

BAB III

**UPAYA HUKUM KANTOR PAJAK JIKA TIDAK MENDAPATKAN
HAKNYA ATAS PEMBAYARAN PAJAK**

3.1. Sistem Pemungutan Pajak

Sistem pemungutan pajak setiap negara memiliki kesamaan yaitu melakukan pemungutan pajak guna menambah pendapatan negara. Namun sistem pemungutan pajak setiap negara berbeda. Terdapat tiga cara/sistem pemungutan pajak yaitu *Official AssesmentSystem*, *Self Assesment System*, dan *With Holding System*.³³ *Official AssesmentSystem* merupakan sistem dimana aparat pajak atau fiskus bertugas untuk menghitung dan menetapkan jumlah pajak terutang wajib pajak.³⁴ Dalam sistem ini fiskus bersifat aktif sedangkan wajib pajak bersifat pasif. Berbeda dengan *Self Assesment System*, dimana wajib pajak bersifat aktif dalam menghitung, menyetor, dan melaporkan sendiri besar pajak terutangnya kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Pada sistem ini fiskus hanya bertugas memberikan penerangan dan pengawasan kepada wajib pajak. Adapun *With Holding System* yang melibatkan pihak ketiga (bukan wajib pajak dan juga bukan fiskus) dalam menghitung jumlah pajak terutang.

Di Indonesia, ketiga sistem perpajakan tersebut diterapkan. Pertama, *Official AssesmentSystem* diterapkan dalam hal pelunasan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Wajib pajak hanya perlu membayar besar PBB yang terutang setiap tahun menurut Surat Pembayaran Pajak Terutang (SPPT) yang

³³ Siti Resmi, *Perpajakan: Teori dan Kasus Buku 1*, Salemba Empat, Jakarta. 2011, hal.10

³⁴ *Ibid.*, hal.11.

diterbitkan oleh KPP. Kedua, *Self Assesment System* diterapkan dalam penyampaian SPT Tahunan PPh (wajib pajak orang pribadi maupun badan) dan SPT Masa PPN. Ketiga, *With Holding System* diterapkan dalam pemotongan/pemungutan PPh Pasal 21, PPh Pasal 22, PPh Pasal 23, PPh Pasal 26, PPh Final Pasal 4 Ayat (2), PPh Pasal 15, dan PPN. Adanya bukti pungut atau bukti potong, maupun Surat Setoran Pajak (SSP) sebagai bukti atas pelunasan pajak. Bukti-bukti ini kemudian dilampirkan pada SPT Tahunan PPh dan SPT Masa PPN oleh wajib pajak.

Wajib Pajak Badan Menurut UU No.28 Tahun 2007 Pasal 1 ayat 2 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, 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. Berdasarkan definisi mengenai wajib pajak menurut UU No.28 Tahun 2007 Pasal 1 ayat 2, wajib pajak dibedakan menjadi dua yaitu wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan. Badan menurut Muljono adalah sekumpulan modal atau orang yang mendirikan suatu usaha maupun tidak mendirikan usaha.³⁵

Pajak merupakan peralihan kekayaan dengan seijin pemiliknya, oleh karena itu pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang. Dengan adanya undang-undang dapat dikatakan sudah ada ijin dari pemilik karena undang-undang sudah mendapatkan persetujuan dari Dewan Perwakilan Rakyat yang merupakan wakil rakyat sehingga dapat diartikan sebagai ijin

³⁵ Djoko Muljono, *Pajak dan Perpajakan*, Andi Offset, Yogyakarta, 2007, hal.3.

dari rakyat atas pemungutan pajak oleh negara.³⁶

Pajak merupakan peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor negara maka pemungutannya agar tidak menimbulkan berbagai hambatan atau perlawanan, maka harus memenuhi beberapa syarat, antara lain adalah sebagai berikut:³⁷

- 1) Pemungutan pajak harus adil (syarat keadilan)
- 2) Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (syarat yuridis)
- 3) Tidak mengganggu perekonomian (syarat ekonomi)
- 4) Pemungutan pajak harus efisien (syarat financial)
- 5) Sistem pemungutan pajak harus sederhana.

Ad. 1. Pemungutan pajak harus Adil (Syarat Keadilan)

Hukum pajak mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan masyarakat sebagai wajib pajak yang antara lain mengatur siapa-siapa yang sebenarnya sebagai wajib pajak atau subyek pajak, obyek pajak, timbulnya kewajiban pajak, cara pemungutan pajak, cara penagihannya dan sebagainya. Di samping itu memuat pula tentang kewajiban-kewajiban dan hak-hak wajib pajak serta sanksi-sanksi baik secara administratif maupun sanksi pidana sehubungan dengan adanya pelanggaran atas hukum atau peraturan-peraturannya. Tujuan dari setiap hukum adalah membuat adanya keadilan, demikian pula dalam hukum pajak pun mempunyai tujuan yang sama dengan tujuan hukum-hukum lainnya yaitu membuat adanya keadilan dalam hal pemungutan pajak, baik adil dalam

³⁶Sumyar, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, ANDI Offset, Yogyakarta, 2004, hal. 27.

