

26 063-06-030

DIS-SINKRONISASI PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN DALAM PERPAJAKAN PADA PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA¹

Oleh : Marulak Pardede, S.H., M.H., APU.²

A. Latar Belakang.

Berbagai Peraturan Perundang-undangan menunjukkan berbagai segi positif, namun juga terdapat sejumlah kekhawatiran akibat sampingan dari ketentuan tersebut. Kekhawatiran dimaksud, sebagaimana diutarakan oleh *Remy Prud'homme (1995)*, berupa tidak tercapainya efisiensi produksi, terjadinya kolusi, korupsi dan nepotisme (*Benyamin Hoessein, SH : 1999*). Selain itu, hukum di negara berkembang menurut Nonet dan Selznick, bahwa pada waktu suatu negara mengalami kemerdekaan, maka hal yang harus dibenahi adalah penyusunan tatanan kehidupan sosial, ekonomi dan politik secara baik. Selama aspek tersebut masih perlu ditata, maka hukum pun akan sering berubah, sesuai keinginan penguasa (*Nonet & Selznick, 1978: 25*).

Hukum yang bertujuan menciptakan keadilan bagi anggota masyarakat tidak terlepas dari pengaruh berbagai aspek yang mengelilinginya. Masyarakat yang merupakan obyek yang dituju hukum untuk menikmati keadilan merupakan salah satu unsur yang sangat penting yang perlu dipertimbangkan dalam menciptakan hukum. Salah satu aspek yang mempengaruhi perkembangan hukum adalah gejala-gejala sosial yang terjadi dalam masyarakat. Agar hukum dapat ditegakkan secara efektif, dan tujuan hukum dapat dicapai, maka proses interaksi antara gejala dalam masyarakat dan kepastian yang diciptakan hukum perlu dipertimbangkan. Proses interaksi dalam masyarakat tidak cukup dengan mempertahankan pola saja, melainkan diperlukan pula penegakan nilai-nilai, yang sifatnya lebih memaksa. Dalam kaitan ini, perlu diperhatikan pendapat sosiologi hukum yang mengemukakan berbagai sub sistem sosial yang mempengaruhi hukum.³

¹ Makalah merupakan hasil penelitian mandiri, dilaksanakan untuk memberikan sumbangan pemikiran dalam rangka Pembangunan Hukum Nasional.

² Ahli Peneliti Utama Bidang Hukum Pada Pusat Penelitian dan Pengembangan Hukum Nasional, Badan Pembinaan Hukum Nasional, Departemen Hukum dan HAM-RI di Jakarta.

³ Menurut Satjipto Rahardjo, sub sistem Budaya, sub sistem Sosial, sub sistem Politik dan sub sistem Ekonomi merupakan suatu struktur yang berbeda pengaruhnya terhadap perkembangan hukum. Letak struktur tersebut bersifat tidak dapat diubah, bersifat tetap. Sub sistem Budaya terletak paling atas, karena budaya merupakan suatu sistem yang paling kaya akan ide, gagasan, dan nilai, atau kaya akan informasi.

Strategi pembangunan hukum biasanya diartikan sebagai usaha yang dilakukan oleh kelompok tertentu, berkaitan dengan bagaimana hukum dibentuk, dikonseptualisasikan, diterapkan dan dilembagakan dalam suatu proses politik. Strategi pembangunan hukum responsif mengandung ciri adanya pengaruh yang besar dari lembaga peradilan, dan partisipasi luas kelompok sosial atau individu di dalam masyarakat dalam penentuan arah perkembangan hukum. Hal ini mempunyai arti bahwa peranan pemerintah dan legislatif relatif berkurang. Adanya tekanan dari partisipasi luas masyarakat dan kedudukannya yang relatif bebas memungkinkan lembaga peradilan/proses peradilan menjadi kreatif, khususnya dalam menghadapi masalah pelik yang timbul. Pada abad ke-12, di Inggris, pembangunan hukum responsif dimana pada akhirnya hukum adat mempunyai posisi yang kuat. (Narrington Moore. *"The Social Origins of Dictatorship and Democracy. Lord and Peasant in the Making of Modern World. Boston; Beacon, 1966; hal. 1-30).*

Timbulnya keraguan terhadap keberadaan hukum, karena keadilan yang merupakan salah satu prinsip utama dari hukum, tidak terpenuhi. Prinsip keadilan tidak pernah berubah, keadilan yang dirumuskan para filsuf secara berbeda-beda, namun tujuannya adalah agar tercapai keseimbangan dalam penerapannya, yaitu keseimbangan antara nilai-nilai secara ideal dan kenyataan dimana hukum dioperasikan. (Satjipto Rahardjo. *"Ilmu Hukum". Citra Aditya Bakti; 1966; hal.170-173).* Aristoteles memberikan pendapat tentang keadilan bahwa keadilan ada dimana-mana, dan tidak lahir karena pemikiran, dan bersifat *"in-different"*, tetapi apabila keadilan ditetapkan, maka akan berakibat adanya tanggung jawab, seperti sanksi dalam suatu pelanggaran norma. (Friedman; 1953;29).

Proses penegakan hukum pada suatu masa dapat berbeda karena perkembangan masyarakatnya. Dalam masa reformasi politik mengalami perubahan yang berakibat hukum pun perlu dirubah, karena hukum dibentuk sesuai dengan kemauan politik hukum suatu negara. Apabila tatanan politik suatu negara mantap akan berakibat hukum bersifat otonom. (Myrdal: *"Penelitian Terhadap Hukum*

Semakin ke bawah, maka nilai dan gagasan semakin lemah, namun sebaliknya semakin ke bawah energinya semakin besar. Sub sistem yang dikemukakan di atas, memiliki fungsi masing-masing, sebagai berikut:

- a. Sub sistem Budaya berfungsi untuk mempertahankan pola. Fungsi ini menghubungkan sub sistem sosial dengan sub sistem budayanya. Melalui fungsi dari aktifitas tersebut, maka hubungan-hubungan dalam masyarakat menjadi bermakna.
- b. Sub sistem Sosial, adalah menjalankan fungsi integrasi. Proses interaksi dalam masyarakat tidak cukup dengan mempertahankan pola saja, melainkan diperlukan pula penegakan nilai, yang sifatnya lebih memaksa. Dalam hal ini terlihat bahwa Hukum berperan penting dalam fungsi integrasi.
- c. Sub sistem politik sangat mempengaruhi perkembangan hukum apabila hukum yang ada memberikan peluang yang besar bagi terciptanya kekuasaan;
- d. Sub sistem ekonomi sangat dominan dalam perkembangan hukum, sebagaimana dilihat dalam perkembangan perdagangan internasional saat ini (prinsip GATT mempengaruhi berbagai pembentukan peraturan perundang-undangan).

