangkan dalam Kertas Kerja Monitoring Piutang Pajak yang akan daluwarsa
- b. Atas hasil inventarisasi sebagaimana tersebut dalam huruf a, KPP agar segera:
  - 1) melakukan koordinasi secara intensif dengan pihak lain dalam rangka penelusuran terhadap keberadaan Wajib Pajak/Penangguna Pajak dan asetnya;
  - 2) melakukan tindakan penagihan secara intensif dan optimal.

Berdasarkan prosedur yang telah ditetapkan DJP tersebut maka dapatlah dilakukan pengukuran seberapa jauh Pejabat Pajak telah melaksanakan semua ketentuan dan pedoman dalam melaksanakan tindakan penagihan pajak. Apabila Pejabat Pajak telah melakukan semua langkah yang harus dilaksanakan, berupa pembuatan KKARKPP serta telah membuat Kertas Kerja Monitoring Piutang pajak yang akan daluwarsa, serta telah melakukan upaya penagihan dengan optimal, maka Pejabat Pajak tersebut tidak melalaikan prosedur tindakan penagihan.

Sehingga sepanjang Pejabat Pajak telah mematuhi semua Peraturan perundang-undangan, dan melaksanakan semua Prosedur yang telah ditetapkan oleh DJP serta secara Substansi semua tindakannya pada kepentingan terselesaikannya tugasnya yaitu terlaksananya tindakan penagihan pajak maka, apabila piutang pajak tersebut telah melampaui

deluwarsa penagihan atas tidak dapat dipenuhinya tugas tersebut adalah bagian dari tanggung Jawab Jabatan.

Namun apabila terdapat ketidaktepatan dalam tindakan penagihan atas piutang pajak sehinggakan deluwarsa penagihan, misalkan karena lalai memasukkan dalam Kertas Kerja Monitoring Piutang Pajak yang akan deluwarsa, maka tindakan Pejabat Pajak dapat dikategorikan telah melakukan maladministrasi. Yaitu perbuatan tercela yang parameternya adalah tidak melaksanakan peraturan perundang-undangan serta prosedur yang telah ditetapkan. Sehingga , beban tanggung jawab atas tindakan penagihan yang menjadi deluwarsa menjadi Tanggung Jawab Pribadi pada diri seorang Pejabat Pajak.

### **3.3.3. Penerapan Sanksi Pada Pejabat Pajak**

Pejabat Pajak sebagai pengelola Piutang Pajak telah diberikan seperangkat peraturan perundang-undangan dalam pelaksanaan tindakan penagihan piutang pajak. Peraturan dan berbagai macam regulasi telah mengatur cara kerja dan posisi Pejabat Pajak agar melaksanakan tugasnya dengan berdasar AUPB, berdasarkan Peraturan Perundang-undangan serta segala macam prosedur yang ditetapkan.

#### **a. Rekomendasi Badan Pemeriksa Keuangan**

Dalam temuan atas Piutang Macet sejumlah Rp. 20.848.672.190.679,90 yang dikatakan dalam uraian di LHP BPK bahwa atas permasalahan tersebut mengakibatkan negara akan kehilangan



penerimaan pajak apabila DJP tidak segera melakukan tindakan penagihan aktif lebih lanjut dan piutang pajak menjadi daluwarsa. Atas temuan tersebut BPK terkait pegawai pajak memberikan rekomendasi kepada Menteri Keuangan agar mengintruksikan Dirjen Pajak untuk memberikan pembinaan sesuai ketentuan kepada pejabat dan petugas terkait yang tidak optimal dalam melakukan tindakan penagihan piutang sehingga menjadi daluwarsa.<sup>33</sup>

Pada rekomendasi lain atas Piutang Pajak (Pajak Bumi Bangunan) yang sudah daluwarsa BPK berpendapat DJP tidak secara tegas mengatur sanksi administrasi yang dapat diberikan kepada Petugas Pajak yang tidak melakukan tindakan penagihan sesuai UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa secara optimal hingga daluwarsa penagihan.<sup>34</sup>

Secara keseluruhan evaluasi atas kinerja penagihan Piutang Pajak tahun 2021 oleh DJP, BPK hanya memberikan rekomendasi saran berupa pembinaan pegawai pajak serta pengenaan sanksi administrasi pada pegawai atau pejabat pajak yang tidak melakukan tindakan penagihan sesuai dengan UU PPSP secara optimal. Tidak terdapat rekomendasi yang menyatakan adanya kerugian keuangan negara, sebagaimana kewenangan yang diberikan kepada BPK sebagaimana tercantum dalam Pasal 10 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (selanjutnya disebut UU BPK), bahwa BPK lah instansi negara yang berhak menilai adanya kerugian keuangan negara.

---

<sup>33</sup> BPK, op.cit, hal 222

<sup>34</sup> Ibid, hal. 39

**b. Daluwarsa Penagihan Sebagai Tangung Jawab Pribadi**

Piutang Pajak masuk dalam pengertian keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 (selanjutnya disebut UU Keuangan negara), yang menyatakan bahwa keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Dimana dalam Pasal 2 UU Keuangan Negara ditegaskan bahwa ruang lingkup keuangan negara meliputi : Hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman.