³⁷S. Munawir, *Perpajakan*, Liberty, Yogyakarta, 1992, hal. 8-12.

perundang-undangnya maupun adil dalam pelaksanaannya. Keadilan dalam pelaksanaannya antara lain diwujudkan adanya hak bagi wajib pajak untuk mengajukan keberatan, penundaan pembayaran dan mengajukan banding pada Majelis Pertimbangan Pajak dan lembaga peradilan lain. Meskipun keadilan itu relatif namun salah satu jalan yang harus ditempuh dalam mencari keadilan adalah mengusahakan agar pemungutan pajak diselenggarakan secara umum dan merata. Arti umum dan merata yaitu pemungutan pajak harus diselenggarakan sedemikian rupa sehingga dapat diperoleh tekanan yang sama atas seluruh rakyat sehingga pajak harus mengabdikan pada keadilan. Dan keadilan inilah yang dinamakan asas pemungutan pajak menurut falsafah hukum atau syarat keadilan.

Di dalam asas keadilan dalam pemungutan pajak ini dikenal adanya beberapa macam teori yaitu:³⁸

- a. Teori kepentingan;
- b. Teori gaya pikul;
- c. Teori bakti; dan
- d. Teori asas gaya beli.

Menurut teori kepentingan dikemukakan bahwa pembagian beban pajak pada masyarakat harus didasarkan atas kepentingan orang masing-masing dalam tugas negara/pemerintah termasuk juga perlindungan atas jiwa-jiwa serta harta bendanya. Pembayaran pajak dihubungkan dengan kepentingan orang-orang tersebut terhadap tugas

³⁸*Ibid.*, hal. 9-11.

negara sehingga sudah selayaknya biaya-biaya yang dikeluarkan oleh negara untuk menunaikan kewajibannya dibebankan kepada seluruh masyarakat.

Menurut teori gaya pikul, pada hakekatnya bahwa dasar keadilan dalam pemungutan pajak terletak pada jasa-jasa yang diberikan oleh negara kepada warganya yaitu perlindungan atas jiwa dan harta bendanya. Untuk keperluan perlindungan ini diperlukan biaya-biaya yang harus dipikul oleh segenap orang yang menikmati perlindungan tersebut yaitu dalam bentuk pajak. Pajak harus dibayar sesuai dengan gaya pikul seseorang dan untuk mengukur gaya pikul didasarkan atas unsur obyektif yang terdiri dari penghasilan, kekayaan dan besarnya pengeluaran (belanja) seseorang, serta unsur subyektif yaitu segala kebutuhan terutama materiil, dengan memperhatikan besar kecilnya jumlah tanggungan keluarga, maka besar kebutuhan yang harus dipenuhi semakin kecil kekuatan seseorang untuk membayar pajak.

Menurut teori bakti yang sering disebut dengan teori kewajiban pajak mutlak yang intinya mengemukakan bahwa negara sebagai organisasi dari golongan dengan memperhatikan syarat-syarat keadilan bertugas menyelenggarakan kepentingan umum dan karenanya dapat dan harus mengambil tindakan-tindakan dalam bidang pajak. Dasar hukum teori bakti terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya dan justru sifat suatu negara maka timbullah hak mutlak untuk memungut pajak. Warga negara harus menginsyafi

bahwa pembayaran pajak sebagai kewajiban diri untuk membuktikan tanda baktinya kepada negara.

Sedangkan menurut teori asas gaya beli hanya memandang pada akibat pemungutan pajak dan memandang akibat yang baik itu merupakan dasar keadilannya. Menurut teori asas gaya beli fungsi pemungutan pajak disamakan dengan pompa yaitu mengambil gaya beli dari rumah tangga-rumah tangga dalam masyarakat untuk rumah tangga negara kemudian menyalurkan kembali kepada masyarakat dengan maksud untuk memelihara kehidupan masyarakat dan untuk membawa kearah tertentu yaitu kesejahteraan. Teori asas gaya beli ini mengajarkan bahwa penyelenggaraan kepentingan masyarakat inilah yang dapat dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak, bukan kepentingan individu, dan bukan kepentingan negara melainkan kepentingan masyarakat.

Ad. 2. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (syarat yuridis)

Hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum yang perlu untuk menyatakan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun untuk warganya. Indonesia sebagai negara hukum maka segala sesuatu harus diatur atau ditetapkan dalam undang-undang. Menurut Pasal 23A Undang-Undang Dasar Republik Indonesia 1945 bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Di dalam pemungutan pajak secara umum tidak boleh dilupakan hal-hal sebagai berikut:

- a. Hak-hak negara sebagai pemungut pajak (fiskus) yang telah diberikan oleh pembuat undang-undang harus dijamin terlaksananya dengan lancar;
- b. Para wajib pajak harus mendapat jaminan hukum yang tegas agar supaya diperlakukan dengan semena-mena oleh fiskus dengan segala aparaturinya;
- c. Adanya jaminan hukum terhadap tersimpannya rahasia-rahasia mengenai diri atau disampaikannya kepada instansi-instansi pajak dan rahasia itu tidak disalahgunakan.

Ad. 3. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (syarat yuridis)

Pemungutan pajak tersebut tidak boleh mengganggu keseimbangan dalam kehidupan ekonomi bahkan harus tetap dipupuk olehnya sesuai dengan fungsi mengatur. Oleh karena itu kebijakan pemungutan pajak harus diusahakan supaya tidak menghambat lancarnya perekonomian, baik dalam bidang produksi maupun perdagangan dan jangan sampai merugikan kepentingan umum dan menghalang-halangi usaha rakyat dalam menuju kebahagiaan.