Negara Berkembang : 1971; 219-220). Hukum di negara berkembang menurut Nonet dan Selznick, bahwa pada waktu suatu negara mengalami kemerdekaan, maka hal yang harus dibenahi adalah penyusunan tatanan kehidupan sosial, ekonomi dan politik secara baik. Selama aspek tersebut masih perlu ditata, maka hukum pun akan sering mengalami perubahan, sesuai keinginan penguasa (*Nonet & Selznick, "Law and Society in Transition, New York, Harper Colophon Books, 1978; hal.25*).

Di negara-negara maju seperti USA, Jepang, Inggris, Perancis, Belgia, Jerman dan Belanda, dan berbagai negara maju lainnya, pendapatan utama negara diperoleh dari sektor pajak. Pembangunan nasional negara itu sebagian besar dibiayai oleh pendapatan pajak dari rakyatnya. Diperkirakan, negara Indonesia pun nantinya akan demikian, setelah sudah menjadi negara yang mapan. Artinya negara kita sudah menjadi negara yang maju industri dan ekonominya, dan rakyatnya pun sudah hidup sejahtera dan sudah menyadari betapa pentingnya membayar pajak, sebab pajak tersebut nantinya pun untuk keperluan seluruh masyarakat Indonesia.

Dengan diberlakukannya Peraturan Perundang-undang Perpajakan di Indonesia, diharapkan seluruh masyarakat sadar bahwa membayar pajak itu sangat penting, karena pendapatan pajak itu adalah untuk menyelenggarakan pembangunan nasional, termasuk melaksanakan pelayanan terhadap mereka yang memang membutuhkannya. Masyarakat membutuhkan pelayanan yang baik, termasuk di dalamnya keinginan untuk memperoleh fasilitas yang dibutuhkan bagi hidupnya. Kenyataan menunjukkan, bahwa setiap penyusunan Anggaran Pembangunan dan Belanja Negara (APBN), masih menekankan penerimaan negara dari sektor pajak. Pajak sebagai tulang punggung Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN).

Sebagaimana diketahui, revisi empat UU perpajakan, merupakan keinginan pemerintah untuk menyesuaikan UU di bidang perpajakan dengan tuntutan perkembangan global dan nasional yang berubah begitu cepat. Dalam sebelas tahun berlakunya sistem pajak yang didasarkan pada prinsip self-assessment (menaksir pajak sendiri), masih ada sebagian masyarakat yang tidak jujur dalam menghitung pajaknya dengan memanfaatkan celah-celah kelemahan. Mungkin secara mental belum siap menentukan pajaknya sendiri.

Selain itu, masih banyak dana yang diparkir di luar negeri yang lolos dari pajak serta adanya kecenderungan memanfaatkan yayasan untuk menghindari pajak. Pada sisi lain, untuk mencegah praktek yang merugikan negara itu, pemerintah cenderung kembali melaksanakan sistem pemotongan pajak secara final yang ditugaskan kepada perusahaan seperti pemotongan pajak deposito 15 persen oleh bank. Hal itu dinilai tentunya tidak sejalan dengan sistem self-assessment.

Penagihan Pajak dengan Surat Paksa berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997, merupakan suatu cara pemerintah untuk meminta pertanggungjawaban rakyat akibat tunggakan pembayaran pajak. Tunggakan

pajak dapat menghambat pemerintah melaksanakan pembangunan yang bertujuan kesejahteraan rakyat melalui peningkatan ekonomi. Cara yang ditempuh pemerintah dalam rangka penagihan pajak tunggakan melalui Surat Paksa ini merupakan suatu kekuatan hukum yang memaksa, sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 10 UU No.19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, L.N- RI Tahun 1997 No.42.

Tujuan penagihan pajak dengan kekuatan hukum memaksa adalah untuk memberikan penekanan yang lebih terhadap keseimbangan antara kepentingan masyarakat Wajib Pajak dan kepentingan negara. Surat Paksa ini menentukan bahwa surat paksa penagihan pajak mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan keputusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap Pasal 7 ayat (1). Dalam Pasal 2 ayat (1), disebutkan bahwa Penagihan pajak dengan surat paksa ini biasanya diikuti dengan penyitaan atas harta milik wajib pajak.

Penagihan pajak dengan Surat Paksa berkaitan dengan hak dan kewajiban Wajib Pajak yang dalam Undang-Undang ini didefinisikan dengan istilah Penanggung Pajak dan Pejabat Pajak, dan Pejabat yang diberi wewenang untuk menagih pajak dengan Surat Paksa.⁴ Melihat kewenangan dan mekanisme pemungutan pajak dengan surat paksa sebagaimana diuraikan diatas, menimbulkan dis-sinkronisasi dengan berbagai peraturan terkait.

B. Permasalahan.

UU Pajak tahun 1983 lebih menekankan pada *self assessment* dan menetapkan sasaran penyuluhan, pelayanan dan pemeriksaan. Selain itu, kedudukan wajib pajak yang semula hanya sebagai objek pajak, ditingkatkan menjadi subyek pajak yang harus dibina agar melaksanakan kewajibannya. Namun dengan *tax reform* tahun 1994, hak dan kedudukan wajib pajak justru diperlemah. Selain itu, terdapat kebijaksanaan yang memungkinkan dibentuk Badan Peradilan Penyelesaian Sengketa Pajak yang tidak bisa digugat ke Peradilan Tata Usaha Negara (PTUN).