Dalam Pasal 1 ayat (15) UU BPK, dinyatakan bahwa kerugian negara adalah :

“Kekurangan uang, surat berharga dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai”

Berdasarkan uraian diatas, maka Piutang Pajak adalah termasuk dalam pengertian dari keuangan negara, yaitu semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, meliputi hak negara untuk memungut pajak. Sehingga apabila Piutang Pajak tersebut tidak dapat ditagih karena masuk dalam daluwarsa penagihan, sehingga tidak dapat menjadi penerimaan negara maka piutang pajak yang daluwarsa tersebut adalah kerugian keuangan negara. Yaitu kerugian keuangan negara yang

berkaitan dengan penerimaan negara, dimana dalam Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) akan masuk dalam akun penerimaan, yaitu jenis kerugian keuangan negara karena Wajib Pajak tidak menyetor kewajibannya atau penerimaan atau penerimaan negara tidak disetor penuh oleh pejabat yang bertanggung jawab.<sup>35</sup>

Apabila Piutang Pajak yang daluwarsa adalah sebuah kerugian negara, maka harus ditelaah apakah dalam kerugian negara tersebut adalah unsur perbuatan melanggar hukum. Eddy Mulyadi Soepardi mengatakan bahwa kerugian negara dapat terjadi salah satunya karena perbuatan manusia, yakni perbuatan yang tidak disengaja, karena kelalaian, kealpaan, kesalahan atau ketidakmampuan, serta pengawasan terhadap penggunaan keuangan negara yang tidak memadai.<sup>36</sup>

Dalam Pasal 34 dan Pasal 35 UU Keuangan Negara dalam Bab Ketentuan Pidana, Sanksi Administrasi dan Ganti Rugi atas pegawai negeri bukan bendahara yang tidak memenuhi kewajibannya akan dikenakan sanksi administratif. Namun apabila melakukan pelanggaran hukum atau melalaikan kewajibannya, baik langsung atau tidak langsung yang merugikan keuangan negara diwajibkan mengganti kerugian yang dimaksud.

Terminologi perbuatan melawan hukum (PMH) pada mulanya hanya dikenal dalam hukum perdata yang diatur dalam Pasal 1365

---

<sup>35</sup> Abdul Halim, Icku Ranga Bawono, 2011, *Hukum, Kerugian Negara, dan Badan Pemeriksa Keuangan*, UPP STIM YKPN, Yogyakarta, hal. 25

<sup>36</sup> Ibid, hal. 24

KUHPer bahwa tiap perbuatan melanggar hukum yang menimbulkan kerugian pada orang lain, mewajibkan pembuat yang bersalah untuk mengganti kerugian tersebut. Dengan turut memperhatikan dasar pertimbangan tersebut di atas, unsur-unsur yang terdapat dalam Pasal 1365 KUHPerdara itu sendiri yang merupakan syarat yang harus dipenuhi dalam PMH, yaitu sebagai berikut:<sup>37</sup>

- a. Adanya perbuatan.
- b. Perbuatan tersebut melawan hukum (baik formil maupun materil).
- c. Ada kesalahan pada pihak yang melakukan, baik sengaja maupun lalai.

PMH disebut kesengajaan bila perbuatan dimaksud mengandung unsur:

- 1) Adanya kesadaran untuk melakukan perbuatan;
- 2) Adanya konsekuensi dari perbuatan tersebut;
- 3) Patut diduga dengan perbuatan tersebut pasti dapat menimbulkan konsekuensi.

PMH disebut kelalaian bila perbuatan dimaksud mengandung unsur:

- 1) Mengabaikan sesuatu yang seharusnya dilakukan;
- 2) Tidak menjalankan kewajiban kehati-hatian.
  - a. Ada kerugian yang diderita.
  - b. Ada hubungan kausalitas antara perbuatan yang dilakukan dengan kerugian yang terjadi.

---

<sup>37</sup> Tim UJDIH BPK Perwakilan Provinsi Kepulauan Riau, 2019, *Keuangan Negara Dan Kerugian Negara Dalam Perspektif Hukum*,

Hubungan kausalitas merupakan faktor yang menguatkan bahwa kerugian negara berupa kekurangan uang, barang dan surat berharga yang terjadi benar- benar merupakan akibat perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh penanggung jawab kerugian negara/daerah. Artinya hubungan kausalitas antara perbuatan melawan hukum dan kerugian negara merupakan salah satu dasar untuk menentukan ada tidaknya perbuatan melawan hukum dalam penilaian terhadap terjadinya suatu kerugian negara. Kausalitas tersebut akan membuktikan ada tidaknya kesalahan yang dilakukan oleh bendahara, pegawai negeri Bukan Bendahara, atau pejabat lain yang mengakibatkan terjadinya kerugian. Jika terdapat kesalahan yang dilakukan oleh bendahara yang bersangkutan sehingga mengakibatkan terjadinya kerugian, maka dapat ditetapkan pembebanan atas kerugian negara kepada yang bertanggung jawab.

Dalam ketentuan yang tercantum dalam pasal 36A ayat (1) UU KUP telah diatur bahwa pegawai pajak yang karena kelalaiannya atau dengan sengaja menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Norma hukum dalam UU KUP ini mengadopsi norma dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata pasal 1365 tentang Perbuatan Melawan Hukum (PMH), suatu tindakan dianggap mengandung unsur kesalahan , sehingga dapat diminta

pertanggungjawaban hukum apabila memenuhi unsur, salah satunya adalah adanya unsur kelalaian.<sup>38</sup>

Kelalaian Pejabat Pajak dapat diukur dari tidak dilaksanakan penerbitan Surat Teguran, Surat Paksa atau tidak melaksanakan tindakan penyitaan, atau minimal tidak hati-hati dalam melakukan tindakan penagihan sebagaimana peraturan perundang-undangan serta perintah dan prosedur yang ditetapkan DJP, sehingga piutang pajak masuk dalam daluwarsa penagihan. Negara dalam hal ini akan dirugikan, karena tidak dapatnya direalisasikannya hak negara dalam hal ini penerimaan negara karena lalainya Pejabat Pajak dalam pelaksanaan tugasnya.

---

<sup>38</sup> Abdul Halim, Icuk Ranga Bawono, op.cit, hal. 27