Ad. 4. Pemungutan pajak harus efisien (syarat *financial*)

Hasil pemungutan pajak sedapat mungkin cukup untuk menutup sebagian dari pengeluaran negara sesuai dengan fungsi pemungutan pajak yaitu sebagai sumber keuangan negara (fungsi bugetair). Oleh karena itu untuk melaksanakan pemungutan pajak hendaknya tidak menggunakan biaya pemungutan yang besar dan pemungutan hendaknya dapat mencegah inflasi. Untuk mencapai

efisiensi pemungutan pajak serta untuk memudahkan wajib pajak untuk menghitung dan memperhitungkan pajaknya maka harus diterapkan sistem pemungutan pajak yang sederhana dan mudah dilaksanakan sehingga masyarakat tidak tertanggu dengan permasalahan pajak yang sulit sehingga dapat menimbulkan yang tidak efisien.

Ad. 5. Sistem pemungutan pajak harus sederhana

Untuk mencapai efisiensi pemungutan pajak serta untuk memudahkan warga menghitung dan memperhitungkan pajaknya maka harus diterapkan sistem pajak yang sederhana yang mudah dilaksanakan sehingga warga tidak terganggu dengan permasalahan pajak yang sulit. Sistem pemungutan pajak yang sederhana dan mudah dilaksanakan akan meningkatkan kesadaran masyarakat dalam membayar pajak.

Di dalam persyaratan pemungutan pajak dikenal asas-asas pemungutan pajak sebagai berikut:³⁹

- 1) Asas *equality*, yaitu pembagian tekanan pajak di antara masing-masing subyek pajak dilakukan secara seimbang dengan kemampuannya. Kemampuan wajib pajak dapat diukur dengan penghasilan yang dinikmati masing-masing wajib pajak di bawah perlindungan pemerintah. Negara tidak diperbolehkan mengadakan pembedaan atau diskriminasi di antara sesama wajib pajak.

³⁹Tubagus Chairul Amachi Zandjani, *Perpajakan*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hal.10

- 2) Asas *certainty*, bahwa pajak yang dibayar oleh wajib pajak harus pasti/jelas dan tidak mengenal kompromi, dalam arti bahwa dalam pemungutan pajak itu harus ada kepastian hukum mengenai subyeknya, obyeknya dan waktu pembayarannya.
- 3) Asas *convenience of payment* yaitu pajak dipungut pada saat yang tepat atau saat yang paling baik bagi wajib pajak yaitu sedekat mungkin dengan saat diterimanya penghasilan.
- 4) Asas *efficiency* yaitu pemungutan pajak dilakukan sehemat mungkin, dalam arti biaya pemungutan pajak lebih kecil dari hasil penerimaan pajaknya.

Tarif pajak yang berlaku dalam pemungutan pajak adalah sebagai berikut:

- 1) Tarif pajak proporsional;
- 2) Tarif pajak yang menurun;
- 3) Tarif pajak tetap;
- 4) Tarif pajak progresif atau meningkat;

ad. 1. Tarif pajak proporsional

Tarif pajak proporsional atau sebanding yaitu tarif pemungutan pajak dengan menggunakan prosentase tetap (tidak berubah) berapapun jumlah yang digunakan sebagai dasar pengenaan pajak sudah barang tentu pajak yang dibayar selalu berubah sesuai jumlah yang dikenakan pajak. Sehingga semakin besar jumlah yang dikenakan pajak yang terutang dan kenaikan ini sebanding atau proporsional kenaikan dasar yang dikenakan

pajak. Misalnya pajak pertambahan nilai yaitu sebesar 10 % dari harga jual atau harga penggantian.

ad. 2. Tarif pajak yang menurun;

Tarif pajak yang menurun ialah tarif pemungutan pajak dengan menggunakan prosentase yang semakin kecil dengan semakin besarnya jumlah yang digunakan sebagai dasar pengenaan pajak. Meskipun prosentase pemungutan semakin kecil namun tidak berarti pajak yang terutang juga semakin kecil bahkan akan semakin besar dengan semakin jumlah yang dikenakan pajak tetapi kenaikan itu tidak proporsional dengan kenaikan jumlah yang dikenakan pajak.

ad. 3. Tarif pajak tetap;

Tarif pajak tetap maksudnya tarif pemungutan pajak yang dengan jumlah yang sama untuk setiap jumlah sehingga besarnya pajak yang dihitung tidak tergantung pada suatu jumlah yang dikenakan pajak. Misalnya bea meterai yang dikenakan bea meterai Rp 6.000,00.

ad. 4. Tarif pajak progresif atau meningkat;

Tarif pemungutan pajak dengan prosentase pemungutan yang semakin meningkat atau semakin besar dengan semakin besarnya jumlah yang dikenakan pajak. Jika ditinjau dari pengertian dan fungsi dari pajak seperti telah diuraikan di atas yaitu bahwa pajak merupakan sumber keuangan negara dalam melaksanakan pemerintahan dan pembangunan dan pemungutan

pajak sudah didasarkan pada undang-undang yang berarti bahwa pemungutan pajak tersebut sudah disepakati atau disetujui bersama antara pemerintah dengan rakyatnya maka sudah sewajarnya kalau masyarakat sadar akan kewajibannya di bidang perpajakan yaitu membayar pajak dengan benar sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Namun kenyataannya banyak hambatan yang dihadapi dalam pelaksanaan pemungutannya. Menurut Mardiasmo hambatan pemungutan pajak disebabkan karena adanya perlawanan terhadap pajak yang dibedakan antara perlawanan pasif dan perlawanan aktif.⁴⁰ Perlawanan pasif merupakan perlawanan dalam bentuk hambatan yang mempersulit pemungut pajak dan memiliki hubungan erat dengan struktur ekonomi. Sedangkan perlawanan aktif merupakan perlawanan yang dapat dilihat secara nyata dalam bentuk perbuatan secara langsung yang ditujukan kepada aparat pajak dengan tujuan untuk mengurangi pajak.⁴¹

Sistem pemungutan pajak sebagaimana tersebut di atas diharapkan memberikan keluasaan para wajib pajak untuk turut serta menghitung pajaknya atau setidaknya dapat menghindari adanya penunggakan pajak, namun kenyataannya masih banyak pajak yang tertunggak pembayarannya. Penunggakan Pajak yang belum dibayar oleh penanggung pajak akan lebih rumit jika ternyata wajib pajak tersebut berdasarkan penetapan hakim Pengadilan Niaga dinyatakan pailit.