Dengan UU No.19 Tahun 1997, kedudukan hak dan wajib pajak semakin diperlemah. Misalnya, terdapat asumsi bahwa surat ketetapan hasil pemeriksaan secara apriori dianggap telah sesuai dengan UU Perpajakan, sehingga akibatnya wajib pajak dipaksa untuk melunasi hutang pajaknya. UU No.19 Tahun 1997 cenderung mengabaikan hak asasi manusia terutama asas praduga tidak bersalah. Ketidakadilan tersebut semakin bertambah dengan kemungkinan terjadinya kekeliruan pemeriksa pajak dalam menerapkan ketentuan tersebut.

⁴ Lima Undang-Undang Perpajakan Baru Tahun 1997. PT Novindo Pustaka Mandiri. Jakarta: 1997, hal. 131, dan hal. 156.

Dalam rangka pemungutan pajak, diperlukan tindakan pemerintah yang bersifat memaksa dalam menanggulangi penunggakan pajak, karena pajak merupakan salah satu unsur penunjang pembangunan, sebagaimana diatur dalam UU No. 19 Tahun 1997. Dalam pelaksanaan kewenangan Pejabat Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa yang mempunyai titel eksekutorial, dapat melakukan sita tersebut, menimbulkan pertanyaan, bagaimanakah harmonisasi ketentuan tersebut dengan ketentuan lain yang terkait, seperti : UUD 1945; Ketentuan Hukum Acara Perdata (HIR); UU Kejaksaan, BUPLN/PUPN; KUHP; KUHP; UU Pokok-pokok Kekuasaan Kehakiman (UU No.4/2004); Penerapan Asas Praduga Tidak Bersalah, Hak asasi Manusia (HAM), dll.

C. Analisis Permasalahan

Salah satu tujuan negara hukum, adalah untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat, yang dicapai melalui ketertiban untuk mencapai keadilan.⁵ Kesejahteraan rakyat dapat tercapai, apabila ekonomi secara keseluruhan meningkat. Apabila kewajiban untuk membayar pajak tidak dilaksanakan, maka pemerintah melalui instansi pajak, akan melaksanakan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU No.19/1997), yang merupakan upaya pemerintah untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat dan mendorong rakyat agar bertanggung jawab dan ikut berperan dalam pembangunan ekonomi.

Menurut pendapat Hans Kelsen, bahwa sanksi dalam suatu UU menggambarkan adanya keharusan anggota masyarakat untuk tunduk pada kewajiban yang diberikan, yaitu pembayaran pajak, sebagai salah satu partisipasi guna menunjang pembangunan. tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa merupakan salah satu alat pemerintah untuk mensejahterakan rakyat. Agar tercapai tujuan UU tersebut, diberikan Sanksi.⁶

Tujuan UU No.19 Tahun 1997 adalah untuk menjangkit dana masyarakat guna terlaksananya pembangunan yang bertujuan guna kesejahteraan masyarakat apabila ketiga unsur yaitu struktur, substansi, dan budaya hukum dapat berjalan dengan baik sesuai fungsi masing-masing.⁷ Kultur para Pejabat dan Wajib Pajak yang kurang loyal terhadap kewajiban sebagai pejabat dalam pelaksanaan tugasnya yang berakibat masa bodoh dan kurang

⁵ Mochtar Kusumaatmadja, "Pembangunan Hukum Nasional", Alumni, Bandung, 1987, hal. 7.

⁶ Hans Kelsen, dalam Lily Rasyidi Paradigma Hukum Positif Remaja Rosdakarya Bandung: 1993, hal.83.

⁷ Gustav Radbruch, sebagai pendukung teori tujuan hukum dan keadilan, bersama-sama dengan Aristoteles, Bentham, Apeldorn mengatakan bahwa tujuan hukum yang utama adalah keadilan yang meliputi keadilan distributif yang didasarkan pada prestasi atau jasa, keadilan kumulatif yang didasarkan pada jasa, keadilan vindikatif, bahwa kejahatan harus setimpal dengan hukumannya, dan keadilan legalitas yaitu keadilan yang ingin diciptakan oleh undang-undang.

pengetahuan tentang masalah perpajakan akan merupakan unsur yang menghambat pemasukan negara. Dengan demikian diperlukan adanya penyuluhan hukum untuk menambah kesadaran tentang kewajiban anggota masyarakat dalam berpartisipasi dalam pembangunan yang bertujuan untuk kemakmurannya juga. Tindakan secara kualitatif dalam UU No.19 Tahun 1997 merupakan tindakan yang membatasi kemerdekaan wajib pajak.

Bila disimak secara mendalam berbagai ketentuan dalam Undang-Undang No.19 Tahun 1997 tentang penagihan pajak dengan surat paksa ini, dapat dikemukakan beberapa ketentuan yang bertentangan dengan ketentuan perundang-undangan lainnya, antara lain sebagai berikut :

1. Lembaga Pengurus Piutang Negara

Pajak yang tidak dibayar oleh Wajib Pajak yang merupakan piutang negara, sebenarnya lembaga yang berwenang mengurus piutang negara adalah PUPN dan BUPLN sebagaimana ditegaskan dalam UU No.49 Prp Tahun 1960 jo Keppres No.11 Tahun 1976 jo Keppres No.11 Tahun 1991 jo ICW (UU Perbankan Negara). Namun penyelesaian melalui jalur tersebut menurut kenyataan membutuhkan jangka waktu yang cukup panjang dan tidak efektif. Guna mengatasi masalah tersebut, pemerintah kembali mengeluarkan UU No.5 Tahun 1991 dan Keppres No.55 Tahun 1991 tentang Kejaksanaan dan Susunan Organisasi dan Tata Kerja Kejaksanaan. Dalam Pasal 27 UU No.5 Tahun 1991 dikatakan, bahwa Kejaksanaan dengan kuasa khusus dapat bertindak di dalam maupun di luar pengadilan untuk kepentingan negara. Dan peran kejaksanaan ini disebutkan sebagai peran tambahan. Bila dikaji lebih mendalam, bahwa peranan Kejaksanaan sebagai Pengacara Negara sekaligus sebagai penuntut umum, dapat dilaksanakan andaikata dalam penagihan pajak yang ditangani ternyata ditemukan unsur tindak pidana.

