

**PENGARUH LEMBAGA SANDERA (GIJZELING) TERHADAP
TINGKAT KEPATUHAN WAJIB PAJAK/ PENANGGUNG PAJAK**



T e s i s

Untuk Memenuhi Sebagian Persyaratan

Mencapai Derajat Sarjana S-2

Program Magister Kenotariatan

Oleh :

MULYATSIH WAHYUMURTI,SH

B4B 003 124

PROGRAM PASCASARJANA MAGISTER KENOTARIATAN

UNIVERSITAS DIPONEGORO

SEMARANG

2005

**PENGARUH LEMBAGA SANDERA (GIJZELING) TERHADAP
TINGKAT KEPATUHAN WAJIB PAJAK/ PENANGGUNG PAJAK**

Disusun Oleh :

MULYATSIH WAHYUMURTI,SH

B4B 003 124

Telah dipertahankan di depan Tim Penguji

Pada tanggal : 29 November 2005

Dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

**Menyetujui,
Pembimbing**

**Mengetahui Ketua Program
Ketua Program,**

**Noor Rahardjo, SH, M.Hum
NIP : 130 67 153**

**H.Mulyadi, SH,M.S
NIP : 130 529 429**

KATA PENGANTAR

Pertama-tama, perkenankanlah penulis mengucapkan puji syukur kehadiran Allah SWT, karena dengan rahmatnya tesis dengan judul “PENGARUH LEMBAGA SANDERA (GIZJELING) TERHADAP TINGKAT KEPATUHAN WAJIB PAJAK/ PENANGGUNG PAJAK dapat diselesaikan.

Penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari sempurna, oleh karena itu penulis sangat mengharapkan kritik dan saran yang positif guna perbaikannya.

Dalam menyusun tesis ini penulis banyak memperoleh bantuan, dorongan bimbingan serta saran dari berbagai pihak. Untuk itu pada kesempatan ini perkenankan pula penulis mengucapkan terima kasih yang setulus-tulusnya kepada :

1. Bapak Mulyadi, SH, M.S, selaku Ketua Program Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Diponegoro atas pengarahan dan masukannya dalam tesis ini;
2. Bapak Yunanto, SH, M.Hum selaku Sekretaris Program Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Diponegoro;
3. Bapak Budi Ispriyarso, SH, M.Hum selaku Sekretaris Program Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Diponegoro;
4. Bapak Noor Rahardjo, SH, M.Hum , selaku pembimbing yang telah meneliti, memberikan saran dan masukan dalam penelitian tesis ini;
5. Bapak Kashadi, SH, selaku dosen wali penulis yang banyak memberikan bimbingan selama ini;
6. Bapak Ery Agus Priyono, SH, Msi, teman sekaligus sebagai “Pegel” (Pembimbing Gelap) untuk kesempurnaan tesis ini;

7. Ibu Nur Ilavi Hudijani, SH, Kepala Sub Direktorat Penagihan, Direktorat Pemeriksaan, Penyidikan dan Penasehat Pajak, Direktorat Jenderal Pajak yang telah banyak memberikan data dan masukan dalam penyelesaian tesis ini.;
8. Ibu Dra. Lusiani, M.B.A, Kepala Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua, yang telah memberikan kesempatan serta masukan kepada penulis dalam penelitian dan penyelesaian tesis ini;
9. Bapak Fadjar Julianto, SE, M.S, selaku Kepala Seksi Penagihan Badan dan Orang Asing Dua, yang telah memberikan masukan dalam penyusunan tesis ini;
10. Bapak M.Z. Arifin, SH, MKn Staff di KPP Semarang Selatan yang telah banyak memberikan data dan masukan dalam penyelesaian tesis;
11. Bapak Mulyono, Staff di KPP Semarang Selatan yang telah memberikan masukan dalam penyelesaian tesis ini;
12. Staff pengajar pada Program Magister Kenotariatan yang telah memberikan bekal yang sangat berharga selama pendidikan.;
13. Ayahanda Soelasno (almarhum) dan Ibunda Sriyati Soelasno (almarhumah) yang sampai akhir hayatnya selalu memberi kasih sayang, dorongan dan doanya;
14. Suamiku tercinta Yudi Sutiana Gardayudia, dan buah hatiku tersayang, Shasha, dan Arif yang selalu memberikan inspirasi, dukungan moral, doa dan pengertiannya selama ini.

Penulis berharap, semoga Allah SWT melimpahkan pahala, serta membalas budi baik semua pihak yang membantu penyelesaian tesis ini.

Semarang, 29 November 2005

Mulyatsih Wahyumurti,SH

PERNYATAAN

Dengan ini penulis menyatakan bahwa Tesis ini adalah hasil pekerjaan penulis sendiri dan didalamnya tidak terdapat karya yang telah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu Perguruan Tinggi dan lembaga pendidikan lainnya. Pengetahuan yang diperoleh dari hasil penerbitan maupun yang belum/ tidak diterbitkan, sumbernya telah dijelaskan di dalam tulisan dan daftar pustaka dari tulisan ini.

Semarang, 29 November 2005

Penulis

ABSTRAKSI

Salah satu tonggak penting reformasi bidang perpajakan yang digulirkan pemerintah, adalah perubahan sistem pemungutan pajak dari *official assessment* menjadi *self assessment*. Perubahan ini membawa konsekuensi yang besar di bidang perpajakan, mengingat dalam sistem *self assessment*, pemerintah menempatkan subyek pajak pada kedudukan yang menentukan karena wajib pajak diberi kepercayaan penuh untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Kewajiban sebagaimana dimaksud undang-undang adalah kewajiban wajib pajak untuk mendaftarkan dirinya untuk memperoleh NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak), mengambil sendiri formulir SPT, mengisi dengan lengkap jelas dan benar SPT tersebut, menghitung sendiri pajak terutang dengan jujur, mengadakan pembukuan, memperlihatkan pembukuan dan data lainya serta membayar pajak tersebut tepat pada waktunya.

Sementara pemerintah, dalam hal ini aparat perpajakan bersikap pro aktif dan responsif dengan cara melakukan pembinaan, penelitian dan pengawasan terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak/ penanggung pajak berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan. Sikap pro aktif dan responsif pemerintah sekaligus dimaksudkan untuk penegakan hukum di bidang perpajakan.

Kenyataannya, sistem perpajakan *self assessment* yang dianut oleh pemerintah sampai dengan saat ini belum dapat dilaksanakan secara maksimal oleh wajib pajak/ penanggung pajak.

Kebijakan pemberlakuan lembaga sandera (*gijzeling*) oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap wajib pajak/ penanggung pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan sebagaimana mestinya adalah merupakan salah satu upaya dalam penagihan pajak dan meningkatkan *law enforcement* dalam rangka meningkatkan kepatuhan WP/PP. Dasar hukum pelaksanaan sandera bagi wajib pajak/ penanggung pajak adalah Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, Dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Atas pemberlakuan kembali lembaga sandera terhadap wajib pajak/ penanggung pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan tersebut, peneliti tertarik melakukan penelitian dan mengangkat persoalan pengaruh lembaga sandera terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak.

Penelitian ini menggunakan metode pendekatan yuridis empiris, dengan maksud mengetahui penerapan peraturan di bidang perpajakan dalam kaitannya dengan tingkat kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak.

Dari hasil penelitian, diketahui bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak dalam melakukan kewajiban perpajakan, masih atas dasar paksaan. Dapat diketahui pula bahwa penerapan lembaga sandera (*gijzeling*) belum dapat menimbulkan *different effect* secara maksimal kepada WP/PP yang lain. Dari hasil penelitian juga diketahui bahwa WP/PP dapat mengajukan upaya hukum terkait dengan keputusan Ditjen Pajak yang dianggap tidak adil dalam hal penyanderaan terhadap wajib pajak/ penanggung pajak. Jika upaya tersebut dimenangkan tersandera, maka ia mempunyai hak direhabilitasi namanya, tetapi jika kalah ia harus membayar utag pajak, denda dan bunganya.

ABSTRACT

One of important points in tax reform issued by government is the changing of tax collection system from official assessment to self assessment. This changing brings the significant consequence in taxation, considering in the system of self assessment, government set tax subject to the vital position because tax rate payers have full trust to perform their taxation assignments.

The assignments as stated by the act are the assignments of tax rate payers to register themselves to get NPWP (Tax Registry Number), take the SPT Form, fill in the SPT completely and correctly, calculate the tax to pay honestly, carry out the book keeping and anotehr data, and pay their taxes on time.

Meanwhile, government particularly tax officers are active and responsive by performing edifice, investigation, and controlling on the implementation of tax rate payer's assignment based on the tax regulations. Government's activeness and responsiveness are mean to enforce legal matters in taxation.

In fact, self assessment system is held by government recently has not been able to be applied by ta rate payers optimally.

The policy of hostage institution (gijzeling) by the Directorate General of Tax to the tax rate payers, who don't, meet the assignment of tax is should be, is one of effoerts in tax collection and promote the law enforcement to promote the obedience of tax rate payers. The legal basis of hostage implementation for tax rate payers is act number 19, 2000 about the Places and Procedures of Reclination, Good Name Rehabilitation of Tax Rate Payers, and Compensation Giving in Tax Collection with Constraint Letter.

By the reapplication of hostage institution against tax rate payers who do not meet the taxation assignment, the researcher was interested to conduct the research and to study the matter of hostage institution effect to the obedience level of tax rate payers.

The study employ empiric yudicial method, by means to know the realization of tax policy deal with rate of tax payers obedience.

From the research result, it was know that the obedience level of tax rate payers in performing their taxation assignments was still on the basis of constraint. In addition, the application of hostage institution (gijzeling) has not caused a maximum direct effect on other tax rate payers, and tax rate payers could propose legal action due to the decision of the Directorate General of Tax considered being unfair in the matter of reclination againts tax rate payers. If the hostage wins the effort, he/ she has a right to have name rehabilitation. However, if he/ she loses, he/ she must pay the tax liability, fine, and the interest.

Key words : WP/ PP, Kepatuhan, Gijzeling.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
KATA PENGANTAR	iii
PERNYATAAN	vi
ABSTRAKSI	vii
ABSTRACT.....	viii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR SKEMA.....	xiii
BAB I : PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang	1
B. Perumusan Masalah.....	6
C. Tujuan Penelitian.....	6
D. Kegunaan Penelitian.....	6
E. Sistematika Penulisan Tesis.....	7
BAB II : TINJAUAN PUSTAKA	
A. Sistem Perpajakan.....	10
B. Utang Pajak	16
C. Kepatuhan Wajib Pajak.....	21
C.1. Motivasi Patuh	21

C.2. Motivasi Penghindaran Pajak.....	28
D. Pemeriksaan Pajak	31
D.1. Pengertian Dan Dasar Hukum Pemeriksaan	31
D.2. Kewenangan Melakukan Pemeriksaan	32
D.3. Hubungan Surat Pemberitahuan (SPT) Dengan Pemeriksaan Pajak	37
E. Penegakan Hukum Melalui Lembaga Sandera (<i>Gijzeling</i>) .	39

BAB III : METODE PENELITIAN

A. Metode Pendekatan.	45
B. Spesifikasi Penelitian	46
C. Populasi Dan Metode Penentuan Sampel	46
C.1. Populasi	46
C.2. Metode Penentuan Sampel.....	47
D. Metode Pengumpulan Data	48
E. Pengolahan Data Dan Analisis Data.....	50
E.1. Pengolahan Data	50
E.1. Analisis Data.	51

BAB IV : HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Kinerja Penerimaan Pajak	52
B. Pengaruh Lembaga Sandera Pajak (<i>Gijzeling</i>) Terhadap Tingkat Kepatuhan (Pembayaran) Wajib Pajak/	

Penanggung Pajak	65
C. Penyelesaian Sengketa Dalam Lembaga Sandera (<i>Gijzeling</i>)	91

BAB V : PENUTUP

A. Kesimpulan	108
B. Saran	110

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

	Hal
Tabel 1 : Perkembangan Wajib Pajak di Indonesia	53
Tabel 2 : Rasio Pajak Terhadap Pendapatan Domestik Bruto	56
Tabel 3 : Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Mengembalikan SPT.....	57
Tabel 4 : Tunggakan Pajak (Dalam Milyar)	60
Tabel 5 : Pengetahuan WP/ PP Terhadap Peraturan Perpajakan, N: 30....	62
Tabel 6 : Pengetahuan WP/ PP Tentang Isi Peraturan Perpajakan, N: 30.	63
Tabel 7 : Sikap WP/ PP Terhadap Peraturan Perpajakan, N: 30	63
Tabel 8 : Perikelakuan WP/ PP Terhadap Kewajiban Perpajakannya,N:30.	64
Tabel 9 : Tindakan Penagihan Pajak Aktif Direktorat Jenderal Pajak.....	76
Tabel 10 : Jumlah WP/ PP Yang Disandera	82
Tabel 11 : Pelunasan Pajak WP/ PP Yang Disandera.....	89
Tabel 12 : Jumlah Tunggakan Yang Dapat Diselesaikan	89

DAFTAR SKEMA

	Hal
Skema 1 : Tata Cara Penyitaan Atas Non Monetary Assets.....	74
Skema 2 : Tata Cara Penyitaan Atas Monetary Assets Berupa Rekening Bank.....	75
Skema 3 : Proses Penyanderaan.....	78
Skema 4 : Proses Sengketa Pajak.....	99
Skema 5 : Proses Upaya Hukum Tersandera.....	101

DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 : Formulir 1770, SPT Tahunan Pajak Penghasilan Orang Pribadi
- Lampiran 2 : Formulir 1721, SPT Tahunan Pajak Penghasilan Pasal 21
- Lampiran 3 : Formulir 1771, SPT Tahunan Pajak Penghasilan Badan
- Lampiran 4 : Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar
- Lampiran 5 : Teguran
- Lampiran 6 : Surat Paksa
- Lampiran 7 : Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan
- Lampiran 8 : Permohonan Ijin Melakukan Penyanderaan
- Lampiran 9 : Surat Perintah Penyanderaan
- Lampiran 10 : Permintaan Bantuan Untuk Menangkap Penanggung Pajak Yang Akan Disandera Yang Melarikan Diri
- Lampiran 11 : Perintah Bantuan Pelaksanaan Sandera
- Lampiran 12 : Berita Acara Pelaksanaan Sandera
- Lampiran 13 : Surat Ijin Kunjungan Penanggung Pajak Yang Disandera
- Lampiran 14 : Surat Ijin Rumah Sakit Di Luar Rutan Terhadap Penanggung Pajak Yang Disandera
- Lampiran 15 : Pemberitahuan Untuk Pelepasan Penanggung Pajak Yang Disandera
- Lampiran 16 : Undang-Undang No. 19 Tahun 2000
- Lampiran 17 : SK Menteri Keuangan No. 294/ KMK.03/ 2003
- Lampiran 18 : SK Dirjen Pajak Nomor KEP-218/ PJ./200

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pajak memberikan kontribusi utama terhadap sumber pendapatan negara yang digunakan untuk pembiayaan pembangunan di Indonesia, setelah sumber pendapatan dari migas dipandang tidak efektif. Mengingat pentingnya sektor tersebut bagi kelangsungan pembangunan berbagai langkah diperlukan agar penerimaan pajak dari tahun ketahun terus meningkat.

Regulasi untuk menunjang kegiatan tersebut telah dilakukan oleh pemerintah dengan melakukan reformasi dibidang perpajakan. Salah satu reformasi yang terpenting adalah dengan menerapkan sistem self assessment serta meninggalkan sistem *official assessment* yang telah bertahun-tahun dianutnya. Dalam sistem *self assessment* ini pemerintah menempatkan subyek pajak pada kedudukan yang menentukan karena wajib pajak diberi kepercayaan penuh untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Kewajiban sebagaimana dimaksud undang-undang adalah kewajiban wajib pajak untuk mendaftarkan dirinya untuk memperoleh NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak), mengambil sendiri formulir SPT, mengisi dengan lengkap jelas dan benar SPT tersebut, menghitung sendiri pajak terutang dengan jujur, mengadakan pembukuan, memperlihatkan pembukuan dan data lainya serta membayar pajak tersebut tepat pada waktunya.

Sementara pemerintah dalam hal ini aparat perpajakan bersikap pro aktif dan responsif dengan cara melakukan pembinaan, penelitian dan pengawasan

terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan.

Keberhasilan pemerintah dalam meningkatkan sumber pendapatan dari sektor pajak tidak saja ditentukan oleh kesadaran dan kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan pemenuhan kewajiban perpajakannya, tetapi juga kemampuan aparat dalam hal pembinaan, penelitian dan pengawasan melalui pemeriksaan kebenaran laporan yang disampaikan oleh wajib pajak guna rasa keadilan dalam penegakan hukum pajak.