⁴⁰Mardiasmo, *Op. cit.*, hal. 9.

⁴¹ repository.maranatha.edu/22218/3/1251241_Chapter1.pdf diakses pada tanggal 2 Agustus 2019

3.2. Upaya Hukum Kantor Pajak Untuk Mendapatkan Hak Atas Pembayaran Pajak

Perlawanan pajak merupakan salah satu faktor penghambat pajak padahal perlawanan pajak menjadikan pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan sering terdapat utang pajak yang tidak dilunasi oleh wajib pajak sebagaimana mestinya sehingga memerlukan tindakan penagihan yang mempunyai kekuatan hukum yang memaksa sebagaimana Konsideran Bagian Menimbang UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000.

Di dalam Penjelasan Umum UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 dijelaskan sebagai berikut:

Peran serta masyarakat wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pembayaran pajak berdasarkan ketentuan perpajakan sangat diharapkan. Namun, dalam kenyataannya masih dijumpai adanya tunggakan pajak sebagai akibat tidak dilunasinya utang pajak sebagaimana mestinya. Perkembangan jumlah tunggakan pajak dari waktu ke waktu menunjukkan jumlah yang semakin besar. Peningkatan jumlah tunggakan pajak ini masih belum dapat diimbangi dengan kegiatan pencairannya, namun demikian secara umum penerimaan di bidang pajak semakin meningkat. Terhadap tunggakan pajak dimaksud perlu dilaksanakan tindakan penagihan pajak yang mempunyai kekuatan hukum yang memaksa.

Dirjen pajak mengakui adanya peningkatan atau penerimaan pajak semakin meningkat namun jumlah tunggakan pajak dari waktu ke waktu menunjukkan jumlah yang semakin besar sehingga para penunggak pajak perlu dilaksanakan penindakan penagihan pajak yang mempunyai kekuatan hukum yang memaksa.

Sehubungan dengan penagihan pajak secara paksa dengan mengirimkan surat paksa, sebagaimana ditentukan dalam Pasal 7 UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000, yang menentukan sebagai berikut:

- (1) Surat Paksa berkepal kata-kata "DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA", mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.
- (2) Surat Paksa sekurang-kurangnya harus memuat :
 - a. nama Wajib Pajak, atau nama Wajib Pajak dan Penanggung Pajak;
 - b. dasar penagihan;
 - c. besarnya utang pajak; dan
 - d. perintah untuk membayar."

Merujuk pada ketentuan Pasal 7 UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 pada surat paksa berisi irah-irah kalimat "DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA", adanya irah-irah kalimat tersebut di atas dimaksudkan agar tercapai efektivitas dan efisiensi penagihan pajak yang didasari Surat Paksa, ketentuan ini memberikan kekuatan eksekutorial serta memberi kedudukan hukum yang sama dengan grosse akte yaitu putusan pengadilan perdata yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Dengan demikian, Surat Paksa langsung dapat dilaksanakan tanpa bantuan putusan pengadilan lagi dan tidak dapat diajukan banding, dikutip dari Penjelasan Pasal 7 UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000.

Hal sebagaimana tersebut di atas berarti bahwa surat paksa tersebut mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap", yang berarti bahwa kantor pajak dapat mengeksekusi harta penanggung jawab untuk membayar pajak sebagaimana kewajibannya yang belum dibayar. Meskipun demikian, eksekusi sebagai pelaksanaan Putusan Pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*) yang dijalankan secara paksa oleh karena penanggung pajak dianggap kalah dalam

perkara tidak mau mematuhi pelaksanaan acara Putusan Pengadilan.⁴² Dalam Pasal 195 HIR/Pasal 207 RBG dikatakan: “Hal menjalankan Putusan Pengadilan Negeri dalam perkara yang pada tingkat pertama diperiksa oleh Pengadilan Negeri adalah atas perintah dan tugas Pimpinan ketua Pengadilan negeri yang pada tingkat pertama memeriksa perkara itu menurut cara yang diatur dalam pasal-pasal HIR”.

Selanjutnya dalam Pasal 196 HIR/Pasal 208 RBG dikatakan: “Jika pihak yang dikalahkan tidak mau atau lalai untuk memenuhi amar Putusan Pengadilan dengan damai maka pihak yang menang dalam perkara mengajukan permohonan kepada Ketua Pengadilan Negeri untuk menjalankan Putusan Pengadilan itu”.

Kemudian Ketua Pengadilan Negeri memanggil pihak yang kalah dalam hukum serta melakukan teguran (*aanmaning*) agar pihak yang kalah dalam perkara memenuhi amar putusan pengadilan dalam waktu paling lama 8 (delapan) hari.

Dengan demikian, pengertian eksekusi adalah tindakan paksa yang dilakukan Pengadilan Negeri terhadap pihak yang kalah dalam perkara supaya pihak yang kalah dalam perkara menjalankan Amar Putusan Pengadilan sebagaimana mestinya.