2. Bertentangan Dengan Asas Praduga Tidak Bersalah

Petugas pajak sebagai pihak yang berwenang mengurus piutang negara, dalam penagihan pajak dengan surat paksa, diyakini dapat cepat membawa hasil kendati cenderung mengesampingkan segi-segi hukum. Kepentingan penagihan pajak dengan surat paksa yang mengutamakan pemasukan devisa bagi negara, semestinya berpijak pada aturan yuridis. UUD 1945 menegaskan, bahwa negara RI adalah negara yang berdasarkan atas hukum (*rechtsstaat*), tidak berdasarkan atas kekuasaan belaka (*machtsstaat*). Dalam Negara Kesatuan Republik Indonesia, hukum yang berdasarkan Pancasila dan UUD 1945 harus dijunjung tinggi, karena hukum nasional kita harus melandasi dan mengarahkan segala perilaku masyarakat maupun Pemerintah di dalam pembangunan negara, bangsa dan masyarakat.⁸

⁸ Dalam pada itu masih ditegaskan pula oleh pasal 27 ayat 1 UUD 1945, bahwa Hukum yang berdasarkan Pancasila dan UUD 1945 itu harus menjamin kedudukan yang sama di dalam hukum dan pemerintahan bagi segala warga negara, serta wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya.

Proses hukum memerlukan pembuktian yang fair, benar, selengkap-lengkapnyanya, dan bahkan dimata masyarakat salah pun masih dianggap tidak bersalah sampai dibuktikan oleh keputusan pengadilan (*Azas Praduga Tidak Bersalah* yang dijamin oleh UU.No.14 Tahun 1970 yang lazim dikenal dengan *Azas Presumption Of Innocent*). Tidak tertutup juga kemungkinan, bahwa demi kepentingan yang secara objektif dinilai lebih besar, kemungkinan saja ditempuh asas Oportunitas (Menutup Perkara demi kepentingan Umum) yang sedikit banyak mendesak berlakunya secara penuh asas kebenaran dan keadilan.

UU Perpajakan, menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan dan merupakan sarana peran serta rakyat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Dengan berpegang teguh pada prinsip kepastian hukum, keadilan dan kesederhanaan, maka arah dan tujuan penyempurnaan UU Perpajakan ini mengacu pada kebijaksanaan pokok pemerintah. Dalam kenyataan masih dijumpai adanya tunggakan pajak sebagai akibat tidak dilunasinya utang pajak sebagaimana mestinya. Terhadap tunggakan pajak dimaksud perlu dilaksanakan tindakan penagihan pajak yang mempunyai kekuatan hukum yang memaksa. Baik UU No.17 Tahun 1997 maupun UU No.19/1997 sama sekali mengabaikan hak asasi manusia, berupa pengabaian atas asas Praduga tidak bersalah.

3. Pengertian Titel Eksekutorial.

UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa mengatur ketentuan tentang tata cara tindakan penagihan pajak yang berupa penagihan seketika dan sekaligus, pelaksanaan Surat Paksa, penyitaan, pencegahan, dan atau penyanderaan, serta pelelangan. Dalam Undang-undang ini, Surat Paksa diberi kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dan tidak dapat diajukan banding sehingga Surat Paksa langsung dapat dilaksanakan dan ditindaklanjuti sampai pelelangan barang. Dalam kaitan tersebut, Mahkamah Agung berpendapat, bahwa ketentuan Pasal 224 HIR tidak dapat diterapkan langsung, karena pengertian kekuatan titel eksekutorial harus terlebih dahulu diputuskan oleh pengadilan. Ketentuan yang mempunyai titel eksekutorial adalah kebijakan yang dianggap sepihak, sebagaimana dituangkan dalam fatwa Mahkamah Agung Nomor 213/229/85/II/Um-TU/Pat, tanggal 16 April 1985. Dengan demikian ketentuan penagihan pajak dengan surat paksa yang bertitel eksekutorial bertentangan dengan Pasal 224 HIR maupun Fatwa Mahkamah Agung.

4. Penyitaan

Dalam BAB IV tentang PENYITAAAN, pada Pasal 12 UU No. 19 Tahun 1997, ditetapkan Apabila utang pajak tidak dilunasi oleh Penanggung Pajak dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11, Pejabat

menerbitkan Surat Perintah melaksanakan Penyitaan. Dalam Pasal 17, antara lain ditegaskan, bahwa : Penyitaan terhadap deposito berjangka, tabungan, saldo rekening koran, giro, atau bentuk lainnya yang dipersamakan dengan itu dilaksanakan dengan pemblokiran terlebih dahulu. Dalam Pasal 25 UU No.19 Tahun 1997, antara lain ditetapkan, bahwa : apabila utang pajak dan atau biaya penagihan pajak tidak dilunasi setelah dilaksanakan penyitaan, Pejabat berwenang melaksanakan penjualan secara lelang terhadap barang yang disita melalui Kantor Lelang.⁹

Bertitik tolak dari ketentuan sebagaimana diuraikan diatas, dapat dikemukakan bahwa tata cara pelaksanaan penyitaan, adalah harus berdasarkan keputusan pengadilan sebagaimana diatur dalam Pasal 226 dan 227 HIR, antara lain menegaskan, bahwa penyitaan hanya dapat dilakukan melalui surat permintaan kepada Ketua Pengadilan Negeri yang selanjutnya akan dikeluarkan keputusan mengenai penyitaan tersebut (*Revindicoitir dan Conservatoir Beslag*). Dengan demikian petugas pajak yang melakukan penagihan pajak dengan surat paksa sebagaimana diatur dalam UU No.19 Tahun 1997, tidak dibenarkan melakukan penyitaan tanpa seijin Ketua Pengadilan Negeri.¹⁰

5. Penyanderaan

Guna kepastian pemungutan pajak, dalam Pasal 33 UU No. 19 Tahun 1997 ditegaskan, bahwa : Penyanderaan hanya dapat dilakukan 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.¹¹