Upaya membangun penegakan hukum pajak yang konsisten merupakan salah satu cara agar ketentuan hukum perpajakan dapat ditaati dan dipatuhi oleh wajib pajak. Adanya konsistensi diharapkan menjadi pembenaran sehingga kepatuhan pajak yang muncul dari wajib pajak bukan atas dasar ancaman dan paksaan, melainkan karena kepatuhan yang bersifat sukarela (*voluntary compliance*) penuh dari wajib pajak, tetapi disisi lain pemerintah juga memerlukan alat pemaksa dan sanksi yang bersifat menjerakan dan mendidik yang merupakan konsekuensi dari kewajiban publik terhadap negara. Salah satu upaya paksa adalah berupa lembaga penyanderaan (*gijzeling*) yang merupakan cerminan dari penegakan hukum, sebagai terobosan untuk menjerat wajib pajak yang membandel.

Penyanderaan atau *gijzeling* adalah pengekangan sementara waktu kebebasan wajib pajak/ penanggung pajak dengan menempatkan ditempat tertentu. Mengingat penyanderaan sifatnya merupakan pengekangan sementara dan bukan penahanan atau pemenjaraan, maka pelaksanaannya harus sesuai

dengan ketentuan perundang-undangan dan dilaksanakan oleh lembaga sandera serta dilaksanakan secara hati-hati dan selektif.

Lembaga ini sebenarnya bukan hal yang baru, mengingat dalam Pasal 209-224 *Het Herziene Indonesich Reglement* (HIR) telah diberlakukan di Indonesia, yang kemudian diperbaharui dalam Pasal 242-258 *Rechtsreglement Buitengewesten* (RBG). Dengan alasan tidak manusiawi Ketua Mahkamah Agung Wirjono Prodjodikoro pada tahun 1964 mengeluarkan Surat Edaran No.2/ 1964 tanggal 24 Januari 1964 tentang edaran untuk tidak menggunakan lembaga sandera. Hal serupa juga dilakukan oleh Ketua Mahkamah Agung Prof. Dr. Oemar Seno Adji yang mengeluarkan instruksi serupa kepada Ketua Pengadilan Tinggi dan Pengadilan Negeri untuk tidak lagi menggunakan lembaga sandera melalui SE No.4/ 1975.

Namun Ketua Mahkamah Agung pada waktu itu juga membuat pengecualian mengenai lembaga sandera yang tertuang dalam Surat KMA No.492/MK/2187/M/65 tanggal 3 Juni 1965 yang ditujukan kepada Kepala Panitia Urusan Piutang Negara (PUPN) dengan alasan sandera yang dilakukan berdasarkan urusan piutang negara eks-Undang-Undang No.49 Prp/1960 adalah formil dan materiil tidak termasuk SE KMA No.2/ 1964, karena mempunyai sifat lain bahwa hubungan antara penyandera dengan sandera didasarkan atas hubungan negara dengan debitur nakal dan telah nyata dilakukan oleh tersandera¹

Peraturan sandera dalam konteks perpajakan Indonesia (dahulu Hindia Belanda) telah ada sejak 3 Juli tahun 1879 yang tercantum dalam Firman Raja

¹ *Napak Tilas Sandera Badan*, Prime Tax, Edisi Agustus, 2003, hal : 21.

No.267 tentang penagihan pajak dengan surat paksa. Berdasarkan Pasal 2 aturan peralihan UUD 1945 aturan tersebut kemudian masih diberlakukan. Tahun 1957 yaitu sejak diundangkannya Undang-Undang Darurat No. 27 / 1957 tentang surat paksa, penyanderaan badan bagi penanggung pajak yang bandel telah dimungkinkan untuk dilaksanakan. Pada tahun 1997, Undang-Undang Darurat No. 19/ 1957 tersebut diganti dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Kata negara selanjutnya dihilangkan dengan pertimbangan pajak daerah yang meliputi pajak propinsi, pajak kota dan pajak kabupaten pelaksanaan penagihannya dapat dilakukan berdasarkan undang-undang ini.

Lembaga sandera badan atau *gijzeling* dipergunakan oleh pemerintah sebagai salah satu upaya setelah tahapan sebelumnya dijalankan sebagaimana termaksud dalam Pasal 1 angka 9 Undang-Undang Nomor 19 tahun 2000 tidak terpenuhi. Tahapan tersebut adalah; tindakan penagihan pajak yang mempunyai kekuatan hukum yang memaksa, berupa serangkaian tindakan agar wajib pajak / penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan cara menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan surat paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan. Lembaga ini ditujukan terhadap wajib pajak/ penanggung pajak yang memenuhi syarat-syarat kuantitatif dan kualitatif yang ditentukan oleh undang-undang.

Berkaitan dengan dihidupkannya kembali lembaga sandera badan badan/ *gijzeling* ini, pemerintah dalam hal ini Departemen Hukum dan Hak Asasi Manusia dan Departemen Keuangan telah menandatangani Surat Keputusan

Bersama Tentang *Gijzeling* di Jakarta pada tanggal 25 Juni 2003. Penandatanganan ini merupakan wujud konsistensi pemerintah dalam rangka melakukan penegakan hukum khususnya dibidang hukum perpajakan dengan cakupan mengamankan keuangan negara dari sektor pajak. Data tunggakan pajak yang tercatat di Direktorat Jendral Pajak dalam 3 tahun terakhir cukup fantastis. Pada tahun 2001 tunggakan pajak tercatat sebesar Rp. 13,3 trilyun, tahun 2002 menjadi Rp. 17,3 trilyun dan pada akhir tahun 2003 menjadi Rp. 17,1 trilyun, sementara tunggakan yang berhasil ditagih baru berkisar antara 30 % - 40 % dari total tunggakan².

Dalam lembaga sandera badan (*gijzeling*) ini, meskipun wajib pajak/ penanggung pajak tersebut terkena sanksi penyanderaan, bukan berarti mereka terbebas dari kewajiban membayar pajak. Upaya paksa seperti penyitaan dan pelelangan harta benda wajib pajak/ penanggung pajak tetap dilakukan sebagaimana mestinya.

Terobosan yang dilakukan antara Departemen Keuangan serta Departemen Kehakiman dan hak Asasi Manusia tersebut merupakan tindak lanjut dari kebijakan perpajakan sebagai bentuk keputusan politik yang mengikat, menyangkut dan mempengaruhi masyarakat secara umum, dengan tujuan agar wajib pajak/ penanggung pajak merasa malu, takut dan jera jika dilakukan penyanderaan akibat tindakannya tidak membayar pajak.

²Berita Pajak, *Tunggakan Pajak 2003 Rp. 17,1 Triliun*, No.1495/ Tahun XXXV/15 Juli 2003, hal: 45

B. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian dalam latar belakang diatas, maka yang menjadi permasalahan pokok dalam penulisan Tesis ini adalah sebagai berikut :

1. Bagaimana peranan lembaga sandera pajak (*gijzeling*) terhadap tingkat kepatuhan (pembayaran) Wajib Pajak/ Penanggung Pajak ?
2. Bagaimana proses penyelesaian sengketa pajak antara Direktorat Jendral Pajak dan Wajib Pajak/ Penanggung Pajak yang dikenai penyanderaan ?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan Penelitian yang dilakukan dalam penulisan tesis mengenai Pengaruh Lembaga Sandera (*Gijzeling*) Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak/ Penanggung Pajak, adalah sebagai berikut :

1. Untuk mengetahui peranan lembaga sandera pajak (*gijzeling*) terhadap tingkat kepatuhan (pembayaran) Wajib Pajak/ Penanggung Pajak.
2. Untuk mengetahui proses penyelesaian sengketa pajak antara Direktorat Jendral Pajak dan Wajib Pajak/ Penanggung Pajak yang dikenai penyanderaan.

D. Kegunaan Penelitian

Penelitian Tesis ini diharapkan dapat membawa manfaat/ kegunaan yaitu :

1. Kegunaan Secara Teoritis

Penulis berharap hasil penelitian mampu memberikan kontribusi bagi perkembangan hukum khususnya hukum perpajakan.

2. Kegunaan Secara Praktis

Selain kegunaan secara teoritis, hasil penelitian yang dilakukan penulis diharapkan juga mampu memberikan sumbangan praktis yaitu :

- a. Memberi sumbangan kepada semua pihak yang terkait dengan masalah perpajakan khususnya wajib pajak dan kantor pajak mengenai penyanderaan.
- b. Memberikan sumbangan pikiran dalam upaya penyelesaian sengketa pajak yang timbul berkaitan dengan utang pajak.

E. Sistematika Penulisan Tesis

Dalam penulisan tesis yang berjudul “ Pengaruh Lembaga Sandera (*Gijzeling*) Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak/ Penanggung Pajak”, sistematikanya adalah sebagai berikut :

BAB I. PENDAHULUAN, pada bab ini akan diuraikan tentang alasan pemilihan judul, permasalahan, tujuan penelitian dan kegunaan penelitian serta sistematika penulisan.

Bab II. TINJAUAN PUSTAKA pada bab ini berisi teori-teori dan peraturan-peraturan sebagai dasar hukum yang melandasi pembahasan masalah-masalah yang dibahas.

BAB III. METODE PENELITIAN, menguraikan secara jelas tentang metode penelitian yang dilakukan meliputi metode pendekatan, spesifikasi penelitian, teknik penelitian, populasi, teknik penentuan sampel dan teknik pengumpulan data serta analisa data.

BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN, dalam hal ini akan diuraikan tentang hasil penelitian mengenai Pengaruh Lembaga Sandera Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak/ Penanggung Pajak.

BAB V. PENUTUP, merupakan kesimpulan dari hasil penelitian dan pembahasan terhadap permasalahan yang telah diuraikan, serta saran dari penulis berkaitan dengan keberadaan lembaga sandera (gijzeling) dalam sistem perpajakan di Indonesia.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

Dalam pemungutan pajak yang menganut sistem *self assessment*, wajib pajak/ penanggung pajak mempunyai peranan yang sangat penting. Keberhasilan pemungutan pajak yang ditunjukkan secara riil dengan peningkatan jumlah pendapatan negara dari sektor pajak sangat ditentukan oleh kesadaran wajib pajak/ penanggung pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Wajib pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu³.

Sementara itu pengertian penanggung pajak dinyatakan sebagai orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dari penjelasan tersebut, dapat dikatakan bahwa subyek pajak dalam pemungutan pajak ada dua, yaitu wajib pajak/ penanggung pajak orang pribadi dan wajib pajak badan. Sedangkan mengenai wajib pajak dan penanggung pajak tidak terdapat perbedaan yang dalam mengingat keduanya merupakan subyek dalam hukum pajak. Penanggung pajak merupakan bagian dari wajib pajak.

³ *Penjelasan Susunan Dalam Satu Naskah 5 Undang-Undang Perpajakan S/D Tax Reform 2000 Plus UU PBB dan UU Bea Meterai* Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jendral Pajak

A. Sistem Perpajakan

Sejak dasawarsa 1990-an struktur dan komposisi penerimaan negara mengalami perubahan yang sangat mendasar. Pada masa lalu Indonesia mengandalkan penerimaan migas dan utang luar negeri untuk membiayai kegiatan pembangunannya. Satu satunya penerimaan negara yang kemudian menjadi alternatif yang sehat untuk membiayai pembangunan adalah pajak.

Dari sudut pandang ekonomi politik, kemandirian suatu bangsa dapat dilihat dari besar kecilnya pajak yang diterima negara. Pajak dalam konteks yang demikian, dipandang mampu menegaskan keberadaan negara serta mempertahankan kehormatan negara.

Pendapatan pajak yang sehat akan mendorong kemandirian pembiayaan pemerintahan dan pembangunan, yang pada gilirannya akan mampu menyehatkan iklim usaha karena penanggung pajak akan membiayai fasilitas-fasilitas publik yang besar, sebesar manfaat yang telah diterima penanggung pajak.

Pajak sebagai penerimaan negara sebagaimana dimaksud adalah merupakan “iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan dengan tidak mendapatkan prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara yang menyelenggarakan pemerintahan”⁴. Sebagai negara yang menganut ajaran teori

⁴ P.J.A.Adriani, Terjemahan Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Jakarta, 1991: hal 2.

legisme, maka setiap tindakan yang berkaitan dengan kepentingan negara harus memiliki landasan yuridis, yaitu peraturan perundang-undangan⁵.

Demikian halnya dalam perpajakan, setiap tindakan fiskus atau pemungut pajak selaku pihak yang bertindak mewakili kepentingan negara harus memiliki peraturan yang mengatur perpajakan tersebut, guna menghindari tindakan kesewenang-wenangan sekaligus merupakan justifikasi negara terhadap tindakannya.

Dasar hukum pelaksanaan perpajakan di Indonesia adalah Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 beserta perubahannya, yaitu Pasal 23 A Amandemen ke-3 Tahun 2001 yang menyatakan Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara di atur dengan undang-undang.

Dalam sistem perpajakan modern, pelaksanaan perpajakan harus dilakukan secara integral dan menyeluruh, administrasi pajak (fiskus) harus efisien dalam pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan, yaitu tidak menyulitkan pemerintah sebagai penyelenggara negara dalam melakukan pemungutan pajak serta adanya kemudahan bagi penanggung pajak dalam memenuhi kewajibannya.

Dalam kaitan tersebut, terdapat beberapa teori tentang pemungutan pajak. Teori ini walaupun berbeda satu sama lain, tetapi mempunyai maksud yang sama yaitu mempermudah pemungutan pajak . Adapun teori yang dimaksud adalah sebagai berikut :

⁵ Jamal Wiwoho, Lulik Djatikumoro, *Dasar-Dasar Penyelesaian Sengketa Pajak*, PT Citra Aditya, Jakarta, hal: 29.

1. Teori Asuransi

Dalam teori asuransi, pembayaran pajak disamakan dengan pembayaran premi untuk perlindungan, sebagaimana terdapat dalam asuransi pertanggungjawaban. Dalam konteks ini, negara sebagai penarik pajak dapat disamakan dengan penanggung yang menarik premi dari tertanggung (wajib pajak)

2. Teori Kepentingan

Sudah selayaknya apabila biaya-biaya yang telah dikeluarkan oleh negara untuk kepentingan penduduk termasuk perlindungan terhadap jiwa dan harta dibebankan kepada rakyat.

3. Teori Daya Pikul

Dasar keadilan pemungutan pajak adalah terletak pada jasa yang diberikan oleh negara kepada warga negaranya dalam bentuk perlindungan jiwa dan harta sehingga wajar apabila biaya yang telah dikeluarkan oleh negara tersebut dipikulkan kepada yang menikmatinya

4. Teori Bakti

Negara mempunyai hak mutlak untuk memungut pajak dan warga negara mempunyai kewajiban membayar pajak sebagai bukti tanda baktinya kepada negara.

5. Teori Daya Beli

Teori daya beli mengambil contoh daya beli dari rumah tangga-rumah tangga dalam masyarakat, untuk rumah tangga negara dan menyalurkannya kembali kepada masyarakat dengan maksud memelihara kehidupan masyarakat. Teori ini tidak mempersoalkan asal mula negara memungut pajak, akan tetapi

melihat kepada efeknya dan memandang efek yang baik tersebut sebagai dasar keadilan⁶

Sementara itu Fritz Neumark sebagaimana dikutip oleh Safri Narmantu, mengemukakan pandangannya mengenai kemudahan sistem perpajakan dan menyebutnya sebagai *ease of administration and compliance*, yaitu :

- a. *The requirement of clarity*, yaitu dalam proses pemungutan pajak terdapat kejelasan antara lain menyangkut kejelasan mengenai subyek, obyek, tarif, kapan pajak harus dibayar, dimana harus dibayar, hak-hak WP, sanksi hukum bagi WP maupun bagi pejabat pajak;
- b. *The requirement of continuity*, yaitu menyangkut perlunya kesinambungan kebijaksanaan atau peraturan yang dijadikan landasan dalam bidang perpajakan;
- c. *The requirement of economy*, yaitu menghendaki agar organisasi dan administrasi pajak (fiskus) dilaksanakan seefisien mungkin, karena biaya dan tenaga yang dikorbankan untuk pemungutan pajak harus seimbang;
- d. *The requirement of convenience*, yaitu dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya wajib pajak merasa senang dan tidak tertekan⁷.