Eksekusi dapat dijalankan oleh Ketua Pengadilan Negeri apabila terlebih dahulu ada permohonan dari pihak yang menang dalam perkara kepada Ketua Pengadilan Negeri agar Putusan Pengadilan yang telah memiliki kekuatan hukum tetap dapat dilaksanakan sebagaimana mestinya.

⁴² Lilik Mulyadi, *Putusan Hakim Dalam Hukum Acara Perdata Indonesia*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2009, hlm. 372.

Sebelum menjalankan eksekusi Putusan Pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap maka Ketua Pengadilan Negeri melakukan teguran (*aanmaning*) kepada pihak yang kalah dalam perkara agardalam waktu 8 (delapan) hari sesudah Ketua Pengadilan Negeri melakukan teguran (*aanmaning*) maka pihak yang kalah dalam perkara harus mematuhi Amar Putusan Pengadilan dan apabila telah lewat 8 (delapan) hari ternyata pihak yang kalah dalam perkara tidak mau melaksanakan Putusan Pengadilan tersebut, maka Ketua Pengadilan Negeri dapat memerintah Panitera/Jurusita Pengadilan Negeri untuk melaksanakan sita eksekusi atas objek tanah perkara dan kemudian dapat meminta bantuan alat-alat negara/kepolisian untuk membantu pengamanan dalam hal pengosongan yang dilakukan atas objek tanah perkara.

Eksekusi atas harta penanggung jawab pajak sebagaimana tersebut di atas hanya dapat dilakukan apabila telah melakukan langkah-langkah penagihan pajak sebagaimana ditentukan dalam Pasal 8 UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000, yang menentukan:

- (1) Surat Paksa diterbitkan apabila :
 - a. Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajak dan kepadanya telah diterbitkan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis;
 - b. terhadap Penanggung Pajak telah dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus; atau
 - c. Penanggung Pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.
 - (2) Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis diterbitkan apabila Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajaknya sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran.
- Upaya hukum dapat pula dilakukan pada para penunggak pajak

disebut dengan paksa badan, namun UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 tidak memberikan deefinisi tentang paksa badan. Demikian halnya dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-03/Pj/2018 Tentang Perubahan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-218/Pj/2003 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan Dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak Yang Disandera 18. Penyanderaan Adalah Pengekangan Sementara Waktu Kebebasan Penanggung Pajak Dengan Menempatkannya Di Tempat Tertentu (selanjutnya disingkat Per Dirjen Pajak Per-03/Pj/2018), juga tidak memberikan definisi tentang paksa badan.

Hukum yang memaksa pada para penunggak pajak disebut dengan paksa badan namun UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 tidak memberikan deefinisi tentang paksa badan. Demikian halnya dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-03/Pj/2018 Tentang Perubahan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-218/Pj/2003 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan Dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak Yang Disandera 18 (selanjutnya disingkat Per Dirjen Pajak Per-03/Pj/2018) juga tidak memberikan definisi tentang paksa badan. Penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu.

Paksa badan dengan penyanderaan badan menurut Pasal 1 angka 18 UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 adalah “pengekangan sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu”. Hal ini berarti bahwa paksa badan bagi wajib pajak yang

menunggak pajaknya dilakukan dengan penyanderaan badan. Penyanderaan badan menurut Pasal 31 ayat (1) UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 beserta penjelasannya disebutkan sebagai berikut:

Penyanderaan merupakan salah satu upaya penagihan pajak yang wujudnya berupa pengekangan sementara waktu terhadap kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya pada tempat tertentu. Agar penyanderaan tidak dilaksanakan sewenang-wenang dan juga tidak bertentangan dengan rasa keadilan bersama, maka diberikan syarat-syarat tertentu, baik syarat yang bersifat kuantitatif, yakni harus memenuhi utang pajak dalam jumlah tertentu, maupun syarat yang bersifat kualitatif, yakni diragukan itikad baik penanggung pajak dalam melunasi utang pajak, serta telah dilaksanakan penagihan pajak sampai dengan Surat Paksa. Dengan demikian, pejabat mendapatkan data atau informasi yang akurat yang diperlukan sebagai bahan pertimbangan untuk mengajukan permohonan izin penyanderaan. Penyanderaan hanya dilaksanakan secara sangat selektif, hati-hati, dan merupakan upaya terakhir.

Penyanderaan wajib pajak yang menunggak pajaknya berupa pengekangan sementara waktu terhadap kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya pada tempat tertentu. Tempat tertentu sebagaimana Pasal 36 UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 beserta Penjelasannya bahwa “ketentuan mengenai tempat penyanderaan, tata cara penyanderaan, rehabilitasi nama baik penanggung pajak, dan pemberian ganti rugi diatur dengan Peraturan Pemerintah. Sebelum tempat penyanderaan ditentukan dengan Peraturan Pemerintah, penanggung pajak yang disandera dititipkan sementara di rumah tahanan negara”.

Penyanderaan agar tidak dilaksanakan sewenang-wenang dan juga tidak bertentangan dengan rasa keadilan bersama maka diberikan syarat-syarat tertentu baik syarat yang bersifat kuantitatif yakni harus memenuhi utang pajak dalam jumlah tertentu, maupun syarat yang bersifat kualitatif yakni

diragukan itikad baik penanggung pajak dalam melunasi utang pajak, serta telah dilaksanakan penagihan pajak sampai dengan Surat Paksa.