⁹ Dalam kaitan tersebut, dalam Pasal 13 UU No. 19 tahun 1997, antara lain ditetapkan, bahwa : Penyitaan dapat dilaksanakan terhadap milik Penanggung Pajak yang berada di tempat tinggal, tempat usaha, tempat kedudukan, atau di tempat lain, termasuk yang penguasaannya berada di tangan pihak lain atau yang dibebani dengan hak tanggungan sebagai jaminan pelunasan utang tertentu berupa : barang bergerak termasuk mobil, perhiasan, uang tunai, dan deposito berjangka, tabungan, saldo rekening koran, giro, atau bentuk lainnya yang dipersamakan dengan itu, obligasi, saham, atau surat berharga lainnya, piutang, dan penyertaan modal pada perusahaan lain; dan atau barang tidak bergerak termasuk tanah, bangunan, dan kapal dengan isi kotor tertentu. Penyitaan sebagaimana dimaksud dilaksanakan sampai dengan nilai barang yang disita diperkirakan cukup melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak.

¹⁰ Mr R. Tresna, Komentor HIR, Pradnya Paramita Pustaka Teknologi dan Informasi, Cet.Ke-14, Jakarta, 1993, Halaman 186-195.

¹¹ 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. Masa penyanderaan paling lama 6 (enam) bulan dan dapat diperpanjang untuk selamalamanya 6 (enam) bulan. Besarnya jumlah utang pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan dalam Pasal 29 dapat diubah dengan Peraturan Pemerintah. Dalam kaitan ini, Pasal 35 UU No. 19 Tahun 1997, menetapkan bahwa : Penyanderaan terhadap Penanggung Pajak tidak mengakibatkan hapusnya utang pajak terhentinya pelaksanaan penagihan pajak..

Lembaga Gijzeling (Penyanderaan), berdasarkan ketentuan perundang-undangan, lembaga sandera ternyata tidak dihapus dengan UU dalam arti peraturan sederajat, melainkan hanya dengan surat edaran Mahkamah Agung yang tingkatnya lebih rendah. Pasal 209 HIR menentukan, jika tidak ada atau tidak cukup barang bukti untuk memastikan pelaksanaan keputusan hakim, maka Ketua Pengadilan Negeri atas permintaan pihak yang menang dengan lisan atau tulisan, memberikan surat perintah kepada yang berkuasa menjalankan surat sita supaya orang yang berhutang digijzeling.¹²

Bila putusan hakim tidak dipenuhi, disamping menyita dan melelang barang milik terutang (Pasal 197 HIR), terutang dapat disandera dalam Lembaga Pemasyarakatan. Pengaturan Lembaga Gijzeling tidak terbatas pada HIR tetapi masih diakui oleh Panitia Urusan Piutang Negara (PUPN) berdasarkan UU No. 49 Prp Tahun 1960. Dengan demikian penyanderaan yang dilakukan oleh fiscus (Petugas pajak) sebagaimana diatur dalam UU No. 19 Tahun 1997 adalah bertentangan dengan ketentuan hukum acara perdata (HIR).¹³

Tindakan penyanderaan adalah bertentangan dengan asas UUD 1945 yang mengakui dan menghormati terhadap HAM. Kedaulatan dari rakyat dalam negara

¹² Mengenai penyanderaan, keberadaan lembaga gijzeling yang pernah diberlakukan oleh pemerintah kolonial Hindia Belanda di Indonesia dengan Pasal 209 s.d 224 HIR jo Pasal 242 s.d 258 RBG tahun 1948. Lembaga ini berfungsi sebagai upaya paksa mengeksekusi putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap terhadap orang yang tidak ada atau tidak cukup harta kekayaan guna memenuhi segala kewajiban dengan cara merampas kemerdekaannya melalui penetapan Ketua Pengadilan. Namun dengan SEMA No. 2/1964 jo SEMA No. 04/1975, lembaga sandera (Gijzeling) tidak diaktifkan lagi dalam Hukum Acara Perdata di Indonesia karena bertentangan dengan Sila II PANCASILA, kemanusiaan yang adil dan beradab. Kemudian berdasarkan PERMA No. 1/2000, lembaga sandera ini kembali dihidupkan.

¹³ Ditinjau dari segi yuridis formil dan pedoman teknik pembentukan peraturan perundang-undangan, menurut salah seorang pakar perundang-undangan : MR. Inge Van Der Vlies dalam bukunya: *Hand Boek Wetgeving (1987)*, menyebutkan beberapa asas yang baik dalam pembentukan peraturan perundang-undangan, yaitu : *Het beginsel van de duidelijke doelstelling* (kejelasan tujuan pembentukan); *Het beginsel van het juiste orgaan* (penentuan kewenangan lembaga/organ yang berhak membentuk dan menerima delegasi pembentukan); *Het noodzakelijkheids beginsel* (keperluan mendesak); *Het beginsel van de uitvoerbaarheid* (kemungkinan pelaksanaan peraturan yang dibentuk); *Het beginsel van de consensus* (konsensus atau kesepakatan antara pemerintah dan rakyat); *Het beginsel van de duidelijke terminologie en duidelijke systematiek* (peristilahan dan sistematika yang jelas); *Het beginsel van de kenbaarheid* (asas dapat diketahui dan dikenali oleh setiap orang); *Het rechtgelijkheids beginsel* (perlakuan yang sama terhadap hukum); *Het beginsel van de individuele rechtsbedeling* (perlakuan khusus terhadap keadaan tertentu). Disamping itu juga dikenal beberapa asas dalam penerapan suatu perundang-undangan, antara lain : *Lex posterior derogat legi priori*, (peraturan yang baru mengalahkan peraturan yang lama); *Lex specialis derogat legi generali* (peraturan yang khusus mengalahkan peraturan yang umum); *Lex superior derogat legi inferiori* (peraturan yang tinggi mengalahkan peraturan yang lebih rendah). Selain itu, menurut teori perundang-undangan, jika tidak jelas makna suatu perundang-undangan, maka dapat ditafsirkan secara : *Grammatikal* (menurut tata bahasa); *Sistematis* (hubungan keseluruhan antara pasal yang satu dengan lainnya); *Historikal* (melihat perkembangan terjadinya perundang-undangan, perundangan /wetshistorisch), perkembangan lembaga hukum yang diatur (*rechtshistorische*); *Teleologis* (tujuan pembuatan peraturan); *ekstensief* (perluasan pengertian hukum); *restriktief* (mempersempit arti/istilah hukum).