Pandangan lain mengenai hal ini dikemukakan oleh Adam Smith dalam teorinya yang terkenal dengan *The Four Maxims* yang menyatakan bahwa agar supaya pemungutan pajak tidak menimbulkan hambatan dan perlawanan, maka diperlukan asas dalam pemungutan pajak yaitu :

⁶ Tony Mrsyahrul, *Pengantar Perpajakan*, Grasindo, Jakarta, 2005, hal: 8

⁷ Safri Narmantu dalam Syofrin Syofyan, Ashar Hidayat, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, PT Refika Aditama, Bandung, hal: 18

a. Equality

Asas ini menyatakan bahwa setiap subyek pajak sama-sama berkewajiban untuk membayar pajak sesuai kemampuan yang seimbang dengan penghasilan yang dimilikinya. Di dalam asas ini terkandung maksud adanya larangan perlakuan diskriminatif.

b. Certainty

Pajak yang dibayar oleh seseorang (wajib pajak) harus terang, jelas (*certain*) dan tidak mengenal adanya kompromi (*not arbitrary*). Dalam kaitan dengan asas ini, maka undang-undang perpajakan tidak boleh mengandung kemungkinan adanya penafsiran ganda (*ambigius*)

c. Convenience of Payment

Dalam pelaksanaan pembayaran pajak, maka pajak yang akan dipungut oleh petugas pajak hendaknya dapat dilakukan pada saat yang tepat bagi para wajib pajak. Mengenai kapan wajib pajak memiliki uang, sehingga mampu untuk membayar pajak sesuai kewajibannya masing-masing wajib pajak tidaklah sama.

d. Economy

Pemungutan pajak hendaknya dilakukan dengan prinsip sehemat-hematnya (efisien), jangan sampai pemungutan pajak melebihi pemasukan pajaknya⁸

Dari pandangan tersebut, terlihat bahwa peraturan perundang-undangan dalam bidang perpajakan harus memenuhi dua syarat agar dapat dikatakan sebagai hukum pajak yang baik, yaitu harus mengandung syarat materiil, yang memuat norma-norma yang menerangkan obyek, subyek serta tarif, dan syarat formil

⁸ Jamal Wiwoho, Lulik Djatikumoro, Op Cit, hal: 5

yang memuat bentuk atau tata cara untuk mewujudkan dan menegakkan hukum materiil menjadi kenyataan.

Kemudahan sistem perpajakan tersebut telah diterapkan seiring dengan adanya perombakan sistem perpajakan atau dikenal selanjutnya dengan tax reform pada tahun 1983, yaitu dengan penetapan sistem *self assessment* untuk menggantikan sistem lama *official assessment*.

Dalam sistem *official assessment* pejabat pajak berkewajiban menetapkan berapa sesungguhnya jumlah pajak terhutang yang harus dibayar oleh wajib pajak/ penanggung pajak. Sementara dalam sistem *self assessment* wajib pajak/ penanggung pajak berkewajiban untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang terhutang.

Kedua sistem tersebut pada kenyataannya memerlukan pengawasan dari pemerintah dalam bentuk pemeriksaan terhadap wajib pajak/ penanggung pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Dalam sistem *official assessment* pemeriksaan dilakukan oleh pejabat pajak secara *pre audit*, sedangkan pemeriksaan dilakukan secara *post audit*.

Pemeriksaan yang dilakukan oleh pejabat pajak baik pada sistem *official assessment* maupun *self assessment* pada dasarnya merupakan pelaksanaan dari manajemen perpajakan. Pelaporan wajib pajak/ penanggung pajak dalam Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) harus dianggap benar kecuali dapat dibuktikan kesalahannya terjadi pada sistem *self assessment*

B. Utang Pajak

Pergantian sistem *official assessment* menjadi *self assessment* membawa konsekuensi terhadap tata cara wajib pajak/ penanggung pajak dalam menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan jumlah pajak yang seharusnya terutang kepada negara.

Dalam sistem *self assessment* negara memberikan kepercayaan yang besar kepada masyarakat selaku penanggung pajak dalam menyetorkan kewajiban perpajakannya. Disisi lain kepercayaan ini disertai pula harapan agar terjadi peningkatan kesadaran terhadap wajib pajak/ penanggung pajak.

Ditinjau dari sisi hukum, pajak merupakan sebuah perikatan, meskipun berbeda dengan perikatan perdata pada umumnya. Dalam perikatan perdata yang diliputi oleh hukum privat, timbulnya perikatan dapat terjadi karena perjanjian dan karena undang-undang, sedangkan perikatan pajak yang diliputi oleh hukum publik terjadi karena undang-undang, sehingga negara mempunyai kewenangan untuk memaksa. Tinjauan terhadap kedua perikatan ini akan mempengaruhi saat timbulnya utang.

Menurut Rochmat Soemitro, utang pajak adalah utang yang timbulnya secara khusus karena negara (kreditur) terikat dan tidak dapat memilih secara bebas siapa yang akan dijadikan debiturnya, seperti dalam hukum perdata. Hal ini terjadi karena utang pajak lahir karena undang-undang⁹

Mengenai saat timbulnya utang pajak, Rochmat Soemitro menyebut adanya beberapa sebab yang menyebabkan timbulnya utang pajak, yaitu :

⁹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, PT Eresco, Bandung, 1991, hal:2

1. Pembayaran/ penagihan;
2. Pemasukan surat keberatan;
3. Penentuan bermula dan berakhirnya jangka waktu daluwarsa;
4. Menerbitkan Surat Ketetapan Pajak dan Surat Ketetapan Pajak Tambahan¹⁰

Utang pajak diketahui setelah adanya pemeriksaan pajak yang merupakan bagian dari tindakan penegakan hukum (*law enforcement*) di bidang perpajakan. Utang pajak dapat terjadi karena undang-undang sendiri atau karena undang-undang dengan perbuatan manusia. Dua pemikiran ini kemudian lazim disebut sebagai ajaran formal dan ajaran material.

Di dalam ajaran formal, utang dikatakan terjadi pada saat diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP) / Surat Tagihan Pajak (STP), berupa ketetapan dari Direktur Jendral Pajak yang menyatakan adanya kekurangan jumlah utang pajak yang masih harus dibayar oleh wajib pajak/ penanggung pajak. SKP/STP merupakan syarat mutlak timbulnya utang, artinya selama tidak ada SKP/STP berarti tidak ada utang pajak. Dalam hal ini lahirnya utang pajak menurut ajaran formal terjadi karena undang-undang sebagai akibat adanya perbuatan manusia, yakni perbuatan dari aparaturnya pajak untuk mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa walaupun syarat subyek dan syarat obyek telah dipenuhi secara bersamaan, sepanjang belum ada Surat Ketetapan Pajak, maka belum ada utang pajak¹¹

Sedangkan ajaran material menyatakan bahwa utang pajak timbul dengan sendirinya karena bunyi undang-undang saja tanpa diperlukan suatu perbuatan

¹⁰ Ibid, hal: 4

¹¹ Hanantha Bwoga, op cit, hal : 41

manusia asalkan dipenuhi syarat subyek dan syarat obyek, keadaan tertentu, peristiwa tertentu atau perbuatan-perbuatan tertentu. Dengan sendirinya mengandung pengertian bahwa untuk timbulnya utang pajak tidak memerlukan campur tangan atau perbuatan dari pejabat pajak asal syarat yang ditentukan oleh undang-undang terpenuhi¹²

Pasal 1 angka (7) PP Nomor 137 Tahun 2000, Tentang Tempat Dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak Dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, memperjelas pengertian utang pajak sebagai pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perpajakan.

Menurut hukum positif SKP/ STP termasuk sebagai ketetapan sebagaimana diatur Undang-Undang Pengadilan Pajak, sehingga mempunyai akibat hukum terhadap WP/PP, berupa pembayaran pajak terutangnya.

Adapun syarat-syarat untuk dapat dikatakan sebagai ketetapan (*beschikking*) adalah sebagai berikut :

- a. Keputusan itu merupakan sepihak (*eenzijdig besluit*);
- b. Keputusan tersebut adalah tindakan hukum publik (*publiekrechtelijk*);
- c. Keputusan dibuat oleh suatu badan atau pejabat tata usaha negara (*overheidsorgaan*);
- d. Keputusan mengenai masalah atau keadaan konkrit dan individual (*individueel conreet geval*);

¹² Rochmat Soemitro, op cit, hal :3

- e. Keputusan dimaksudkan untuk mempunyai akibat hukum tertentu, yaitu menciptakan, mengubah, menghentikan atau membatalkan suatu hubungan hukum.¹³.

Adanya Surat Ketetapan Pajak/ Surat Tagihan Pajak yang ditujukan kepada wajib pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak menjadi titik awal dari penagihan-penagihan kepada wajib pajak/ penanggung pajak yang bersifat pasif sebelum akhirnya berlanjut pada penagihan yang bersifat aktif.

Dari berbagai pendapat mengenai lahirnya utang pajak tersebut, menurut pendapat penulis dapat dikatakan bahwa bagi wajib pajak ajaran formal dirasakan lebih mudah untuk mengetahui kapan wajib pajak mempunyai utang pajak karena sebelum ada Surat Ketetapan Pajak, maka belum ada utang pajak yang harus dibayar.

Mengenai berakhir atau hapusnya utang pajak dapat terjadi karena beberapa hal. Didalam hukum perdata, hapusnya perikatan diatur dalam Pasal 1381 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. Apa yang dapat menyebabkan hapusnya perikatan perdata menurut Sri Pudyatmoko, sebagian dapat pula mengakibatkan hapusnya perikatan pajak, yaitu :

1. Pembayaran;
2. Penawaran pembayaran yang diikuti dengan penitipan;
3. Pembaharuan utang;
4. Kompensasi utang;
5. Percampuran utang;

¹³ Bagir Manan, *Fungsi dan Peraturan Perundang-Undangan*, Eresco, Bandung, 1994, hal : 13

6. Pembebasan utang;
7. Musnahnya barang yang terutang;
8. Pembatalan atau batal demi hukum;
9. Dipenuhinya syarat batal, serta;
10. Daluwarsa¹⁴.

Sedangkan menurut Tony Marsyahrul, berakhirnya utang pajak dapat terjadi karena empat hal, yaitu :

1. Pembayaran

Pembayaran utang dalam hukum pajak dilakukan dengan mata uang dari negara pemungut pajak.

2. Kompensasi

Kompensasi merupakan cara pelunasan utang pajak dengan memperhitungkan kelebihan pembayaran pajak terhadap utang pajak.

3. Penghapusan

- a. Daluwarsa, yaitu jika dalam waktu lima tahun tidak dilakukan tindakan penagihan pajak, maka setelah dilakukan penelitian administrasi dapat diusulkan untuk dihapuskan.

- b. Apabila wajib pajak meninggal dunia tanpa meninggalkan warisan dan ahli waris atau wajib pajak mengalami pailit atau alamat wajib pajak tidak diketemukan, maka setelah dilakukan pemeriksaan lapangan oleh petugas pajak, tunggakan pajak yang masih ada dapat diusulkan untuk dihapuskan.

4. Pembebasan Utang¹⁵.

¹⁴ Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2004, hal: 44

¹⁵ Tony Marsyahrul, op cit , hal:8

C. Kepatuhan Wajib Pajak

C.1. Motivasi Patuh

Kesadaran dan kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak dalam pembayaran pajaknya merupakan faktor penting dalam sistem perpajakan modern. Mengingat pentingnya hal demikian pemerintah mulai membangun kesadaran dan kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak. Upaya ini ditandai dengan adanya regulasi di bidang perpajakan berupa perubahan dari sistem *official assessment* menjadi *self assessment*. Dianutnya *sistem self assessment* ini membawa misi dan konsekuensi adanya perubahan sikap kesadaran warga masyarakat untuk membayar pajak secara sukarela. Misi dan konsekuensi yang sekaligus menjadi harapan tersebut sangat realistis mengingat wajib pajak diberikan kepercayaan penuh untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Sistem *self assessment* adalah sistem pemungutan pajak dimana wajib pajak menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan. Dalam tata cara ini kegiatan pemungutan pajak diletakkan kepada aktifitas masyarakat sendiri . Ciri yang melekat pada sistem *self assessment* adalah adanya kepastian hukum, sederhana perhitungannya, mudah pelaksanaannya lebih adil dan merata serta penghitungan pajak dilakukan sendiri oleh wajib pajak¹⁶

Tata cara ini akan berhasil dengan baik kalau masyarakat sendiri mempunyai pengetahuan dan disiplin pajak yang tinggi. Keberhasilan sistem *self*

¹⁶ Tony Marsyahrl, Ibid, hal 9

assessment dalam pelaksanaan perpajakan di Indonesia menurut Rohmat Soemitro akan ditentukan oleh adanya beberapa hal, yaitu :

- a. Kesadaran pajak dari wajib pajak/penanggung pajak;
- b. Kejujuran wajib pajak;
- c. *Tax mindedness* yaitu hasrat dari wajib pajak/ penanggung pajak untuk membayar pajak;
- d. *Tax discipline* atau disiplin pembayaran pajak oleh wajib pajak/ penanggung pajak¹⁷

Ditinjau dari sisi perspektif kenegaraan, persoalan kepatuhan wajib pajak/penanggung pajak dalam pelaksanaan pembayaran pajak sangat berkaitan erat dan sekaligus merupakan bagian tak terpisahkan dari kesadaran berbangsa dan bernegara¹⁸.

Dalam sosiologi hukum dikenal adanya beberapa teori mengenai kepatuhan. Salah satu diantaranya menggolongkan teori tentang kepatuhan tersebut menjadi dua, yang secara umum adalah sebagai berikut :

- a. Dwang Theori (Teori Paksaan)

Menurut teori ini orang mematuhi hukum itu karena adanya unsur paksaan dari kekuasaan yang bersifat legal dari penguasa. Teori ini di dasarkan pada asumsi bahwa paksaan fisik yang merupakan monopoli penguasa adalah dasar untuk terciptanya suatu ketertiban sebagai tujuan dari hukum. Selanjutnya

¹⁷ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan, Eresco*, Bandung, 1987, hal : 12

¹⁸ Abdul Asri Harahap, *Paradigma Baru Perpajakan Indonesia, Perspektif Ekonomi-Politik*, Integra Dinamika Press, Jakarta, 2004, hal: 46

menurut teori ini unsur sanksi merupakan faktor yang menyebabkan orang mematuhi hukum

Paksaan dalam teori modern pada akhirnya didasarkan pada wewenang *rational legal*. Namun demikian penggunaan paksaan dapat mengakibatkan kewibawaan wewenang menjadi berkurang. Yang perlu dipahami adalah sampai sejauh manakah masyarakat mematuhi hukum dan apakah akibat-akibat penerapan sanksi-sanksi sebagai pembenaran terhadap kaedah-kaedah untuk kepentingan , yang kemudian dijatuhkan hukuman-hukuman. Pada akhirnya menurut teori ini akan banyak sanksi yang tidak tepat, tidak adil atau sanksi yang sewenang-wenang yang kemudian dapat mengurangi kewibawaan penegak hukum.

b. Teori Konsensus

Teori Konsensus berpijak pada dasar legalitas hukum. Ketaatan hukum terletak pada penerimaan masyarakat terhadap sistem hukum, yaitu sebagai dasar legalitas hukum¹⁹

Menurut Schuyt, jawaban atas mengapa orang mematuhi hukum adalah dengan cara, kepatuhan harus dipaksakan oleh sanksi. Dalam kaitan penggunaan sanksi ini Sudarto berpendapat bahwa, penggunaan sanksi dilakukan agar norma hukum dapat dipatuhi oleh masyarakat, sedangkan sanksi tersebut bisa bersifat negatif bagi mereka yang menyimpang dari norma, akan tetapi juga bisa bersifat positif bagi yang mentaatinya²⁰

¹⁹ Ibid, hal: 48

²⁰ Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Alumni, Bandung, 1977, hal :29

Mengenai efektifitas sanksi, Schwartz dan Orleans, yang pernah melakukan penelitian pada peraturan-peraturan pajak, menyatakan bahwa faktor sanksi memang memberikan dampak terhadap masalah perpajakan. Lebih lanjut ia mengatakan bahwa sanksi negatif (hukuman) akan mengurangi pelanggaran baik yang dilakukan oleh pelanggar maupun pihak-pihak lainnya. Semakin keras sanksi negatif, semakin tinggi derajat efektifitasnya. Menurut Schwartz dan Orleans, sanksi negatif dapat diterapkan tanpa mengakibatkan terjadinya kerugian, sedangkan kemungkinan lain diluar sanksi, dianggap tidak mempunyai derajat yang sama dengan sanksi²¹

Menurut Sri Pudyatmoko, teori konsensus yang mendasarkan ketaatan hukum pada penerimaan masyarakat lebih dapat diterima dan sejalan dengan upaya mewujudkan kepatuhan sukarela wajib pajak.

Persoalan kepatuhan menurut pendapat Soerjono Soekanto, haruslah di kembalikan kepada dasarnya. Adapun dasar kepatuhan itu adalah :

a. Indoctrination

Bahwa orang mematuhi hukum lebih karena ia telah diindoktrinasi untuk berbuat seperti yang dikehendaki oleh kaidah hukum tersebut. Indoktrinasi terjadi melalui proses sosialisasi oleh institusi terkait, sehingga orang mematuhi dan kaidah-kaidah hukum tersebut.

b. Habituation

Orang mematuhi hukum karena merupakan suatu kebiasaan yang dilakukan dengan bentuk dan cara yang sama (secara berulang). Habituation merupakan

²¹ Soerjono Soekanto, *Kesadaran Hukum dan Kepatuhan Hukum*, CV Rajawali, Jakarta, 1977, hal: 234-235

tindak lanjut dari proses indoktrinasi.

c. Utility

Pada dasarnya manusia mempunyai kecenderungan untuk hidup pantas dan teratur, tetapi apa yang pantas dan teratur untuk seseorang belum tentu pantas dan teratur bagi orang lain. Oleh karena itu diperlukan suatu patokan tentang kepantasan dan keteraturan. Patokan tadi pada akhirnya merupakan pedoman atau takaran-takaran tentang tingkah laku yang dinamakan kaedah. Orang mematuhi hukum karena ia akan merasakan kegunaan hukum untuk menciptakan keadaan yang diharapkan. Tindakan ini didasari oleh pemikiran bahwa ia akan memperoleh manfaat dari sikap dan tindakan yang diambilnya;

d. Group Identification

Salah satu sebab mengapa seseorang patuh pada kaedah adalah karena kepatuhan merupakan salah satu sarana untuk mengadakan identifikasi dengan kelompoknya. Kepatuhan terhadap hukum dianggap sebagai sarana yang paling tepat untuk mengadakan identifikasi. Identifikasi yang dimaksud lebih terhadap kelompok sosial orang tersebut²².