Syarat dilakukannya penyanderaan terkait dengan syarat yang bersifat kuantitatif sebagaimana Pasal 33 UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000, yang menentukan:

- (1) Penyanderaan hanya dapat dilakukan terhadap penanggung pajak yang mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya sebesar Rp.100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dan diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajak.
- (2) Penyanderaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat dilaksanakan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh Pejabat setelah mendapat izin tertulis dari Menteri atau Gubernur Kepala Daerah Tingkat I.
- (3) Masa penyanderaan paling lama 6 (enam) bulan dan dapat diperpanjang untuk selama-lamanya 6 (enam) bulan.
- (4) Surat Perintah Penyanderaan memuat sekurang-kurangnya:
 - a. identitas Penanggung Pajak;
 - b. alasan penyanderaan;
 - c. izin penyanderaan;
 - d. lamanya penyanderaan; dan
 - e. tempat penyanderaan.
- (5) Penyanderaan tidak boleh dilaksanakan dalam hal Penanggung Pajak sedang beribadah, atau sedang mengikuti sidang resmi, atau sedang mengikuti Pemilihan Umum.

Penunggak pajak disandera jika mempunyai utang pajak sebesar Rp. 100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dan diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajak, hanya dapat dilaksanakan berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh Pejabat setelah mendapat izin tertulis dari Menteri atau Gubernur Kepala Daerah Tingkat I. Masa penyanderaan paling lama 6 (enam) bulan dan dapat diperpanjang untuk selama-lamanya 6 (enam) bulan. Surat perintah penyanderaan memuat sekurang-kurangnya identitas penanggung pajak, alasan penyanderaan, izin penyanderaan.

Penagihan pajak dapat dilakukan seketika dan sekaligus, maksudnya

penagihan pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran terhadap seluruh utang pajak dan semua jenis pajak, masa pajak dan tahun pajak. Penyampaian surat perintah penagihan seketika dan sekaligus dilaksanakan secara langsung oleh jurusita pajak kepada penanggung pajak. Dalam hal diketahui oleh jurusita pajak bahwa barang milik penanggung pajak akan disita oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan, atau penanggung pajak akan membubarkan badan usahanya, memekarkan usaha, memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya, jurusita pajak segera melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus dengan melaksanakan penyitaan terhadap sebagian besar barang milik penanggung pajak dimaksud setelah surat paksa diberitahukan. Dalam hal diketahui oleh jurusita pajak bahwa barang milik penanggung pajak akan disita oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan, atau penanggung Pajak akan membubarkan badan usahanya, memekarkan usaha, memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya, Jurusita Pajak segera melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus dengan melaksanakan penyitaan terhadap sebagian besar barang milik Penanggung Pajak dimaksud setelah Surat Paksa diberitahukan sebagaimana Pasal 6 UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 beserta Penjelasannya. Hal ini berarti bahwa jika penanggung pajak akan disita oleh pihak ketiga (kurator) atau terdapat tanda-tanda kepailitan, jurusita pajak segera melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus dengan melaksanakan penyitaan terhadap sebagian besar barang milik penanggung pajak dimaksud setelah surat paksa diberitahukan.

Memperhatikan uraian sebagaimana tersebut di atas dapat dijelaskan bahwa bagi debitur yang dinyatakan pailit berdasarkan putusan pengadilan niaga, jurusita pajak dapat menyita barang milik penanggung pajak apabila ada tanda-tanda kepailitan. Juru sita apabila mengetahui barang milik penanggung pajak ada tanda-tanda kepailitan, jurusita pajak segera melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus dengan melaksanakan penyitaan terhadap sebagian besar barang milik penanggung pajak dimaksud setelah surat paksa diberitahukan. Apabila debitur dinyatakan pailit, sebagaimana Pasal 10 ayat (5) UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 Surat Paksa diberitahukan kepada kurator, hakim pengawas atau Balai Harta Peninggalan, dan dalam hal wajib pajak dinyatakan bubar atau dalam likuidasi, surat paksa diberitahukan kepada orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan, atau likuidator.

Uraian sebagaimana tersebut di atas terkait dengan hak kantor pajak untuk menarik pajak dari UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 terhadap debitur yang dinyatakan pailit oleh pengadilan niaga. Jurusita pajak jika mengetahui adanya tanda-tanda wajib pajak atau penanggung jawab pailit, atau setelah debitur dinyatakan pailit, dapat melakukan penyitaan obyek pajak. Penyitaan pajak menurut Pasal 1 angka 14 UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 adalah “tindakan Jurusita Pajak untuk menguasai barang penanggung pajak, guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan”.

Jurusita yang melakukan penyitaan terhadap wajib pajak yang ada tanda-tanda pailit atau setelah dinyatakan pailit oleh pengadilan niaga dari

segi UU Kepailitan merujuk pada ketentuan Pasal 41 UU Kepailitan bahwa untuk kepentingan harta pailit kepada pengadilan dapat dimintakan pembatalan segala perbuatan hukum debitur yang telah dinyatakan pailit yang merugikan kepentingan kreditur yang dilakukan sebelum putusan pernyataan pailit diucapkan. Pembatalan hanya dapat dilakukan apabila dapat dibuktikan bahwa pada saat perbuatan hukum dilakukan debitur dan pihak dengan siapa perbuatan hukum tersebut dilakukan mengetahui atau sepatutnya mengetahui bahwa perbuatan hukum tersebut akan mengakibatkan kerugian bagi kreditur. Dikecualikan dari ketentuan sebagaimana tersebut adalah perbuatan hukum debitur yang wajib dilakukannya berdasarkan perjanjian dan/atau karena undang-undang. Pihak dengan siapa perbuatan itu dilakukan yang dimaksud, termasuk pihak untuk kepentingan siapa perjanjian tersebut diadakan. Perbuatan yang wajib dilakukan karena undang-undang misalnya kewajiban pembayaran pajak.