hanya dapat terwujud jikalau semua anggota masyarakat mempunyai hak dan kebebasan yang tidak dapat dibatasi atau dirampas tanpa persetujuan dari yang berkepentingan.¹⁴

6. Perlindungan Hukum Wajib Pajak

Salah satu tujuan dari *tax reform* tahun 1983 dengan mengintroduksi sistem *self-assessment* antara lain adalah untuk menghilangkan dominasi aparaturnya pajak dalam menetapkan pajak. Akan tetapi dengan *tax reform* tahun 1994, maka prosedur perampungan digantikan oleh pemeriksaan dengan perbedaan asasi bahwa perampungan tidak selalu terjadi kontak dengan wajib pajak.

Menjadi kekhawatiran wajib pajak, adalah bahwa terjadinya kekeliruan dari aparaturnya pemeriksaan pajak. Kedua undang-undang tersebut, tidak mengandung ketentuan yang memberikan perlindungan terhadap wajib pajak yang menjadi korban dari kekeliruan pemeriksaan pajak dalam menerapkan UU Perpajakan. Wajib pajak yang kemudian bandingnya dimenangkan oleh Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, namun harta bendanya telah terlebih dahulu dilelang.

Ketentuan pasal 40 UU No.19 tahun 1997, menyatakan bahwa wajib pajak tidak dapat meminta atau tidak berhak menuntut pengembalian barang yang telah dilelang, akan tetapi Direktur Jenderal pajak hanya akan mengembalikan kelebihan pembayaran pajak dalam bentuk uang dari hasil pelelangan harta benda wajib pajak. Ketentuan ini jelas menggambarkan adanya ketidakadilan yang harus dialami oleh wajib pajak. Wajib pajak yang telah melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan jujur dan benar, bukan tidak mungkin nasibnya menjadi korban dari ulah pemeriksa pajak.

¹⁴ Di dunia Barat, arti penting dari penjaminan hak asasi manusia dan kebebasan dasar manusia dalam negara sudah mulai disadari pada abad ke-17 sebagaimana dikemukakan oleh pemikir kenegaraan John Locke (1632-1704) dengan teorinya "Declaration of Independence". Amerika Serikat mempelopori perumusan konstitusional yang kemudian diikuti oleh Prancis dengan : *Declaration des Droits de l'homme du Citoyen (1789)*". Dalam sejarah penyusunan konstitusi (UUD) di dunia Barat dimaksudkan untuk menentukan batas wewenang penguasa, menjamin hak rakyat, dan mengatur jalannya pemerintahan. Berdasarkan perkembangan zaman konstitusi di zaman modern tidak lagi hanya memuat aturan hukum, melainkan juga merumuskan atau menyimpulkan prinsip-prinsip hukum, haluan negara, dan patokan kebijaksanaan, yang kesemuanya mengikat penguasa. Menurut Sir Ivor Jennings dalam bukunya : *Cabinet Government*, menerangkan prinsip-prinsip konstitusi, yaitu : "Practices turn into conventions and precedents create rules because they are consistent with and are implied in the principles of the Constitutions. Of these, there are four of major importance. The British Constitution is democratic; it is parliamentary; it is monarchical; and it is a Cabinet system". Disamping itu, menurut Lord Bryce sebagaimana dikutip oleh C.F. Strong dalam bukunya "Modern Political Constitutions", merumuskan konstitusi sebagai berikut : "a frame of political society, organised through and by law, that is to say, one in which law has established permanent institutions with recognised functions and definite rights".

Mengkaji dis-harmonisasi kebijakan peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan ini, tugas pemerintah bersama DPR bukanlah berfikir mengenai teori, melainkan harus berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku, yang merupakan suatu stelsel dari aturan yang berkaitan satu sama lain secara organis, secara piramida (tata urutan peraturan perundang-undangan) dari norma-norma yang terbentuk secara hirarkhis. Penafsiran berlakunya suatu perundang-undangan harus dipertimbangkan berdasarkan nilai-nilai dari suatu aturan hukum, apakah isi sesuatu peraturan perundang-undangan, norma materiel sesuai dengan hukum yang ideal, hukum yang hidup dan berkembang dalam kenyataan di masyarakat (*The living law*) yang berada diatas hukum positif atau dengan nilai yang disalurkan dari kebudayaan.

Dalam aliran positivisme, penafsirkan suatu undang-undang menjadi terkekang dalam suatu positivisme hukum analitis (*Analytisch Reschtpositivisme*), dimana hukum diasingkan dari masyarakat. Hukum itu dilihat sebagai suatu hal yang pasti yang ditetapkan dalam sumber hukum (*law in the books*). Berlainan halnya dengan aliran pemikiran realisme (*pragmatism legal realism*), bahwa suatu undang-undang ditafsirkan dengan memperhatikan kebiasaan yang hidup dan berkembang ditengah masyarakat (*law in action*), dengan mengemukakan pemikiran "*The law is what it does*".

Dari kondisi tersebut diatas, dapat dikemukakan, bahwa aliran positivisme mengutamakan kepastian hukum. Hukum hanya dipergunakan sebagai alat bagi penguasa untuk melaksanakan kekuasaannya. Sedangkan aliran pemikiran realisme, idealisme dan pragmatisme, adalah mengutamakan keadilan, yaitu empirisme yang harus diuji dengan ratio. Kekuasaan, ditinjau dari sifatnya adalah merupakan gabungan dari empirisme dengan positivisme, sehingga hukum itu, datangnya adalah dari kekuasaan yang sifatnya tidak abadi (sementara). Kekuasaan itu, berbicara mengenai benar dan salah, sedangkan hukum adalah berbicara mengenai baik dan buruk.