Menurut Soejono Soekanto unsur yang mempengaruhi derajat kepatuhan hukum adalah pengetahuan tentang hukum, pengetahuan tentang isi hukum sikap hukum serta pola perikelakuan hukum.

²² Soerjono Soekanto, *Kesadaran Hukum dan Kepatuhan Hukum*, CV.Rajawali, Jakarta, 1982,hal; 159

Masalah kepatuhan hukum sebenarnya menyangkut proses internalisasi dari hukum tersebut. Proses internalisasi dimulai pada saat seseorang dihadapkan pada pola perilaku baru sebagaimana diharapkan oleh hukum pada situasi tertentu. Awal dari proses ini disebut sebagai proses belajar, dimana terjadi suatu perubahan pada pendirian seseorang. Yang paling esensi pada proses internalisasi ini adalah adanya penguatan terhadap respon yang diinginkan melalui imbalan dan hilangnya respon-respon terdahulu karena tidak adanya penguatan atau mungkin oleh adanya sanksi yang negatif terhadap perilaku demikian.

Lebih lanjut, menurut H.C. Kelman, persoalan kepatuhan hukum jika ditinjau dari segi derajat kualitatif dapat dibedakan dalam tiga proses utama, yaitu *compliance*, *identification* dan *internalization*.

Proses *compliance* adalah suatu kepatuhan yang didasarkan pada harapan akan adanya suatu imbalan dan sebagai usaha untuk menghindarkan diri dari hukuman yang mungkin dijatuhkan. Kepatuhan terhadap hukum hanya didasarkan adanya unsur pengendalian dari pemegang kekuasaan yang mempunyai legalitas paksaan. Dampak dari kepatuhan semacam ini adalah kepatuhan akan terjadi apabila terdapat pengawasan yang efektif dari penegak hukum.

Dalam proses *identification*, orang mematuhi hukum dengan maksud agar keberadaan anggota dalam kelompok utuh dan terjadi hubungan yang baik antara anggota-anggota dalam kelompok dengan pihak-pihak yang diberi wewenang untuk menerapkan kaidah hukum. Kepatuhan hukum sangat dipengaruhi oleh adanya hubungan baik atau hubungan buruk antar anggota.

Dalam tingkatan *internalization*, orang mematuhi kaidah hukum tidak mendapat respon dari segi keyakinan akan nilai yang berlaku. Dalam tingkatan ini orang percaya bahwa tujuan yang akan dicapai oleh hukum akan memberikan imbalan baginya²³

Dalam kaitannya dengan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, maka proses *internalization* merupakan motif paling tinggi, mengingat orang memenuhi kewajiban perpajakannya bukan disebabkan rasa takut, atau hormat kepada pemerintah tetapi lebih karena kesadaran pribadi bahwa pajak berguna untuk diri sendiri dan untuk masyarakat luas.

Menurut SK Menteri Keuangan Nomor 544/ KMK.04/2000 wajib pajak dimasukkan dalam kategori patuh apabila memenuhi kriteria atau persyaratan sebagai berikut :

- a. Tepat waktu dalam menyampaikan surat pemberitahuan untuk semua jenis pajak dalam 2 (dua) tahun terakhir;
- b. Tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali telah memperoleh ijin untuk mengangsur atau menunda pembayaran;
- c. Tidak pernah dijatuhi hukuman karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun terakhir;
- d. Dalam 2 (dua) tahun terakhir menyelenggarakan pembukuan sebagaimana dimaksud Undang-Undang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan, dan dalam hal wajib pajak pernah dilakukan pemeriksa, koreksi pada

²³ Ibid, hal 20

pemeriksaan yang terakhir untuk masing-masing jenis pajak yang terutang paling banyak 5 % ;

- e. Wajib pajak yang laporan keuangannya untuk 2 (dua) tahun terakhir diaudit oleh akuntan publik dengan pendapat wajar tanpa perkecualian atau pendapat dengan perkecualian sepanjang tidak mempengaruhi laba rugi fiskal.

Bertitik tolak dari pendapat beberapa sarjana tersebut dan dihubungkan dengan teori dan penelitian yang pernah dilakukan oleh Schwartz dan Orleans, maka terhadap wajib pajak/ penanggung pajak yang tidak mematuhi hukum yaitu tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya kepada mereka dapat diberlakukan sanksi penegakan hukum.

C.2. Motivasi Penghindaran Pajak

Utang pajak yang tidak dibayar oleh wajib pajak/ penanggung pajak pada akhirnya akan menjadi tunggakan pajak. Dalam hal terjadi tunggakan pajak, maka tindakan ini terkait dengan perilaku wajib pajak/ penanggung pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Terdapat hubungan timbal balik antara tingkat kepatuhan membayar pajak dengan dengan kinerja pemerintah, terutama yang menyangkut jasa pelayanan publik yang terkait langsung dengan masyarakat. Tuntutan sepihak agar masyarakat patuh untuk membayar pajak sementara pemerintah mengabaikan kinerjanya akan mengakibatkan respon negatif, diantaranya penghindaran pajak.

Jamaludin Ancok, seorang sosiolog, dalam bukunya Abdul Asril Harahap, mengategorikan upaya penghindaran pajak oleh wajib pajak/ penanggung pajak atas tiga tipe yaitu :

a. Penghindaran Pajak Secara Legal (*Tax Avoidance*)

Yaitu upaya penghindaran pajak dengan cara wajib pajak/ penanggung pajak mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar dengan cara mencari kelemahan peraturan di bidang perpajakan (*loopholes*) . Upaya penghindaran seperti ini tidak menyalahi peraturan

b. Penghindaran Pajak Secara Ilegal (*Tax Evasion*)

Upaya penghindaran dilakukan dengan cara wajib pajak/ penanggung pajak dengan sengaja tidak melaporkan kekayaan dan penghasilannya yang seharusnya kena pajak.

c. Penghindaran Pajak dengan Cara Penunggakan Pajak / *Tax Arrearage*

Dari awal wajib pajak/ penanggung pajak memang tidak mempunyai kemauan untuk membayar pajak²⁴

Ketiga tipe penghindaran pajak tersebut dalam prakteknya dapat berdiri secara tunggal atau secara sekaligus. Menurut pendapat Abdul Asri Harahap dari ketiga tipe penghindaran pajak tersebut hanya tipe *tax evasion* dan *tax arrearage* yang dapat dikenai hukuman. Sedangkan tipe penghindaran pajak secara legal tidak dapat dikenai sanksi mengingat hanya memanfaatkan kelemahan peraturan perpajakan.

²⁴ Abdul Asril Harahap, op cit, hal : 47

Sementara itu hasil penelitian Betty dan Sally, dalam *Salience of Tax Evasion Penalties Versus Detection Risk*, ATA Journal P7-17, sebagaimana dikutip oleh Yurzal dalam “Analisis Perilaku Wajib Pajak Berdasarkan Pendekatan Wajib Pajak”, terhadap tingkat sensitifitas wajib pajak/ penanggung pajak terhadap resiko ketahuan dan menerima sanksi ditunjukkan dengan adanya faktor-faktor sebagai berikut :

1. Inflasi dan tingkat pengangguran merupakan indikasi yang menggambarkan perekonomian secara makro. Semakin tinggi tingkat inflasi dan pengangguran akan mengakibatkan pertumbuhan ekonomi yang rendah, income perkapita rendah, daya beli rendah. Keadaan yang demikian membuat kecenderungan wajib pajak/ penanggung pajak untuk mengalihkan kewajiban perpajakannya dengan cara mengurangi atau bahkan menghindari sama sekali.
2. Adanya keyakinan dari wajib pajak/ penanggung pajak bahwa hukum tidak mendeteksi setiap bentuk pelanggaran di bidang perpajakan.
3. Adanya persepsi dari wajib pajak/ penanggung pajak bahwa usaha untuk menghindari kewajiban perpajakan telah diterima secara umum
4. Sikap ketidakpuasan masyarakat terhadap prioritas pengeluaran yang dilakukan oleh penyelenggara negara dan terjadinya in efisiensi pemerintah.
5. Adanya sanksi dan persepsi terhadap perangkat hukum dan penegakan hukum di bidang perpajakan.
6. Adanya kesempatan untuk menghindar.
7. Fakta terjadinya kerumitan undang-undang.
8. Faktor demografi, dan kultur masyarakat di berbagai daerah yang berbeda.

D. Pemeriksaan Pajak

D.1. Pengertian dan Dasar Hukum Pemeriksaan

Menurut International *Tax Glossary Tax Audit* atau pemeriksaan pajak adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa pajak yang berwenang terhadap buku-buku dan dokumen rekening bank wajib pajak atau meneliti kebenaran surat pemberitahuan atau laporan dan keterangan wajib pajak, baik dalam rangka pemeriksaan rutin maupun pemeriksaan khusus karena adanya dugaan penggelapan pajak²⁵.

Sedangkan pengertian pemeriksaan pajak menurut Pasal 1 angka 24 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000, dikatakan bahwa pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Mengenai dasar hukum pemeriksaan pajak diatur dalam Pasal 2 Undang-Undang No. 16 tahun 2000 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pasal 29 antara lain menyebutkan :

²⁵ Jangkung Sudjarwadi, *Penegakan Hukum (Law Enforcement) di Bidang Perpajakan dan Penyanderaan (Gijzeling)*, Makalah Seminar Nasional Problematika Penyanderaan Badan (Gijzeling) Sebagai Upaya Pemaksa Dalam Kewajiban Pembayaran Pajak, DPD REI Jawa Timur, Surabaya, 21 Agustus 2004

1. Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
2. Untuk keperluan pemeriksaan petugas pemeriksa harus memiliki kartu tanda pengenal pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan serta memperlihatkan kepada wajib pajak yang diperiksa.
3. Wajib pajak yang diperiksa wajib :
 - a. memperlihatkan dan atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas wajib pajak atau obyek yang terutang pajak.
 - b. memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang berkaitan dengan pemeriksaan dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan.
 - c. memberikan keterangan yang diperlukan

D.2. Kewenangan Melakukan Pemeriksaan Pajak.

Dalam sistem *self assessment* fiskus dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak mempunyai kewajiban untuk memberikan pelayanan, pengawasan dan pembinaan terhadap wajib pajak, sehingga wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya diupayakan tetap berada dalam ruang lingkup peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Fungsi pengawasan dan pembinaan yang harus dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak diiringi dengan upaya penegakkan hukum bertujuan untuk mencapai tingkat keadilan sebagaimana diharapkan dalam asas pemungutan pajak.

Bentuk perwujudan dari pengawasan dan pembinaan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak diantaranya adalah pemeriksaan pajak yang dilakukan dari waktu ke waktu dan secara berkesinambungan.

Dasar hukum pemeriksaan pajak sebagaimana telah dikemukakan di muka diatur dalam Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000.

Sedangkan ketentuan operasional pemeriksaan perpajakan diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 625/ KMK.04/ 1994 tanggal 27 Desember 1994 yang berlaku sejak 1 Januari 1995 sebagaimana diubah kemudian dengan SK MenKeu Nomor 545/ KMK/ 2000 tanggal 26 Desember 2000 yang berlaku mulai tanggal 1 Januari 2001. Dalam SK yang baru ini tujuan pemeriksaan yang sebelumnya untuk menetapkan jumlah pajak terutang dirubah menjadi untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan . Perubahan ini sejalan dengan perubahan sistem perpajakan dari *official assessment* menjadi *self assessment*.

Dalam ketentuan tersebut, tujuan pemeriksaan pajak dibagi dalam 2 kategori, yaitu :

1. Untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan agar diperoleh kepastian hukum, keadilan dan pembinaan kepada wajib pajak antara lain dalam hal :
 - a. SPT menunjukkan kelebihan pembayaran pajak, termasuk yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak.
 - b. SPT Tahunan PPh menunjukkan rugi.
 - c. SPT tidak disampaikan atau disampaikan tidak tepat waktu yang telah ditetapkan.
 - d. SPT yang memenuhi kriteria seleksi yang ditentukan oleh Direktur Jendral Pajak.
 - e. Ada indikasi kewajiban perpajakan tidak dipatuhi oleh wajib pajak.
2. Untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, misalnya:
 - a. Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) secara jabatan atau penghapusan NPWP.
 - b. Pengukuhan atau pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (PKP)
 - c. Wajib pajak mengajukan keberatan.
 - d. Penentuan wajib pajak berlokasi di daerah terpencil
 - e. Penentuan satu atau lebih tempat terutang.

Didalam melakukan pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak tersebut, petugas pemeriksa pajak tidak terlepas dari pedoman yang harus diikuti. Sebagai

pedoman untuk pelaksanaan pemeriksaan pajak, Direktorat Jendral Pajak menetapkan 9 kebijakan umum, yaitu ²⁶:

1. Setiap wajib pajak mempunyai peluang yang sama untuk diperiksa.
Wajib pajak yang dimaksud ini baik wajib pajak sebagai orang pribadi maupun wajib pajak badan, karena yang berbeda hanya jenis pemeriksaannya saja;
2. Setiap pemeriksaan yang dilaksanakan harus dilengkapi dengan surat perintah pemeriksaan pajak yang mencantumkan tahun pajak yang diperiksa;
3. Pemeriksaan dapat dilaksanakan oleh kantor pusat Direktorat Jendral Pajak, kantor wilayah Direktorat Jendral Pajak, kantor pemeriksaan dan penyidikan pajak atau kantor pelayanan pajak;
4. Pemeriksaan terhadap jenis tahun pajak yang sama, tidak diperkenankan kecuali ada indikasi pidana atau ditemukannya data baru;
5. Buku-buku, catatan-catatan dan dokumen lain yang akan dipinjam dari wajib pajak dalam pelaksanaan pemeriksaan tidak harus asli, melainkan dapat berupa foto copi;
6. Pemeriksaan dapat dilakukan di kantor pemeriksa atau di tempat wajib pajak (lapangan);
7. Jangka waktu pelaksanaan pemeriksaan terbatas;
8. Dapat dilakukan perluasan pemeriksaan, baik untuk tahun-tahun sebelumnya maupun tahun sesudahnya;

²⁶ Hanantha Bwoga, Yoseph Agus BBN, Tony Marsyahrul, *Pemeriksaan Pajak di Indonesia*, PT Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta, 2005, hal: 8

9. Setiap hasil pemeriksaan harus diberitahukan kepada wajib pajak secara tertulis mengenai hal-hal yang berbeda antara surat pemberitahuan (SPT) wajib pajak dengan hasil pemeriksaan untuk selanjutnya ditanggapi oleh wajib pajak

Adapun kewenangan petugas pemeriksa pajak dalam kaitannya dengan pemeriksaan yang dilakukan terhadap wajib pajak sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan operasional pemeriksaan perpajakan adalah sebagai berikut :

1. Memeriksa dan atau meminjamkan buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen pendukung termasuk keluaran atau media komputer dan perangkat elektronik pengolah data lainnya.
2. Meminta keterangan lisan dan atau tertulis dari wajib pajak yang diperiksa.
3. Memasuki tempat atau ruangan yang diduga merupakan tempat menyimpan dokumen, uang, barang yang dapat memberi petunjuk tentang keadaan usaha wajib pajak dan atau tempat-tempat lain yang dianggap penting serta melakukan pemeriksaan tempat-tempat tersebut.
4. Melakukan penyegelan tempat atau ruangan tersebut pada huruf c, apabila wajib pajak atau wakil atau kuasanya tidak memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruangan dimaksud, atau tidak ada di tempat pada saat pemeriksaan dilakukan.
5. Meminta keterangan dan atau data yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang diperiksa.

Setelah dilakukan pemeriksaan pajak, maka petugas pemeriksa mempunyai kewajiban untuk memberitahukan kepada wajib pajak secara tertulis

mengenai hasil pemeriksaan. Kewajiban untuk menyampaikan pemberitahuan kepada wajib pajak diperlukan agar wajib pajak dapat mengetahui apakah hasil pemeriksaan telah sesuai dengan kewajiban perpajakan wajib pajak atau justru sebaliknya. Dalam hal hasil pemeriksaan berbeda, maka wajib pajak berhak untuk mengajukan sanggahan atau tanggapan secara tertulis kepada pemeriksa pajak, sehingga dilakukan pembahasan akhir (*closing confrence*).