Debitur yang dinyatakan pailit jika melakukan hubungan hukum terkait dengan harta pailit maka dapat dimintakan permohonan pembatalan kecuali perbuatan hukum debitur yang wajib dilakukannya berdasarkan perjanjian dan/atau karena undang-undang. Perbuatan yang wajib dilakukan karena undang-undang misalnya kewajiban pembayaran pajak yang berarti bahwa kewajiban debitur pailit untuk membayar pajak tidak dapat dimohonkan pembatalan.

Utang pajak pada debitur berdasarkan putusan pengadilan niaga dinyatakan pailit hakim pengawas harus menetapkan paling lambat 14 (empat belas) hari setelah putusan pernyataan pailit diucapkan, hakim pengawas

harus menetapkan batas akhir pengajuan tagihan; batas akhir verifikasi pajak untuk menentukan besarnya kewajiban pajak sesuai dengan peraturan-perundang-undangan di bidang perpajakan; hari, tanggal, waktu, dan tempat rapat kreditor untuk mengadakan pencocokan piutang.

Penagihan pajak pada debitur pailit ditetapkan oleh hakim pengawas batas akhir verifikasi pajak untuk menentukan besarnya kewajiban pajak sesuai dengan peraturan-perundang-undangan di bidang perpajakan. Perihal batasan verifikasi penagihan pajak, jika verifikasi telah berakhir pajak baru ditagihkan maka sebagaimana Putusan Mahkamah Agung Nomor 143 K/Pdt.Sus-Pailit/2019 dalam kasus antara Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jendral Pajak Kantor Wilayah DJP Bali, Kantor Pelayanan Pajak Pratama Badung Selatan Menggugat Eries Jonifianto, Kurator Ida Bagus Surya Bhuwana Dan PT Bukit Inn Resort. Mahkamah Agung dalam pertimbangan hukumnya menyatakan Bahwa Tagihan Pemohon berdasarkan Surat Nomor S- 20340/ WPJ.17/2017 tanggal 2 Februari 2017 yang diterima Termohon pada tanggal 2 Februari 2017 merupakan tagihan yang diajukan setelah melewati batas akhir pengajuan tagihan sebagaimana yang ditetapkan oleh Hakim Pengawas dalam Penetapan Nomor 24/Pailit/2016/PN.Niaga.Sby. Tanggal 1 Desember 2016; Berdasarkan pertimbangan tersebut maka *Judex Facti* dalam hal ini Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Surabaya menolak keberatan dan permohonan renvoi prosedur Pemohon, pertimbangannya sudah tepat dan benar.

Berdasarkan pertimbangan hukum sebagaimana tersebut di atas,

Mahkamah Agung dalam putusannya Nomor 143 K/Pdt.Sus-Pailit/2019, amarnya Menolak permohonan kasasi dari Pemohon Kasasi Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jendral Pajak Kantor Wilayah DJP Bali, Kantor Pelayanan Pajak Pratama Badung Selatan Tersebut. Hal ini berarti bahwa Mahkamah Agung dalam putusannya mendasarkan pada ketentuan Pasal 113 UU Kepailitan, bahwa hakim pengawas memberikan tenggang waktu 14 (empat belas) hari terhitung sejak debitur dinyatakan pailit, jika lewat dari hari ke empat belas, maka tagihan pajak tersebut diabaikan.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 436 K/Pdt.Sus-Pailit/2018, kasus antara Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jendral Pajak Kantor Wilayah DJP Bali, Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tangerang menggugat Tim Kurator PT Wirajaya Packindo (Dalam Pailit). Mahkamah Agung dalam pertimbangan hukumnya menyatakan bahwa pokok perkara dalam permohonan *a quo* adalah mengenai perbuatan Termohon Kasasi membayar untuk sebagian, menolak membayar sekaligus keseluruhan tagihan pajak atas penjualan budel pailit PT Wirajaya Packindo (dalam pailit) total sejumlah Rp 12.148.904.201,00 (dua belas miliar seratus empat puluh delapan juta sembilan ratus empat ribu dua ratus satu rupiah), yang menurut Pemohon Kasasi perbuatan Termohon Kasasi adalah melanggar hukum. Menurut *Judex Facti* pembayaran tagihan secara bertahap dalam perkara *a quo* dapat dibenarkan karena penjualan harta debitor pailit belum tuntas sehingga kepailitan dalam perkara *a quo* belum berakhir; Terhadap pendapat tersebut Pemohon Kasasi tidak sependapat dan mendalilkan pada pokoknya

bahwa putusan *Judex Facti* tidak tepat karena piutang pajak adalah piutang yang harus didahulukan pembayarannya tanpa harus menunggu tuntasnya penjualan semua harta pailit; Mahkamah Agung berpendapat bahwa putusan *Judex Facti* sudah tepat dan benar karena selain kepentingan Pemohon Kasasi terdapat pula kepentingan kreditor lain yang memiliki hak didahulukan dan hak separatis maka pembayaran atas tagihan pajak secara bertahap hingga menunggu tuntasnya penjualan seluruh harta pailit adalah dapat dibenarkan.