Menurut Irawan Soeyitno, bahwa membentuk peraturan perundang-undangan, diperlukan bakat seni tersendiri. Demikian juga pendapat Reed Dickerson seorang Guru Besar Perundang-undangan dari Universitas California, mengatakan bahwa "*Legislatif drafting is both a science an art*". Hal yang sama juga dikemukakan oleh P.M. Bakhsi Guru Besar Perundang-Undangan dari India, bahwa "*Knowledge of law is inteligenge, memory, and judgement, while drafting is skill and art*". (Sri Hariningsih, S.H., M.H., Proses dan Teknik Penyusunan Peraturan Perundang-undangan Khususnya Peraturan Daerah, 2003).

Dewasa ini, dalam penyusunan suatu peraturan perundang-undangan, belum ditemukan suatu standar/pola baku, sehingga masing-masing lembaga, institusi baik pemerintah, DPR maupun organisasi masyarakat mempunyai

pandangan, penafsiran, serta pola yang berbeda-beda dalam penyusunan peraturan perundang-undangan. Dengan terbentuknya standarisasi kegiatan penyusunan peraturan perundang-undangan ini, antara lain diharapkan akan dapat : Menetapkan suatu pola/standar yang dapat dijadikan sebagai acuan dalam penyusunan suatu peraturan perundang-undangan; Memberikan pemahaman kepada pemerintah, Dewan Perwakilan Rakyat, dan masyarakat mengenai urgensi prinsip-prinsip dasar yang harus dipenuhi dalam penyusunan suatu naskah akademis peraturan perundang-undangan; Mempermudah perumusan asas dan tujuan serta pasal yang akan diatur dalam suatu Rancangan Undang-undang kemudian.

7. Penutup

a. Kesimpulan

Berdasarkan uraian tersebut di atas, pada akhir penulisan makalah ini, dapat dikemukakan beberapa kesimpulan, Bahwa Ketentuan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, adalah bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang terkait, antara lain :

1. Reformasi perpajakan yang memberlakukan sistem *self-assessment* yang bertujuan untuk meminimalkan kontak langsung antara wajib pajak dengan aparat pajak, tampaknya telah kembali kepada sistem yang berlaku sebelum tahun 1984, karena asas-asas dari sistem tersebut telah diganti menjadi prosedur pemeriksaan.
2. Dengan diterbitkannya UU No.17 Tahun 1997 dan UU No.19 Tahun 1997, maka wajib pajak ditempatkan pada posisi yang tidak bisa mendapatkan perlindungan hukum. Ketidakadilan ini dapat terjadi karena wajib pajak menjadi korban dari tindakan pemeriksa pajak yang dengan sengaja atau tidak telah keliru menerapkan ketentuan tersebut.
3. Pengertian titel eksekutorial sebagaimana diatur dalam penagihan pajak dengan surat paksa, adalah bertentangan dengan fatwa Mahkamah Agung No.213/229/85/II/Um-TU/Pat, tanggal 16 April 1985 maupun Pasal 224 HIR.
4. Bahwa tata cara pelaksanaan penyitaan sebagaimana diatur dalam penagihan pajak dengan surat paksa, adalah bertentangan dengan tata cara sebagaimana diatur dalam HIR yang harus berdasarkan keputusan pengadilan (Pasal 226 dan Pasal 227 HIR, (Revindicatoir dan Conservatoir Beslag), karena harus seijin Ketua Pengadilan Negeri.
5. Bahwa tindakan penyanderaan yang dilakukan oleh fiscus (Petugas pajak) sebagaimana diatur dalam UU No.19/1997 adalah bertentangan dengan Pasal 209 s/d Pasal 224 HIR jo Pasal 242 s/d 258 RBG tahun 1948 ketentuan Hukum Acara Perdata (HIR), PERMA No.1/2000; Pengakuan dan penghormatan terhadap hak asasi manusia (HAM) dan kebebasan dasar manusia.

b. Saran/Rekomendasi.

1. Ketentuan UU No.19 Tahun 1997 tentang penagihan pajak dengan surat paksa hendaknya disinkronisasikan dengan ketentuan hukum dibidang terkait, seperti : UUD 1945; Hukum Acara Perdata (HIR); KUHP; KUHP; UU Kejaksaan, BUPLN; PERMA No.1/2000.
2. Aparat Pejabat Pajak hendaknya lebih giat melakukan penyuluhan kepada masyarakat tentang kewajiban untuk membayar pajak, demi kepentingan pembangunan nasional dalam rangka perwujudan masyarakat adil dan makmur.
3. Pesatnya peningkatan ilmu pengetahuan dan teknologi, khususnya dalam perekonomian, maka para aparat penegak hukum perlu lebih meningkatkan SDM sehingga diharapkan dapat menegakkan hukum dan dapat mengungkap perbuatan yang sepintas lalu bukan merupakan kejahatan. Disamping itu peraturan perundang-undangan sebagai dasar hukum untuk menangkal kejahatan perlu disempurnakan.
4. Untuk menyesuaikan pemungutan pajak dengan sistem self-assessment, perlu dilakukan demokratisasi pemungutan pajak, dalam arti bahwa aparatur pajak khususnya dalam pemeriksaan, memiliki kedudukan yang sejajar dan sederajat. Tegasnya, wajib pajak tidak hanya dianggap sebagai objek pajak, melainkan sebagai sebyek pajak yang terhormat.
5. Perlu diadakan sanksi terhadap para aparatur pajak dan pemeriksa pajak yang surat ketetapan pajak hasil pemeriksaannya berulang kali dibatalkan oleh Majelis Pertimbangan Pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Bagir Manan, Peranan Peraturan Perundang-Undangan Dalam Pembangunan Hukum Nasional, Penerbit : Armico, Bandung, 1987.
- , Pajak Sebagai Salah satu Penunjang Pembangunan, Penerbit : Imco, Bandung, 1996.
- Ibrahim, Penanguhan Pajak Sebagai Suatu Sistem, Penerbit : Imco, Bandung, 1998.
- Lili Rasjidi, Hukum Sebagai Suatu Sistem, Penerbit : PT. Remaja Rosda Karya, Bandung, 1993.
- , Hans Kelsen, Dalam Lily Rasjidi, Hukum Positif, Penerbit : Imco, Bandung, 1993.
- Lima Undang-Undang Perpajakan Baru, Penerbit : Novindo Pustaka Mandiri, Jakarta, 1997.