Laporan pemeriksaan yang dilakukan oleh petugas pemeriksa pajak menjadi sah apabila dilengkapi dengan:

1. lembar pernyataan persetujuan hasil pemeriksaan dan berita acara persetujuan hasil pemeriksaan, dalam hal wajib pajak menyetujui seluruh koreksi fiskal yang dilakukan dalam pemeriksaan;
2. berita acara hasil pemeriksaan, dalam hal wajib pajak tidak menyetujui sebagian atau seluruhnya koreksi fiskal dalam hasil pemeriksaan petugas pemeriksa pajak;
3. berita acara tidak memberikan tanggapan atau berita acara ketidakhadiran wajib pajak, dalam hal wajib pajak tidak memberikan tanggapan atau tidak hadir pada waktu dilakukan *closing confrence*²⁷

D.3. Hubungan Surat Pemberitahuan (SPT) Dengan Pemeriksaan Pajak

SPT merupakan salah satu dasar yang mengawali untuk dilakukannya pemeriksaan pajak. SPT yang dilaporkan oleh wajib pajak akan dapat menentukan

²⁷ Hanantha Bwoga, Op Cit, hal: 15

apakah terhadap wajib pajak akan dilakukan pemeriksaan atau tidak. Dengan adanya pemeriksaan pajak akan diperoleh tingkat kebenaran laporan wajib pajak yang disampaikan dalam SPT, sehingga tingkat kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya dapat diukur. Cara demikian sesuai dengan prinsip perpajakan yang menganut asan *self assessment*.

Dalam beberapa hal, sikap pro aktif pemerintah seperti ditunjukkan dalam pemeriksaan pajak diduga sebagai faktor meningkatnya jumlah wajib pajak serta menjadi pendorong meningkatnya penerimaan dari sektor pajak, namun bukannya karena kepatuhan dari wajib pajak yang semakin meningkat²⁸

Sebagaimana telah disinggung pada pembahasan dimuka, dalam kaitan SPT yang dilaporkan oleh wajib pajak, maka pemeriksaan untuk menguji kepatuhan wajib pajak dilakukan berkenaan dengan:

- a. SPT menunjukkan kelebihan pembayaran pajak, termasuk yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak;
- b. SPT tahunan pajak penghasilan menunjukkan rugi;
- c. SPT tidak disampaikan atau disampaikan tidak pada waktu yang telah ditetapkan;
- d. SPT yang memenuhi kriteria seleksi yang ditentukan oleh Direktur Jendral Pajak;
- e. Ada indikasi kewajiban perpajakan selain kewajiban tersebut pada huruf c tidak terpenuhi²⁹.

²⁸ Abdul Asri Harahap, Op Cit, hal: 93

²⁹ Hanantha Bwoga, Op Cit, hal: 67

Dalam statusnya sebagai wajib pajak, maka hal yang harus diperhatikan untuk memenuhi kewajiban perpajakannya diantaranya adalah: pendaftaran diri sebagai wajib pajak, mengisi dan memasukkan SPT serta menyelenggarakan pembukuan untuk wajib pajak orang pribadi dan badan, dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak, mengisi dan memasukkan SPT masa PPN dan PPn.BM, menerbitkan Faktur Pajak dan memungut PPN untuk pengusaha kena pajak, dalam hal memotong, menyetor dan melaporkan pajak atas gaji, upah, honorarium yang dibayarkan untuk pemberi kerja.

Tidak dipatuhinya kewajiban perpajakan tersebut dapat mengakibatkan wajib pajak dikenai sanksi administratif perpajakan yaitu berupa bunga, denda, sita, lelang, sampai pada penyanderaan.

E. Penegakan Hukum Melalui Lembaga Sandera (*Gijzeling*)

Secara konseptual inti dari penegakan hukum terletak pada kegiatan menyasikan hubungan nilai-nilai yang dijabarkan di dalam kaidah-kaidah yang mantap dan menegawantah dalam sikap tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir, untuk menciptakan, memelihara dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup³⁰

Masalah penegakan hukum terletak pada faktor yang mempengaruhinya, yaitu faktor hukumnya sendiri, penegak hukum, sarana, masyarakat serta kebudayaan. Sedangkan mengenai apakah penegakan hukum tersebut dapat

³⁰ Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Raja Grafindo Persada, 1983, hal:3

berjalan secara efektif atau tidak menurut Soerjono Soekanto tergantung dari beberapa hal yaitu :

1. Harapan masyarakat yaitu apakah penegakan hukum tersebut sesuai dengan nilai-nilai yang ada di dalam masyarakat.
2. Adanya motivasi warga masyarakat untuk melaporkan terjadinya perbuatan melanggar hukum, kepada organ-organ penegak hukum tersebut³¹

Sedangkan unsur yang harus diperhatikan dalam penegakan hukum adalah unsur kepastian hukum (*rechtssicherheit*), unsur kemanfaatan (*zweckmassigkeit*) serta unsur keadilan (*gerechtigkeid*)³² Lembaga sandera (*gijzeling*) merupakan salah satu lembaga yang dikenal dalam hukum untuk proses penegakan hukum.

Penegakan hukum melalui lembaga sandera secara umum di bidang hukum perdata dapat dilihat di Peraturan MA No. 1/ 2000 tanggal 30 Juni Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan. Ada dua hal yang patut dicermati dalam Perma No. 1 tahun 2000 ini, yaitu :

1. ***Gijzeling*** sebagai suatu alat paksa eksekusi yang secara psikis diberlakukan terhadap debitur untuk melunasi hutang pokok;
2. ***Gijzeling*** sebagai upaya paksa tidak langsung dengan memasukkan seorang debitur nakal ke dalam rumah tahanan negara yang ditetapkan pengadilan. Debitur nakal dimaksud adalah penjamin utang yang dapat diperluas penunggak pajak yang mampu tetapi tidak mau membayar utangnya.

³¹ Ibid, hal 60

³² Sudikno Mertokusumo, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*, Citra Aditya Bakti, Jogja, 1993, hal: 1

Sasaran Perma No. 1/ 2000 ini adalah debitur yang menunggak diatas 1 Milyar. Sedangkan prosedurnya diatur dalam Bagian kelima HIR Pasal 209 sampai dengan pasal 224. Dalam ketentuan ini jika tidak ada atau tidak cukup barang untuk menjalankan keputusan , atas permintaan yang menang perkara, Ketua (Pengadilan) memberikan perintah dengan surat supaya orang yang berutang disandera dengan menyebut berapa lama disandera.

Selanjutnya yang “berhak” untuk mengajukan permohonan penyanderaan menurut Perma No. 1 Tahun 2000 ini adalah Ketua Pengadilan Negeri atas permintaan kreditur atau hakim pengawas, Balai Harta Peninggalan dalam hal pailit, jaksa dalam perkara pidana, pelaksana penagihan pajak dengan surat paksa serta Ketua Panitia Urusan Piutang Negara. Lama penyanderaan 6 bulan dan maksimal 3 tahun.

Sedangkan penegakan hukum melalui lembaga sandera secara khusus dalam kaitannya dengan pelunasan utang pajak dilakukan dengan penagihan yang di atur dalam Undang-Undang No.19 Tahun 1997 yang di diubah dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Menurut Pasal 1 angka 9 penagihan adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegor atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberikan Surat Paksa, mengusulkan Pencegahan, melaksanakan penyitaan, penyanderaan, melelang barang yang disita, melakukan pemblokiran rekening.

Sedangkan dasar hukum yang digunakan tindakan penagihan adalah Surat Tagihan Pajak, SKPKB, SKPKBT, SKP, SKK, Putusan Banding.

Salah satu upaya dalam penagihan pajak adalah penyanderaan. Dasar hukum pelaksanaan sandera bagi wajib pajak/ penanggung pajak sebagaimana telah dijelaskan di muka adalah Pasal 33 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, Dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Ketentuan lebih lanjut mengenai lembaga sandera ini di atur dalam :

- a. Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak dan Pemberian Ganti Rugi dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa;
- b. Surat Keputusan Bersama Menteri Keuangan dan Men Keh & Ham Nomor M-02.UM.09.01 Tahun 2003 tanggal 25 Juni 2003 serta Nomor 294/KMK.03/2003;
- c. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-218/ PJ/ 2003 tanggal 30 Juli 2003 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak yang disandera³³.

Pasal 33 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997, Undang-Undang No 19 Tahun 2000 serta PP Nomor 137 Tahun 2000 serta dalam ketentuan pelaksanaan undang-undang tersebut dinyatakan bahwa penyanderaan terhadap wp/ pp akan dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Pajak jika:

³³ Budi Ispriyarso, SH,M Hum, *Penegakan Hukum Pajak Melalui Sandera Pajak (Gijzeling)*, Majalah Ilmiah Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Vol.XXXIII,Edisi No. 2 April-Juni ,2004, hal:153.

1. Utang pajak wajib pajak/ penanggung pajak sekurang-kurangnya Rp. 100.000.000,- (seratus juta rupiah);
2. Ada petunjuk bahwa wajib pajak/ penanggung pajak diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajak;
3. Memperoleh ijin dari Menteri Keuangan;
4. Setelah lewat jangka waktu 14 hari sejak tanggal Surat paksa diberitahukan kepada wajib pajak/ penanggung pajak³⁴

Lembaga sandera/ gijzeling dalam hukum pajak diberlakukan sebagai tindakan terakhir Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan penagihan utang pajak terhadap wp/ pp bandel yang tidak melunasi utang pajaknya dan dinilai tidak kooperatif dalam menyelesaikan kewajibannya. Upaya tersebut dilaksanakan setelah upaya penagihan oleh Direktorat Jendral Pajak melalui serangkaian upaya administratif teratur berupa pemberian Surat Tegoran (ST), Surat Paksa (SP), Surat Perintah Melakukan Penyitaan Aset (SPMP) dan Pelelangan tidak mendatangkan hasil³⁵. Dari sudut hukum pidana langkah hukum yang ditempuh oleh Direktorat Jendral Pajak melalui gijzeling ini dapat dikatakan sebagai bagian dari law enforcement dengan pengertian penegakan hukum berkaitan dengan pengurangan hak asasi manusia atau kebebasan bagi wp/ pp .

Meskipun dasar hukum lembaga sandera/ gijzeling telah ada namun pelaksanaan sebagaimana dimungkinkan dalam undang-undang tersebut

³⁴ PP Nomor 13 Tahun 2000.

³⁵ SKB Menteri Keuangan 294/ KMK/.03/ 2003 dan Menteri Kehakiman dan Ham RI Nomor M-02-UM.09-01 Tahun 2003.

kenyataannya sampai dengan bulan Mei tahun 2003 belum diterapkan dengan berbagai alasan.

Terhadap hal ini seorang sarjana, Arif Mahmudin Zuhri memberikan pandangannya sebagai sikap yang sangat *prudent* (hati-hati) oleh Direktorat Jendral Pajak (untuk menerapkan lembaga *gijzeling*) dan wajar, karena masalah penyanderaan sangat berimpit dengan masalah pengurangan hak-hak asasi atau kebebasan seseorang, sehingga apabila tidak diatur dan dilakukan secara hati-hati akan menimbulkan implikasi hukum, sosial dan budaya yang kurang baik. Bahkan bukan merupakan suatu ironi apabila selanjutnya melahirkan berbagai tuntutan hukum dari penanggung pajak, baik itu bersifat perdata maupun administratif³⁶

Keputusan politik pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dengan cara menghidupkan kembali lembaga *gijzeling* juga dipandang sebagai sebuah kebijakan umum karena ditandai dengan sifatnya yang mengikat dalam arti pelaksanaannya ditegakkan dengan kewenangan memaksa dari pemerintah.

Salah satu tipe kebijakan umum yang dikemukakan oleh Kenneth J Meier, sebagaimana dikutip oleh Ramlan Surbakti adalah kebijakan redistributif (tepat dengan kebijakan perpajakan) ditandai dengan adanya paksaan secara langsung kepada warga negara³⁷. Paksaan yang dimaksud berupa tindakan penyanderaan. Dalam cakupan luas kebijakan tersebut merupakan salah satu dari kebijakan politik di bidang perpajakan yang diselenggarakan untuk menyelenggarakan fungsi *budgeter* dan *regulerend* untuk memenuhi pendapatan negara

³⁶ Berita Pajak, op cit, No.1495/ Tahun XXXV 15 Juli 2003.

³⁷ Syofrin Syofyan, Op Cit, hal: 5.

BAB III

METODE PENELITIAN

Agar tesis mempunyai nilai ilmiah, maka perlu diperhatikan beberapa hal sebagai syarat-syarat penelitian ilmiah. Mengingat penelitian sebagai salah satu sarana dalam pengembangan ilmu yang digunakan untuk mengungkap kebenaran secara sistematis, metodologis serta konsisten, maka proses selama penelitian perlu dianalisis dan kemudian dikonstruksikan dengan masalah terkait yang ada sehingga kesimpulan yang dihasilkan dapat dipertanggungjawabkan kebenarannya secara obyektif. Menurut kebiasaan metode dirumuskan dengan kemungkinan-kemungkinan sebagai berikut³⁸ :

1. Suatu tipe pemikiran yang dipergunakan dalam penelitian dan penilaian;
2. Suatu teknik yang umum bagi ilmu pengetahuan;
3. Cara tertentu untuk melaksanakan suatu prosedur.

Selanjutnya dalam penulisan tesis ini, penulis menggunakan metode penelitian sebagai berikut :

A. Metode Pendekatan

Metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan dengan cara yuridis empiris untuk mengetahui efektifitas hukum yang sedang berlaku dengan melihat bekerjanya hukum di masyarakat dalam kerangka penyelesaian suatu masalah. Lebih jauh dengan pemakaian pendekatan metode ini dimaksudkan untuk mengetahui peraturan-peraturan atau teori-teori perpajakan yang ada, khususnya yang berhubungan dengan keberadaan lembaga sandera/

³⁸ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Penerbit Universitas Indonesia, 1984, hal: 84

gijzeling dan kepatuhan wajib pajak / penanggung pajak (wajib pajak/ penanggung pajak) dalam pelunasan pembayaran pajaknya.

B. Spesifikasi Penelitian

Spesifikasi penelitian dalam penulisan tesis ini berupa penelitian deskriptif analitis, dalam pengertian penulis bermaksud menggambarkan dan melaporkan secara rinci, sistematis dan menyeluruh mengenai segala sesuatu yang berkaitan dengan keberadaan lembaga sandera (*gijzeling*) serta implikasinya terhadap kepatuhan wajib pajak.

C. Populasi dan Metode Penentuan Sampel

C.1. Populasi

Populasi diartikan sebagai seluruh obyek atau seluruh individu atau seluruh gejala atau seluruh kejadian atau seluruh unit yang akan diteliti³⁹

Dalam penelitian ini, populasi yang dimaksud adalah seluruh pihak serta praktisi hukum yang terkait dengan keberadaan lembaga sandera (*gijzeling*) terhadap kepatuhan wajib pajak. Populasi ditentukan sebagai daerah generalisasi dan kesimpulan yang diambil dari penelitian pada sampel, digunakan untuk memperoleh data yang akurat dan tepat guna penulisan tesis ini. Akurat tidaknya data ditentukan oleh teknik pengumpulan data yang sesuai dengan tujuan penelitian.

³⁹ Rony Hanitijo Soemitro, *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Jakarta 1988, hal. 44.

C.2. Metode Penentuan Sampel

Teknik sampling dalam proses penelitian tesis ini harus ditentukan untuk memilih sampel, mengingat penarikan sampel merupakan proses memilih suatu bagian dari suatu populasi yang berguna untuk akurasi data dalam menentukan bagian-bagian dari obyek yang akan diteliti agar masalah yang dibahas menjadi lebih terarah.

Teknik penarikan sampel yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah penentuan responden yang dilakukan secara purposive (non random sampling), atau penarikan sampel yang dilakukan dengan mengambil subyek didasarkan pada tujuan tertentu⁴⁰.

Pengambilan sampel dilakukan di KPP Badan dan Orang Asing (Badora) Dua di bawah Kantor Wilayah Jaya Khusus, Jakarta dan seluruh populasi (nasional). Data tersebut ditangani oleh Kepala Sub Direktorat Penagihan di Kantor Pusat. Dari penarikan sampel tersebut diharapkan dapat mewakili keadaan sebenarnya.

Berdasarkan uraian dan di atas, maka yang menjadi narasumber dalam responden penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Kepala Sub Direktorat Penagihan Direktorat Jenderal Pajak di Jakarta ;
2. Kepala Kantor Pelayanan Pajak Badora Dua di Jakarta;
3. Kasi Penagihan KPP Badora Dua di Jakarta;
4. Wajib Pajak/ Penanggung Pajak sebanyak 30 Responden.

⁴⁰ Ibid, hal: 51.

D. Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data mempunyai hubungan yang sangat erat dengan sumber data, karena melalui pengumpulan data ini akan diperoleh data yang diperlukan, yang selanjutnya dianalisa⁴¹. Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan cara :

1. Data Primer

Data primer adalah data yang diperoleh penulis langsung dari pihak-pihak terkait seperti wajib pajak/ penanggung pajak atau pejabat kantor pajak. Selanjutnya data primer dalam penelitian tesis tersebut diperoleh dengan :

- a. wawancara, (*interview*), yaitu cara memperoleh informasi dengan bertanya langsung pada pihak-pihak terkait, terutama orang-orang yang berwenang dan mengetahui keberadaan lembaga gijzeling khususnya di Kanwil Direktorat Jenderal Pajak di Jakarta dan Kantor Pelayanan Pajak Sub Direktorat Penagihan Badan & Orang Asing Dua di Jakarta. Wawancara yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah wawancara bebas terpimpin yaitu teknik wawancara yang daftar pertanyaannya telah dipersiapkan terlebih dahulu oleh penulis, namun tetap masih dimungkinkan adanya variasi pertanyaan yang disesuaikan dengan situasi dan kondisi pada saat wawancara⁴².
- b. Menggunakan kuestioner, secara tertutup karena telah disiapkan jawabannya, sehingga responden tinggal memilih maupun kuestioner

⁴¹ Soetrisno Hadi, *Metodolog Research, Jilid II*, Yayasan Penerbit Fakultas Hukum Psikologi UGM, Yogyakarta, 1985, hal: 26

⁴² Ibid, hal: 28

langsung, yaitu guna mendapatkan data dari beberapa wajib pajak/ penanggung pajak yang menjawab pertanyaan untuk diri sendiri.⁴³

2. Data Sekunder

Data sekunder merupakan data yang berfungsi mendukung keterangan atau menunjang kelengkapan data primer. Data sekunder terdiri dari :

- a. Bahan-bahan hukum primer, yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat, yang terdiri atas :
 1. Peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan;
 2. Yurisprudensi;
 3. Keputusan atau Surat Edaran .
- b. Bahan-bahan hukum sekunder, yaitu bahan-bahan yang erat hubungannya dengan bahan hukum primer yang berfungsi menjelaskan bahan-bahan hukum primer, antara lain terdiri dari :
 1. Rancangan-rancangan peraturan perundang-undangan;
 2. Buku-buku atau karya ilmiah para sarjana; Hasil penelitian
 3. Hasil penelitian.

E. Pengolahan Data dan Analisis Data

E.1. Pengolahan Data

Setelah seluruh data penelitian dikumpulkan dengan metode wawancara, maka dilakukan pengolahan data dengan cara sebagai berikut :

⁴³ Arikunto Suharsimi, *Prosedur Penelitian , Suatu Pendekatan Praktek*, Penerbit Rineka Cipta, Jakarta, 1977, hal: 140.

1. Seluruh catatan dari buku tulis pertama di edit , dengan cara diperiksa, dan pertanyaan ulang kepada responden yang bersangkutan dibaca sedemikian rupa. Hal yang diragukan kebenarannya atau masih belum jelas setelah dibandingkan satu dengan yang lain penyempurnaan data;
2. Setelah disempurnakan, maka dipindahkan dan ditulis kembali dalam buku tulis yang kedua dengan judul catatan hasil wawancara dari responden. Isi buku tulis kedua memuat catatan keterangan menurut nama responden;
3. Setelah kembali dari lapangan, penulis mulai menyusun semua catatan keterangan, dengan membandingkan antara yang satu dengan yang lain dan mengelompokkannya serta mengklasifikasikan data-data tersebut dalam buku ketiga, menurut bidang batas ruang lingkup masalahnya, untuk memudahkan nalisis data yang akan disajikan sebagai hasil penelitian lapangan⁴⁴

E. 2. Analisis Data

Data yang diperoleh pada dasarnya merupakan data tataran yang dianalisis secara deskriptif kualitatif, yaitu data yang terkumpul dituangkan dalam bentuk uraian logis dan sistematis yang menghubungkan

⁴⁴ Hilman Hadikusuma, *Metode Pembuatan Kertas Kerja Atau Skripsi Ilmu Hukum*, Mandar Maju, Bandung, 1985, hal: 27

fakta yang ada dengan berbagai peraturan yang berlaku. Analisa akan dituangkan dalam bentuk kalimat yang ringkas dan jelas.

Dalam penarikan kesimpulan, penulis menggunakan metode induktif yaitu suatu metode yang berhubungan dengan permasalahan yang diteliti dari peraturan-peraturan atau prinsip-prinsip khusus menuju penulisan yang bersifat umum.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Kinerja Penerimaan Pajak

Fungsi strategis penerimaan pajak merupakan sesuatu yang lazim di berbagai negara, baik negara maju maupun negara berkembang. Bagi negara Indonesia upaya untuk meningkatkan penerimaan pajak merupakan tantangan besar dalam memelihara kebijakan fiskal yang berkelanjutan dan sekaligus menciptakan stimulus bergeraknya roda perekonomian masyarakat.

Kinerja perpajakan ditinjau dari sisi fungsi dan perannya dalam menciptakan keadilan dan mendorong kemandirian bangsa sesungguhnya masih jauh dari harapan. Walaupun terdapat perkembangan, namun belum sepadan dengan potensi wajib pajak.

Dari sisi kemandirian bangsa, kontribusi penerimaan pajak yang sesungguhnya sangat besar terhadap Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) ternyata tidak mampu mengatasi utang luar negeri Indonesia yang sangat besar. Kenaikan pendapatan negara yang berasal dari sektor pajak dari tahun ke tahun bahkan tidak mampu mengurangi beban utang tersebut.

Sampai dengan saat ini penerimaan pajak sebagian besar bersumber dari pajak yang tidak langsung, dalam pengertian subyek pajak yang satu tidak dibedakan dengan yang lain. Prestasi dan kontribusi sektor pajak terhadap penerimaan dalam negeri dan APBN setiap tahun terlihat bertambah, namun sebagaimana dikatakan diawal peningkatan tersebut belum seimbang dengan

potensi wajib pajak/ penanggung pajak yang ada. Tabel dibawah ini menunjukkan rasio wajib pajak terhadap jumlah penduduk Indonesia.

Tabel 1.
Perkembangan Wajib Pajak di Indonesia

No	Tahun Pajak	Jumlah Wajib Pajak
1	2000	2.218.138
2	2001	2.591.467
3	2002	2.890.948
4	2003	3.287.646
5	2004	3.457.775

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2005.

Apabila kinerja perpajakan dilihat dari sisi peningkatan wajib pajak pertahun, sebagaimana terlihat dari tabel 1, maka sesungguhnya dapat dilihat terjadi peningkatan. Namun jika hal itu dikaitkan dengan *tax ratio* dan berbagai indikator lain seperti *tax bouyancy*, *tax elasticity*, *tax coverage serta tax cost of tax collection*, maka tidaklah terdapat peningkatan yang berarti. Indikator-indikator tersebut lazimnya telah berlaku secara internasional dan berguna untuk menguji tingkat keberhasilan dan efektifitas kebijakan yang telah diambil terhadap sistem perpajakan di suatu negara.

Dari sekitar 210 juta penduduk Indonesia pada tahun 2002, jumlah wajib pajak orang pribadi dan badan yang terdaftar sekitar 2.890.948, yang berarti hanya sekitar 1,37 % dari populasi penduduk Indonesia. Dengan demikian, sistem perpajakan nasional belum dapat mewujudkan pembagian beban pajak yang terdistribusi secara nyata. Secara kuantitatif indikator *tax ratio* yang pada

umumnya digunakan untuk mengukur kinerja pemungutan pajak relatif masih rendah jika dibandingkan dengan potensi dan kendala yang ada. Hal itu terlihat pula pada tahun 2004, yang hanya mampu memberikan peningkatan sebesar 170.129 wajib pajak/ penanggung pajak atau 5,17 %.

Dalam usaha menciptakan fiscal stimulus sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya diperlukan pengeluaran ekstra dari pemerintah. Hal demikian berarti menuntut pula pengerahan sumber-sumber penerimaan dalam negeri, khususnya penerimaan dari sektor pajak secara maksimal. Secara teoritis ada beberapa cara dan langkah yang dapat dilakukan pemerintah untuk menggali potensi dan meningkatkan penerimaan pajak. Beberapa cara itu antara lain adalah membuat pajak baru, memperluas objek pajak, memperluas subjek pajak, meningkatkan tarif serta intensifikasi dan ekstensifikasi⁴⁵. Baru-baru ini Menteri Keuangan sebagai institusi di atas Direktorat Jenderal Pajak memberikan target kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk dapat menambah 2 juta wajib pajak setiap tahunnya. Secara konkrit tambahan tersebut dapat dilihat dari jumlah NPWP⁴⁶

Di sisi lain berbagai upaya yang telah ditempuh oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk meningkatkan kinerja sebagaimana dikatakan oleh Machfud Sidik antara lain adalah :

1. Memperluas cakupan obyek pajak dan subyek pajak dan mengefektifkan pengenaan pajak, untuk itu dilakukan evaluasi di dalam rangka

⁴⁵ Abdul Asril Harahap, op cit,hal: 87

⁴⁶ Suara Merdeka,

penyempurnaan Undang-Undang Perpajakan dan peraturan pelaksanaan yang ada dalam hal :

- a. Menyempurnakan undang-undang yang dirasa kurang mencerminkan keadilan walaupun sudah dilaksanakan sebagaimana mestinya seperti perlakuan *intercorporate dividend*, SPT PPh yang belum mencakup laporan seluruh penghasilan dan harta, ketentuan restitusi PPN atas penjualan lokal setiap akhir tahun dan lain-lain.
 - b. Meninjau kembali peraturan-peraturan (PP/Keppres) yang pelaksanaannya hanya diperuntukkan untuk golongan wajib pajak tertentu dan kebijakan lain yang bersifat distorsif yang kurang kuat dasar hukumnya seperti pencabutan fasilitas PPh untuk yayasan tertentu, pajak ditanggung pemerintah untuk pemasokan barang dalam rangka pembangunan listrik swasta, proyek mobnas dan lainnya.
2. Melaksanakan ekstensifikasi wajib pajak dan insentifisasi pemungutan pajak, terutama kegiatan usaha yang berpeluang besar dalam keadaan situasi saat ini seperti sektor ekstratif (pertambangan), agrobisnis, industri tujuan ekspor terutama yang menggunakan bahan baku dalam negeri, dan perusahaan kontrak karya dan kontrak bagi hasil yang menggunakan mata uang asing dan wara laba.
 3. Melanjutkan pengawasan terhadap perusahaan-perusahaan yang melakukan *withholding* seperti perbankan, yayasan-yayasan yang bergerak di bidang bisnis (rumah sakit, sekolah secara komersial) dan wajib pajak yang dikenakan PPh final (konsultan, kontraktor, PPAT)

4. Meningkatkan *law enforcement* dalam rangka mewujudkan keadilan dan meningkatkan kepatuhan wajib pajak melalui :
- Melakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak yang cukup kuat indikasinya belum melaporkan obyek pajak sebagaimana mestinya;
 - Melakukan penagihan secara aktif terhadap wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajiban sebagaimana mestinya dengan melalui penagihan dengan Surat Paksa, kalau perlu ditindaklanjuti dengan sita dan lelang;
 - Meningkatkan penyuluhan kepada wajib pajak mengenai hak dan kewajiban sebagai wajib pajak serta mensosialisasikan peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada agar wajib pajak dapat melaksanakan perpajakan sebagaimana mestinya⁴⁷

Tabel 2.

Rasio Pajak Terhadap Pendapatan Domestik Bruto

Tahun Pajak	Jumlah (Milyar)	Rasio
1999	110.534.2	9.71 %
2000	97.587.6	9.89 %
2001	158.579.8	10.94 %
2002	180.100.0	11,19%
2003	213.796.8	11,02 %

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2005.

Pada tabel 2 dapat dilihat rasio penerimaan pajak terhadap pendapatan domestik bruto Indonesia. Pada tahun 2002 terjadi peningkatan yang kecil, yaitu sekitar 0,25 % dari pendapatan domestik bruto dari 10,94 % menjadi 11,19 %.

⁴⁷ Machfud Sidik, *Tax Reform Indonesia Dalam Perspektif Ekonomi Global Terhadap Dunia Bisnis*

Sementara pada tahun 2003 tidak ada peningkatan sama sekali terhadap rasio pendapatan domestik bruto, justru rasio tersebut menurun sebesar 0,17 %, sehingga rasio penerimaan pajak terhadap pendapatan domestik bruto menjadi 11,02 %. Kondisi ini sekaligus memperlihatkan rasio penerimaan pajak di Indonesia paling rendah diantara negara-negara Asean. Rendahnya *tax ratio* ini di sinyalir sebagai akibat rendahnya kesadaran dan kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak dalam melakukan kewajiban perpajakannya.

Menurut Hadi Poernomo kunci utama pengumpulan pajak dengan sistem *self assessment* adalah pada kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*). Melalui kepatuhan ini administrasi pajak dapat mengkonsentrasikan sumber dayanya secara lebih efisien dan efektif, misalnya dalam mengidentifikasi informasi yang berhubungan dengan WP/ PP yang gagal mematuhi kewajiban pajaknya⁴⁸.

Indikator lain kurang berhasilnya administrasi perpajakan dapat dilihat dari tabel.3 dibawah ini.

Tabel 3

Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Mengembalikan SPT

No	Th Pajak	SPT Dikirim Badan			SPT Masuk Badan			% SPT
		OP	Jumlah	Jumlah	OP	Jumlah	Jumlah	
1	2001	1.481.012	674.237	2.155.249	507.507	280.851	788.358	36,57
2	2002	1.785.312	753.047	2.538.359	669.291	294.641	963.932	37,97
3	2003	2.060.997	834.438	2.895.435	722.203	292.146	1.014.349	35,03
4	2004	2.205.477	847.568	3.053.045	718.135	256.027	974.162	31,90

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2005.

⁴⁸ Abdul Aril Harahap, op cit, hal :vii

Tabel 3 tersebut diatas memperlihatkan kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak dalam mengembalikan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT). Dari tabel tersebut dapat dilihat tingkat pengembalian SPT, rata-rata pertahun kurang dari 50 % dari jumlah seluruh Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) yang dikirim kepada wajib pajak/ penanggung pajak. Bahkan pada tahun 2003 dan tahun 2004 tingkat pengembalian Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) dari wajib pajak/ penanggung pajak justru mengalami penurunan, padahal jumlah Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) yang dikirimkan kepada wajib pajak/ penanggung pajak mengalami peningkatan. Tahun 2004 merupakan tahun terburuk untuk tingkat pengembalian Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) wajib pajak/ penanggung pajak dalam empat tahun terakhir (Tahun 2000-Tahun 2004).

Dari tabel tersebut diatas dapat diketahui bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak di Indonesia, masih relatif rendah. Oleh karena itu sikap pro aktif pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak sangat diperlukan, mengingat kesadaran wajib pajak masih sangat rendah. Pemerintah dapat melakukan berbagai evaluasi untuk mengatasi kepatuhan wajib pajak.

Aparat perpajakan merupakan salah satu pihak yang memegang peranan penting dalam usaha penegakan hukum di bidang perpajakan. Peningkatan kinerja aparatur perpajakan dapat dilakukan dengan meningkatkan disiplin dan mental pegawai serta peningkatan profesionalisme.

Di sisi lain kinerja pelayanan publik pemerintah dipandang mempunyai pengaruh yang sangat besar terhadap kepatuhan wajib pajak, begitu pula

sebaliknya⁴⁹. Namun demikian dapat kita lihat dilapangan selama ini, hubungan timbal balik tersebut, seringkali hanya ditekankan kepada kewajiban masyarakat, sementara pemerintah bertindak sebagai institusi yang harus dilayani. Menurut pendapat penulis pemerintah sebagai penyelenggara yang menyediakan pelayanan kepentingan publik sudah seharusnya bertindak lebih arif dan bijaksana lagi.

Hak pemerintah untuk memungut, mengumpulkan, dan mengelola dana publik melalui pajak sebagai imbalan atas kewajiban memenuhi, menyelenggarakan atau menyediakan pelayanan publik tersebut sudah sewajarnya dilakukan dengan prinsip *good governace* dan bertanggungjawabkan secara transparan kepada rakyat.

Keadaan demikian ini yang oleh wajib pajak sering ditanggapi dengan penghindaran , pengelakan kewajiban perpajakannya, sementara pemerintah memandang adanya kesadaran yang rendah dari wajib pajak.

Tidak adanya kesamaan visi ini mengakibatkan solusi yang tidak akurat. Pada akhirnya pemerintah tidak melakukan koreksi mendasar secara internal. Hal ini terlihat dari keengganan pemerintah untuk melihat rendahnya kinerja di bidang perpajakan yang bermuara pada rendahnya mutu pelayanan dan penyediaan barang atau fasilitas publik.