Berdasarkan pertimbangan hukum sebagaimana di atas, Mahkamah Agung dalam putusannya Nomor 436 K/Pdt.Sus-Pailit/2018, amarnya menyatakan: Menolak permohonan kasasi dari Pemohon Kasasi Direktorat Jenderal Pajak Kantor Wilayah DJP Banten *Cq* Kantor Pelayanan Pajak Madya Tangerang tersebut; Menghukum Pemohon Kasasi untuk membayar biaya perkara dalam tingkat kasasi yang ditetapkan sebesar Rp5.000.000,00 (lima juta rupiah). Putusan Mahkamah Agung yang mendasarkan pada asas keseimbangan dalam pembagian boedel pailit. Putusan Mahkamah Agung tersebut mengulang dari putusan sebelumnya yakni putusan Mahkamah Agung No. 74PK/Pdt. Sus/2011, dalam pertimbangan, acapkali hakim menyinggung asas keseimbangan atau proporsionalitas dan asas keadilan pembagian boedel pailit. Asas keseimbangan mengandung arti di satu sisi terdapat ketentuan yang bisa mencegah penyalahgunaan pranata dan lembaga kepailitan oleh debitor tidak jujur; dan di sisi lain ada ketentuan yang dapat mencegah penyalahgunaan lembaga kepailitan oleh kreditor yang tidak bertittikad baik. Asas keadilan mengandung arti bahwa ketentuan mengenai kepailitan dapat memenuhi rasa keadilan bagi semua pihak. Asas ini

bertujuan mencegah kesewenang-wenangan pihak penagih yang mengusahakan pembayaran atas tagihan masing-masing terhadap debitor tanpa mempedulikan kreditor lainnya.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 557 K/Pdt.Sus-Pailit/2018, kasus antara Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah DJP Wajib Pajak Besar, Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar Satu menggugat Tim Kurator PT United Coal Indonesia (Dalam Pailit). Mahkamah Agung dalam pertimbangan hukumnya menyatakan bahwa Pemohon Keberatan selaku kreditor preferen yang memiliki tagihan yang diakui sebesar Rp43.334.542.465,00 (empat puluh tiga milyar tiga ratus tiga puluh empat juta lima ratus empat puluh dua ribu empat ratus enam puluh lima rupiah), dengan jumlah harta pailit yang akan dibagi kepada para kreditor hanya sejumlah Rp30.987.247.383,00 (tiga puluh milyar sembilan ratus delapan puluh tujuh juta dua ratus empat puluh tujuh ribu tiga ratus delapan puluh tiga rupiah), yang mana jumlah ini tidak akan memenuhi seandainya dibayarkan seluruhnya kepada pemohon keberatan, padahal terdapat pula kreditor separatis yang memiliki tagihan yang diakui sejumlah Rp280.637.628.291,27 (dua ratus delapan puluh milyar enam ratus tiga puluh tujuh juta enam ratus dua puluh delapan ribu dua ratus sembilan puluh satu rupiah dua puluh tujuh sen). Dengan demikian pembagian yang dilakukan oleh kurator dengan persetujuan hakim pengawas yaitu terhadap pemohon keberatan KPP wajib pajak besar satu memperoleh Rp2.549.161.883,00 (dua milyar lima ratus empat puluh sembilan juta seratus enam puluh satu ribu delapan ratus delapan puluh tiga rupiah) atau sebesar 5,88% dari tagihan yang

diakui dan kreditur separatis PT Bank Mandiri (Persero), Tbk., menerima Rp14.000.000.000,00 (empat belas milyar rupiah) atau sebesar 4,99% dari tagihan yang diakui adalah tepat dan benar, karena sesuai dengan asas keadilan yang dijadikan dasar dalam Undang Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

Berdasarkan pertimbangan hukum sebagaimana tersebut di atas, Mahkamah Agung dalam putusannya Nomor 557 K/Pdt.Sus-Pailit/2018, amarnya menyatakan: Menolak permohonan kasasi dari pemohon kasasi Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah DJP Wajib Pajak Besar, Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar Satu, tersebut; Menghukum Pemohon Kasasi untuk membayar biaya perkara dalam tingkat kasasi yang ditetapkan sebesar Rp5.000.000,00 (lima juta rupiah). Putusan Mahkamah Agung tersebut mengesampingkan kantor pajak dalam melakukan penagihan pajak tidak menempatkan pada posisi yang diistimewakan karena masih ada kreditur yang didahulukan lainnya yaitu kreditur separatis dan kreditur preferen.

Berdasarkan uraian sebagaimana tersebut di atas dapat dijelaskan bahwa upaya hukum kantor pajak jika tidak mendapatkan haknya atas pembayaran pajak bahwa kantor pajak dalam melakukan penagihan pajak mempunyai hak yakni hak untuk mengirimkan surat paksa pajak. Sebagaimana ditentukan dalam Pasal 7 UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000, bahwa pada surat paksa pajak di dalamnya tercantum irah-irah kalimat “DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MASA ESA”, mempunyai kekuatan eksekusi sebagaimana putusan

pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap, sehingga Kantor Pajak dapat langsung melakukan eksekusi harta penanggung jawab untuk membayar pajak terutang. Selain itu dengan paksa badan yakni melakukan penyanderaan terhadap penanggung pajak, namun hak tersebut tidak berlaku pada debitur atau penanggung pajak yang dinyatakan pailit. Pada debitur yang dinyatakan pailit dikenal adanya asas keseimbangan atau proporsionalitas dan adanya kendala batasan waktu yang ditetapkan oleh hakim pengawas yakni 14 (empat belas) hari terhitung sejak debitur dinyatakan pailit dan dilakukan verifikasi.