- Mr R. Tresna, "Komentar HIR, Penerbit: Pradnya Paramita Pustaka Tekhnologi dan Informasi, Jakarta, 1993.
- Jeane, Pajak Sebagai Salah Satu Unsur Penunjang Pembangunan, Penerbit : Imco, Bandung, 1999.
- Dr. Andi Hamzah, SH. : "Korupsi dalam Pengelolaan Proyek Pembangunan", Edisi Pertama, Akademika Pressindo, Jakarta 1984.
- Prof. A. Karim Nasution, SH. : "Bunga Rampai Permasalahan Penegakan Hukum Setelah Berlakunya KUHAP (UU.No.8 tahun 1981), Kejaksaan Agung-RI, Jakarta.
- Ismail Saleh, SH. : "Ketertiban dan Pengawasan", Cetakan I, Haji Mas Agung, Jakarta 1988.
- Marshal B Clinard and Daniel, J. Abbott, Crime in Development Countries A Comparative Perspective, New York : John Wiley & Sons, 1973.
- Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1997 Nomor 42, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3686; Beserta Peraturan Pelaksanaannya.
- Rondineli, Denis A., John R. Nellis & G. Shabbir Cheema, Decentralization In Developing Countries : A review Of Recent Experience, Washington D.C. : The World Bank, 1983.
- Miriam Budiardjo, Demokrasi Di Indonesia, Demokrasi Parlementer dan Demokrasi Pancasila, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 1994.
- Robert Hass, The Issue Of Good Gonnernance in International Cooperation, laporan Hasil Seminar DSE-LAN di Berlin, Jerman, 11-12 Agustus 1997.
- Anggito Abimayu, "Defining Good Governance", Ikhtisar Presentasi Pada Diskusi Panel Pemerintah Yang Bersih Dalam Mendukung Pembangunan Ekonomi Indonesia: Percikan Untuk Menyusun GBHN 1999-2004 di Fakultas Ekonomi UII, Yogyakarta, 30 September 1999.
- Prof. Dr. Arifin P. Soeriatmadja, S.H., "Perimbangan Keuangan Antara Pusat dan Daerah Dalam Rangka Memperkokoh Integritas Nasional", Makalah disampaikan pada Seminar Hukum Nasional, diselenggarakan oleh BPHN-Dep. Kehakiman, Jakarta, 12-15 Oktober 1999.
- Prof. Dr. Bhenyamin Hoessein, S.H., "Perimbangan Keuangan Antara Negara dan Daerah Otonom Dalam Rangka Memperkokoh Integrasi Nasional, Makalah disampaikan pada Seminar Hukum Nasional, diselenggarakan oleh BPHN-Dep. Kehakiman, Jakarta, 12-15 Oktober 1999.
- Mas Achmad Santosa, SH, LL.M., "Aksesibilitas Publik Dalam Proses Reformasi Hukum", Makalah disampaikan pada Seminar Hukum Nasional,

- diselenggarakan oleh BPHN-Dep.Kehakiman, Jakarta, 12-15 Oktober 1999.
- Prof. Dr. Satjipto Rahardjo, S.H. "Masalah Penegakan Hukum, Suatu Tinjauan Sosiologis", Badan Pembinaan Hukum Nasional. Departemen Kehakiman, Penerbit Sinar Baru, Bandung.
- Rosco Pound, "*Scope and Purpose of Sociological Jurisprudence*, 1912; juga dapat dibaca dalam Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum dan Masyarakat*, 1980.
- Abdurrahman, "Beberapa Pemikiran Teuku Mohammad Radhie Tentang Pembaruan Hukum di Indonesia", dimuat dalam Kumpulan Tulisan Mengenang Teuku Mohammad Radhie, Penerbit Universitas Tarumanagara, UPT Penerbitan, Jakarta 1993.
- BPHN, Departemen Kehakiman, "Pola Pikir Kerangka Sistem Hukum Nasional", BPHN Tahun 1995-1996.
- Irawan Soeyitno, Reed Dickerson Universitas California, P.M. Bakhsi, India, Sri Hariningsih, S.H., M.H., Proses dan Teknik Penyusunan Peraturan Perundang-undangan Khususnya Peraturan Daerah, Jakarta, 2003.
- Friedman, "Rivival of Natural Law Theories" 1953;69.
- John Locke, "Declaration of Independence (1632-1704) Declaration des Droits de l'homme du Citoyen (1789).
- Sir Ivor Jennings, "Cabinet Government", 1879.
- Lord Bryce & C.F.Strong, "Modern Political Constitutions", 1961.
- Cicero, "Republica III, 1968
- Mr.Inge C. Vander Vlies, "Hand Boek Wetgeving", 1987.,
- Prof.Dr. Mardjono Reksodiputro, SH, Kemungkinan Kejahatan Dalam Tahap Pembangunan Indonesia, Makalah disampaikan dalam Lokakarya Tenaga Kerja Dalam Pembangunan dan Keamanan-Ketertiban, tahun 1974.
- Henry Campbell Black, Black's Law Dictionary, West Publishing Company, New York, USA, 1990
- Dimitris N.Chorafas, Electronic Funds Transfer, MacMillan And Company Limited, 4 Little Essex Street London WC2, 1988.
- Andi Hakim Nasution, "Panduan Berpikir dan Meneliti Secara Ilmiah Bagi Remaja", Gramedia, Jakarta, 1992, halaman 5.
- DR. Bagir Manan, S.H,MCL., Penelitian terapan Di Bidang Hukum, Loka Karya, Nopember 1993.
- Prof.Moelyatno, SH. : "Azas-Azas Hukum Pidana dan KUHP", Jakarta, 1959.
- Prof.Soedarto, SH. : "Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat", Jakarta, 1983.