⁴⁹ Abdul Asril Harahap, op cit, hal: 105

Tabel. 4
Tunggakan Pajak (Dalam Milyar)

Jenis Pajak	2000	2001	2002	2003	2004
PPh	7.514	11.273	9.737	12.898	16.658
PPN&PPnM	5.617	5.637	7.763	12.614	8.594
Lain-lain	319	664	740	578	643
Jumlah	13.450	17.574	18.240	26.090	25.895

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2005.

Jika diperhatikan, maka dalam tabel 4 dapat dilihat bahwa jumlah tunggakan pajak yang merupakan utang pajak wajib pajak/ penanggung pajak cenderung mengalami peningkatan. Dapat dilihat pula penurunan utang pajak wajib pajak/ penanggung pajak yang kemudian menjadi tunggakan pajak tersebut hanya mengalami penurunan pada tahun 2004. Namun jika diperhatikan penurunan tunggakan pajak tersebut tidak signifikan.

Sebagaimana telah dijelaskan di muka, utang pajak menurut ajaran materiil yang sekaligus dianut dalam sistem *self assessment* timbul dengan sendirinya karena pada saat yang ditentukan oleh undang-undang, dan sekaligus dipenuhinya syarat subyek dan syarat obyek. Dengan demikian, jika syarat yang ditentukan oleh undang-undang telah dipenuhi, maka tidak diperlukan lagi campur tangan atau perbuatan dari pejabat pajak.

Di sisi lain sebenarnya utang pajak tersebut telah melebihi batas waktu yang ditentukan untuk pelunasannya, yaitu satu bulan sejak diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP), namun kenyataannya wajib pajak/ penanggung pajak belum juga memenuhi kewajiban tersebut.

Dari paparan tersebut, maka dapat dikatakan bahwa pemberian kepercayaan yang sebesar-besarnya kepada wajib pajak/ penanggung pajak melalui sistem *self assessment* belum dilaksanakan secara baik oleh wajib pajak/ penanggung pajak.

Soerjono Soekanto, menjabarkan indikator-indikator kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak dalam melunasi utang pajaknya , menjadi empat, yaitu :

1. *Law awareness* (pengetahuan wajib pajak/ penanggung pajak tentang peraturan hukum di bidang perpajakan)
2. *Law acquaintance* (pengetahuan tentang isi peraturan-peraturan hukum di bidang perpajakan)
3. *Legal attitude* (sikap wajib pajak/ penanggung pajak terhadap peraturan hukum di bidang perpajakan)
4. *Legal behavior* (pola perikelakuan hukum dari wajib pajak/ penanggung pajak)⁵⁰

Awalnya, kepatuhan hukum timbul dalam proses penerapan hukum positif tertulis, yaitu adanya ketidaksesuaian antara ketentuan hukum dengan realitas pelaksanaan hukum positif. Di satu sisi hukum menghendaki adanya keserasian yang proporsional antara pengendalian sosial oleh penguasa, kesadaran warga masyarakat serta pelaksanaan hukum positif.

Dibawah ini dijabarkan deskripsi hasil penelitian penulis terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak jika dihubungkan dengan indikator sebagaimana dikatakan oleh Soerjono Soekanto. Penelitian dilakukan terhadap 30

⁵⁰ Soerjono Soekanto, op cit, hal: 239

responden, masing-masing 15 untuk wajib pajak pribadi/ perorangan dan 15 wajib pajak/ penanggung pajak badan.

- a. *Law awareness* (pengetahuan wajib pajak/ penanggung pajak tentang peraturan hukum di bidang perpajakan)

Dari 30 responden yang berasal dari WP/ PP perorangan / pribadi dan badan hukum, dan semuanya mengembalikan kuisioner, maka diperoleh jawaban sebagai berikut :

Tabel 5
Pengetahuan WP/ PP Terhadap Peraturan Perpajakan, N: 30

RESPONDEN	MENGETAHUI	TIDAK MENGETAHUI
WP/PP PERORANGAN	10	5
WP/ PP BADAN HUKUM	6	9

Sumber : Data Primer Yang Diolah, 2005, September

Berdasarkan data tersebut, WP/ PP perorangan/ pribadi, sebanyak 10 responden (66,67 %) menjawab mengetahui dan sisanya 5 responden (33,33 %) menjawab tidak mengetahui. Sedangkan untuk wajib pajak/ penanggung pajak badan sebanyak 6 responden (40 %) menjawab mengetahui dan sisanya sebanyak 9 responden (60 %) menjawab tidak mengetahui.

- b. *Law acquitance* (pengetahuan tentang isi peraturan-peraturan hukum di bidang perpajakan)

Dari 30 responden yang berasal dari wajib pajak/ penanggung pajak perorangan / pribadi dan badan hukum, maka diperoleh jawaban :

Tabel 6

Pengetahuan WP/ PP Tentang Isi Peraturan Perpajakan, N: 30

RESPONDEN	MENGETAHUI	TIDAK MENGETAHUI
WP/PP PERORANGAN	4	11
WP/ PP BADAN HUKUM	7	8

Sumber : Data Primer Yang Diolah, 2005, September

Berdasarkan data tersebut, wajib pajak/ penanggung pajak perorangan/ pribadi sebanyak 4 responden (26,67 %) menjawab mengetahui dan sisanya 11 responden (73,33 %) menjawab tidak mengetahui. Sedangkan untuk WP/ PP badan sebanyak 7 responden (46,67) menjawab mengetahui dan sisanya sebanyak 8 responden (53,33 %) menjawab tidak mengetahui.

c. *Legal attitude* (sikap wajib pajak/ penanggung pajak terhadap peraturan hukum di bidang perpajakan)

Dari 30 responden yang berasal dari WP/ PP perorangan / pribadi dan badan hukum, maka diperoleh jawaban sebagai berikut :

Tabel 7

Sikap WP/ PP Terhadap Peraturan Perpajakan, N: 30

RESPONDEN	MENGETAHUI	TIDAK TAHU
WP/PP PERORANGAN	7	8
WP/ PP BADAN HUKUM	9	6

Sumber : Data Primer Yang Diolah, 2005, September

Berdasarkan data tersebut, wajib pajak/ penanggung pajak perorangan/ pribadi sebanyak 8 responden (53,33 %) menjawab mengetahui dan sisanya 7

responden (46,67%) menjawab tidak mengetahui. Sedangkan untuk wajib pajak/ penanggung pajak badan sebanyak 9 responden (60 %) menjawab mengetahui dan sisanya sebanyak 6 responden (40 %) menjawab tidak mengetahui.

d. **Legal behavior** (pola perikelakuan hukum dari wajib pajak/penanggung pajak)

Dari 30 responden yang berasal dari wajib pajak/ penanggung pajak perorangan / pribadi dan badan hukum, diperoleh jawaban sebagai berikut :

Tabel 8

Perikelakuan WP/ PP Terhadap Kewajiban Perpajakannya, N: 30

RESPONDEN	SESUAI	TIDAK SESUAI
WP/PP PERORANGAN	10	5
WP/ PP BADAN HUKUM	6	9

Sumber : Data Primer Yang Diolah, 2005, September

Berdasarkan data tersebut, wajib pajak/ penanggung pajak perorangan/ pribadi sebanyak 10 responden (66,67 %) menjawab sesuai dan sisanya 5 responden (33,33 %) menjawab tidak sesuai. Sedangkan untuk wajib pajak/ penanggung pajak badan sebanyak 6 responden (40 %) menjawab sesuai dan sisanya sebanyak 9 responden (60 %) menjawab tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan.

Dari hasil penelitian sebagaimana dapat dilihat dalam tabel 5 sampai dengan tabel 8 diatas, dapat dikatakan bahwa sampai dengan saat ini masih banyak wajib pajak/ penanggung pajak yang belum mengetahui kewajiban

perpajakannya, diantara mereka juga tidak banyak yang mengetahui peraturan di bidang perpajakan. Disisi lain ketidaktahuan wajib pajak/ penanggung pajak dalam kewajiban perpajakan akan berakibat pada tingkat kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak tersebut dalam memenuhi kewajiban perpajakannya sebagaimana diamanatkan undang-undang. Pada tabel 8 perikelakuan wajib pajak/ penanggung pajak untuk orang pribadi maupun wajib pajak/ penanggung pajak badan, dalam memenuhi kewajiban perpajakannya tersebut belumlah menggembirakan.

B. Pengaruh Lembaga Sandera Pajak (Gijzeling) Terhadap Tingkat Kepatuhan (Pembayaran) Wajib Pajak/ Penanggung Pajak

Penyanderaan atau dikenal sebagai lembaga paksa badan (*gijzeling*) dalam rangka penagihan pajak saat ini tidak hanya diberlakukan di Indonesia, tetapi juga di berbagai negara lain. Lembaga seperti ini juga diterapkan di negara Amerika Serikat, Singapura dan Malaysia.

Di Amerika Serikat berdasarkan *Internal Revenue Code, section 7201*, dinyatakan :

Any person who willfully attempt in any manner to evade or defat any tax imposed by this title or payment there of shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of felony and upon conviction ther of, shall be fined not more than \$ 100.000 (\$500.000 in the case of a

corporation) or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the cost of prosecution.

Sementara itu penyanderaan di Malaysia dimasukkan dalam *Income Tax Act 513 section 115*, yang menyebutkan :

(1). *Any person who, knowing that certificate has been issued in respect of him under section 104, voluntarily leaves or attempts to leave Malaysia without paying all the tax, sum the debts specified in the certificate or furnishing security to the satisfaction to the Director General for the payment there of shall be guilty of an offence and shall, on conviction, be liable to a fine of not less than two hundred ringgit and not more than two thousand ringgit or to imprisonment for a term not exceeding six months or to both*

(2) *Etc*⁵¹

Dasar hukum pelaksanaan penyanderaan dalam rangka penagihan pajak dengan Surat Paksa di Indonesia sebagaimana telah disebutkan adalah Pasal 33 sampai dengan Pasal 36 Undang-Undang Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, serta Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No.137 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Selanjutnya diperjelas pula dengan diterbitkannya SKB Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia No.M-02.UM.01 Tahun 2003

⁵¹ Jangkung Sudjarwadi, op cit, hal : 11

dan No.294/KMK.03/2003 Tanggal 25 Juni 2003 Tentang Tata Cara Penitipan Penanggung Pajak Yang Disandera Di Rumah Tahanan Negara Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa serta terakhir dengan Keputusan Direktur Jendral Pajak No.Kep-218/PJ/2003 tanggal 30 Juli 2003 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak Yang Disandera.

Hakekat penyanderaan sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan-ketentuan tersebut diatas pada dasarnya adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkan di rumah tahanan negara. Mengingat bahwa tindakan tersebut hampir sama diberlakukan kepada pelaku tindak pidana, maka penyanderaan yang dilakukan terhadap wajib pajak/ penanggung pajak ini dilaksanakan secara hati-hati dan sangat selektif.

Hal tersebut dikemukakan pula oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua, yang menyatakan bahwa :

“pada dasarnya sandera badan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) merupakan upaya terakhir dan hanya dilaksanakan secara selektif serta hati-hati. Dalam kondisi DJP belum memiliki tempat penahanan sandera, sehingga melakukan kerja sama dengan Lembaga Pemasyarakatan untuk menyediakan tempat penitipan sandera”⁵²

Adapun wajib pajak/ penanggung pajak yang dapat dikenai sandera adalah yang memenuhi kriteria sebagai berikut :

1. Utang pajak wajib pajak/ penanggung pajak sekurang-kurangnya Rp. 100.000.000,- (seratus juta rupiah);

⁵² Hasil Wawancara dengan Lusiani, Kepala Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing II

2. Ada petunjuk bahwa wajib pajak/ penanggung pajak diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajak;
3. Setelah lewat jangka waktu 14 hari sejak tanggal Surat Paksa diberitahukan kepada wajib pajak/ penanggung pajak;

4. Telah mendapat ijin secara tertulis dari Menteri Keuangan Republik Indonesia

Pelaksanaan penyanderaan tersebut dilakukan dengan Surat Perintah Penyanderaan yang diterbitkan oleh pejabat yang berwenang setelah mendapat ijin dari Menteri Keuangan RI atau Gubernur untuk pajak daerah. Mengenai penafsiran ada petunjuk diragukan itikad baiknya menurut pendapat penulis dapat dilihat dari telah dilakukannya tahapan atau upaya sebelumnya yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap wajib pajak/ penanggung pajak untuk melakukan pelunasan hutang pajak tetapi tidak direspon dengan baik. Upaya yang telah dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan penagihan tersebut antara lain adalah :

1. Tindakan penagihan secara persuasif melalui pengumuman, telepon, surat atau diskusi perpajakan.
2. Tindakan penagihan aktif represif, yang merupakan perwujudan sanksi bagi wajib pajak/ penanggung pajak nakal sesuai dengan Undang-Undang No.19 Tahun 1997 sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No.19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Tahapan tindakan penagihan aktif represif tersebut antara lain adalah :

a. Surat Tegoran (Surat Peringatan)

Merupakan surat peringatan yang diterbitkan oleh Pejabat untuk menegor atau memperingatkan wajib pajak/ penanggung pajak untuk segera melunasi utang pajaknya dengan ketentuan utang pajak dalam Surat Keterangan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) atau Surat Tagihan Pajak (STP) sampai dengan saat jatuh tempo belum dibayar atau kurang bayar. Apabila wajib pajak/ penanggung pajak tidak melunasi utang pajaknya pada waktu yang telah ditentukan, maka setelah tujuh hari saat jatuh tempo pembayaran dari jumlah pajak yang masih harus dibayar, dikeluarkanlah Surat Tegoran sebagai awal tindakan pelaksanaan penagihan.

b. Surat Perintah Penagihan Pajak Seketika dan Sekaligus.

Surat Penagihan Seketika Dan Sekaligus mengandung arti bahwa, seketika berarti penagihan yang dilakukan dengan segera tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran, sedangkan penagihan sekaligus berarti penagihan yang meliputi seluruh utang pajak dari semua jenis pajak dan tahun pajak. Penagihan Seketika dan Sekaligus dilakukan dalam hal :

- b.1. Penanggung pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya atau berniat untuk itu;
- b.2. Penanggung pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan, atau pekerjaan yang dilakukan di Indonesia
- b.3. Terdapat tanda-tanda bahwa penanggung pajak akan membubarkan

badan usahanya, atau menggabungkan usahanya, atau memekarkan usahanya, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasai atau melakukan perubahan bentuk lainnya;

b.4. Badan usaha akan dibubarkan oleh negara

b.5. Terjadi penyitaan atas barang penanggung pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

c. Surat Paksa

Adalah surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak.

Surat Paksa (SP) dikeluarkan dalam hal :

c.1. Penanggung pajak tidak melunasi utang pajak dan kepadanya telah diterbitkan Surat Tegoran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis.

c.2. Terhadap penanggung pajak telah dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus

c.3. Penanggung pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak

Surat Paksa diterbitkan apabila jumlah utang pajak yang masih harus dibayar tidak dilunasi oleh penanggung pajak setelah lewat waktu 21 hari sejak diterbitkannya Surat Tegoran. Surat Paksa yang berkepalanya ‘DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA’ mempunyai kekuatan hukum yang sama seperti *grosse* dari putusan hakim dalam perkara perdata, yang tidak dapat dimintakan banding lagi

kepada peradilan di atasnya. Surat seperti ini mempunyai kekuatan eksekutorial dan di sebut *Parate Eksekusi*, yang berarti penagihan pajak secara paksa dapat dilakukan tanpa melalui proses Pengadilan Negeri.

Mengingat Surat Paksa mempunyai kekuatan hukum tetap, maka pemberitahuan Surat Paksa kepada Penanggung Pajak oleh juru sita harus dengan cara membacakan isi Surat Paksa dan kedua belah pihak menandatangani Berita Acara Pelaksanaan Surat Paksa sebagai pernyataan bahwa Surat Paksa telah diberitahukan⁵³

Apabila wajib pajak/ penanggung pajak tidak dapat diketemukan, maka salinan Surat Paksa untuk wajib pajak/ penanggung pajak tersebut dapat diserahkan kepada keluarganya atau orang yang bertempat tinggal bersama dengan wajib pajak/ penanggung pajak dengan ketentuan telah dewasa, anggota pengurus, komisaris atau para pesero dari badan usaha yang bersangkutan, pejabat pemerintah setempat (bupati/ walikota/ camat/ lurah) jika keluarga atau anggota pengurus/ komisaris/ para pesero tidak dijumpai.

Jika wajib pajak/ penanggung pajak tidak dikenal, maka Surat Paksa (salinannya) ditempel pada pintu utama kantor pelayanan pajak dimana wajib pajak/ penanggung pajak semula berdomisili.

- d. Pengumuman di media massa
- e. Pemblokiran rekening bank atau rekening efek
- f. Penyitaan

⁵³ Wirawan B Ilyas, Richard Burton, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2001, hal: 41

Menurut Pasal 1 angka 14 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000, sebagaimana diatur pula dalam Pasal 1 angka 12 Peraturan Pemerintah Nomor 135 tahun 2000, yang dimaksud dengan penyitaan adalah “tindakan Jurusita Pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak, guna dijadikan jaminan untuk pelunasan utang pajak menurut peraturan perundangan yang berlaku.

Barang penanggung pajak yang dapat di sita adalah barang yang berada ditempat tinggal , tempat usaha, tempat kedudukan atau ditempat lain yang penguasaannya berada ditangan pihak lain atau yang dijaminakan sebagai pelunasan tertentu yang dapat berupa :

- 1). barang bergerak termasuk mobil, perhiasan, uang tunai dan deposito berjangka, tabungan saldo rekening koran, giro atau bentuk lainnya yang disamakan dengan itu, obligasi, saham, atau surat berharga lainnya, piutang dan penyertaan modal pada perusahaan lain.
- 2). barang tidak bergerak termasuk tanah, bangunan, dan kapal dengan isi kotor tertentu.

Dalam melakukan penyitaan, Juru Sita Pajak berwenang memasuki, memeriksa semua ruangan termasuk membuka lemari. Laci dan tempat lain untuk menemukan objek sita pajak di tempat usaha, ditempat kedudukan, atau tempat tinggal Penanggung Pajak, atau tempat lain yang dapat diduga sebagai tempat penyimpanan objek sita.

Barang yang telah disita dititipkan kepada Penanggung Pajak, kecuali apabila menurut pertimbangan Jurusita pajak, barang sitaan tersebut perlu disimpan di kantor Pejabat atau tempat lain.

Menurut Fadjar Julianto, Kasi Penagihan KPP Badora Dua, apabila harta wajib pajak/ penanggung pajak tidak diketahui, maka penyitaan tidak dapat dilakukan, begitu pula dalam hal wajib pajak/ penanggung pajak bangkrut/ pailit. Apabila wajib pajak/ penanggung pajak bangkrut/ pailit, maka informasi utang pajak disampaikan kepada kurator, karena negara mempunyai hak mendahulu untuk tagihan pajak atas barang-barang milik penanggung pajak. Sesuai dengan ketentuan Pasal 21 ayat (1) dan ayat (3) Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000, maka hak mendahulu untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahulu lainnya⁵⁴.

Tata cara penyitaan harta kekayaan wajib pajak/ penanggung pajak dapat dilakukan dengan dua cara yaitu untuk penyitaan atas *non monetary asset* dan penyitaan *monetary assets*⁵⁵. Namun demikian menurut pendapat Kepala Seksi Penagihan Badan dan Orang Asing Dua, Direktorat Jenderal Pajak upaya penyitaan terhadap barang/ harta benda wajib pajak/ penanggung dalam pelaksanaan dilapangan tidak begitu menggembirakan. Sehingga upaya yang dilakukan adalah melakukan pemblokiran rekening bank wajib pajak/ penanggung pajak, karena hal tersebut dinilai lebih efektif⁵⁶

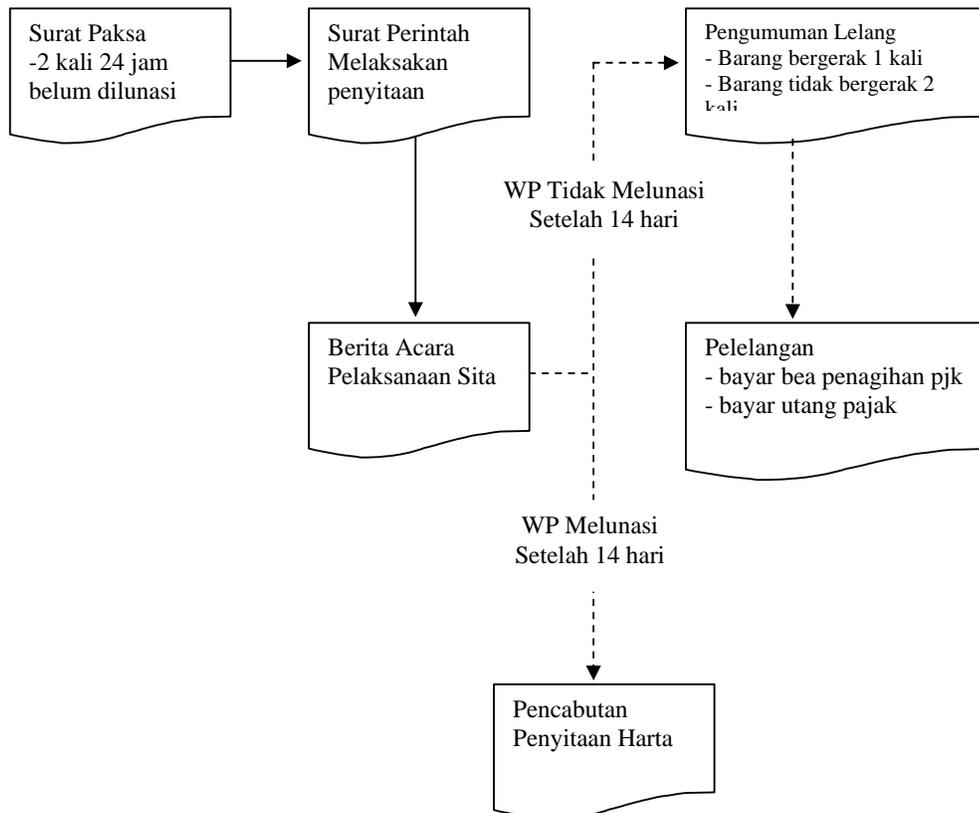
⁵⁴ Wawancara dengan Fadjar Julianto, Kepala Seksi Penagihan KPP Badora Dua.

⁵⁵ Hasil Wawancara dengan Fadjar Julianto, Kepala Seksi Penagihan KPP Badora Dua.

⁵⁶ Hasil Wawancara dengan Nur Ilavi Udijani, Kepala Sub Direktorat Penagihan Direktorat Jenderal Pajak.

Di bawah ini skema (flow chart) kedua cara penyitaan tersebut.

Skema .1
Tata Cara Penyitaan Atas Non Monetary Assets



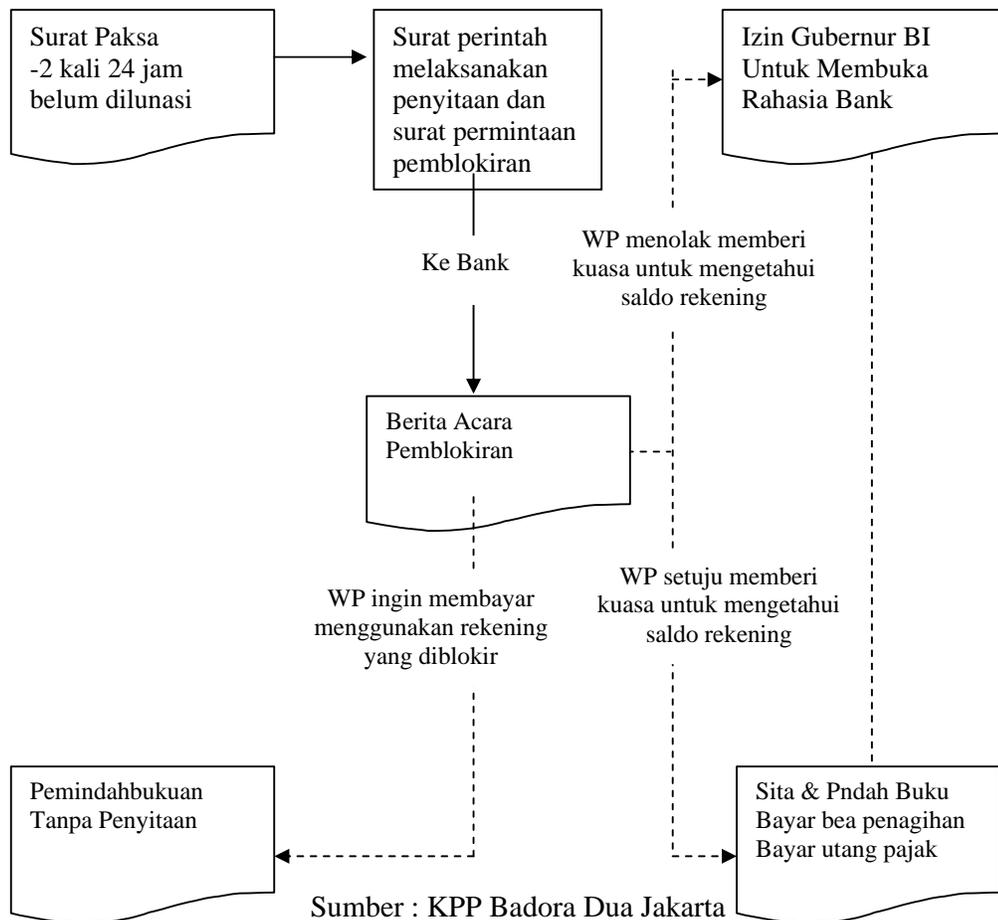
Sumber : KPP Badora Dua Jakarta

Dasar Hukum :

1. Pasal 12 jo Pasal 14 Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa;
2. Pasal 2 dan Pasal 3 Peraturan Pemerintah No. 135 Tahun 2000, Tentang Tata Cara Penyitaan Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Skema .2

Tata Cara Penyitaan Atas Monetary Assets Berupa Rekening Bank



Dasar hukum :

1. Pasal 12 jo Pasal 14 Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa;
2. Pasal 2 dan Pasal 3 Peraturan Pemerintah No. 135 Tahun 2000 Tentang Tata Cara Penyitaan Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
3. Keputusan Menteri Keuangan No. 563/ KMK. 04/ 2000 Tentang Pemblokiran Dan Penyitaan Harta Kekayaan Penanggung Pajak Yang Tersimpan Pada Bank Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

g. Pencegahan, berupa larangan bersifat sementara terhadap penanggung pajak untuk keluar dari wilayah Indonesia sesuai peraturan perundangan⁵⁷.

Pada tabel 9. di bawah ini diperlihatkan deskripsi hasil penelitian penulis mengenai jumlah pelaksanaan penagihan pajak secara aktif yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak, selama tahun 2000 sampai dengan tahun 2004.

Tabel. 9
Tindakan Penagihan Pajak Aktif Direktorat Jenderal Pajak
Tahun 2000- Tahun 2004

Tahun	Surat Tegoran	Surat Paksa	Penyitaan	Pelelangan
2000/2001	474.182	58.338	5.721	161
2001/2002	392.553	52.549	4.207	86
2002/2003	323.954	52.752	3.509	133
2003/2004	309.699	44.674	3.065	101

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2005

Dari tabel. 9 tersebut diatas dapat dilihat pelaksanaan tindakan penagihan pajak aktif yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak, cenderung mengalami penurunan walaupun tidak besar. Jumlah Surat Tegoran pada periode tahun 2000/2001 sampai dengan periode tahun 2002/2003 mengalami penurunan sekitar 17 %, sedangkan pada periode tahun 2003/2003 penurunan hanya sekitar 4,4 %.

Jumlah Surat Paksa pada periode tahun 2000/2001 sampai dengan periode tahun 2001/2002 mengalami penurunan sekitar 9,92 %. Tetapi pada periode tahun

⁵⁷ Jangkung Sudjarwadi, *Penegakan Hukum (Law Enforcement) di Bidang Perpajakan dan Penyanderaan (Gijzeling)*, Makalah Seminar Nasional Problematika Penyanderaan Badan (Gijzeling) Sebagai Upaya Pemaksa Dalam Kewajiban Pembayaran Pajak, DPD REI Jawa Timur, Surabaya, 21 Agustus 2004

berikutnya jumlah Surat Tegoran yang dikeluarkan justru mengalami kenaikan sekitar 3,86 %. Baru pada periode tahun 2003/2004 mengalami penurunan kembali sekitar 15,31 %.

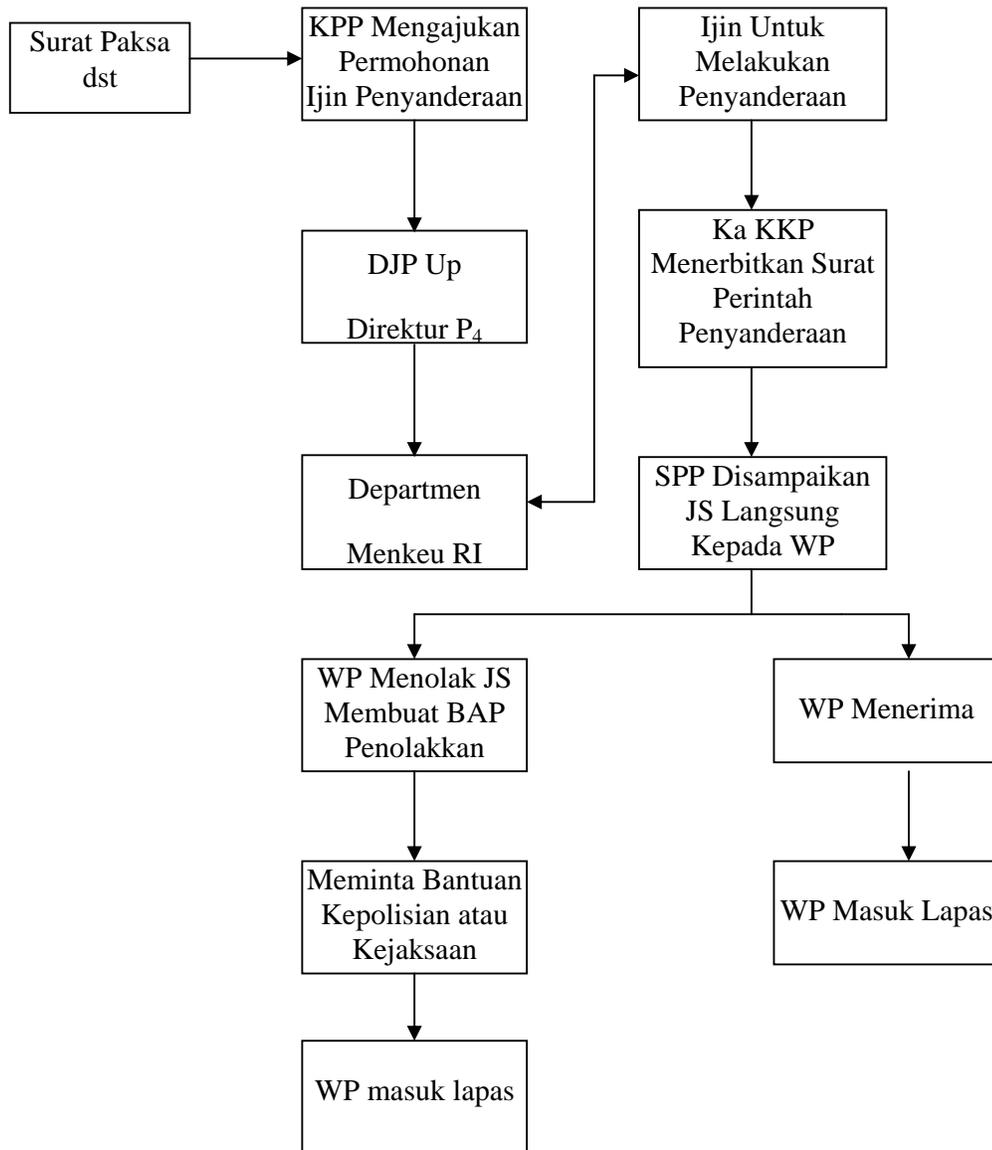
Pelaksanaan penyitaan cenderung mengalami penurunan pada seluruh periode tahun pajak, tetapi penurunan paling mencolok terjadi pada periode tahun 2000/2001 sampai dengan periode tahun 2001/2002, yaitu sekitar 26,46 %.

Untuk pelaksanaan lelang harta kekayaan WP/ PP yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak terlihat cenderung berubah, mengingat ada penurunan yang tajam pada periode tahun 2001/2002 sekitar 46,58 %, namun hal itu hanya berlangsung selama satu periode mengingat pada periode berikutnya tahun 2002/2003 mengalami kenaikan lagi sekitar 54,65 %. Terakhir pada periode tahun 2003/2004 mengalami penurunan sebanyak 22 kasus atau sekitar 16,54 %.

Adanya penurunan disatu sisi menjadi berita yang menggembirakan karena hal tersebut mengindikasikan pelaksanaan penagihan secara aktif mengalami keberhasilan, namun di sisi lain patut pula di catat, mengingat pada periode tahun tertentu masih dijumpai adanya kenaikan tindakan penagihan secara aktif khususnya untuk pemberian Surat Paksa dan Pelelangan. Hal tersebut menjadi bukti kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak dapat berubah dan belum mencerminkan kepatuhan secara sukarela.

Apabila wajib pajak/ penanggung pajak dalam kenyataannya telah memenuhi kriteria tersebut yaitu telah diberi Surat Tegoran sampai dengan tahap penyitaan, tetapi masih membandel, maka pejabat yang berwenang akan melakukan langkah untuk proses penyanderaan.

Skema. 3
Proses Penyanderaan



Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2005,

Secara teknis, prosedur penyanderaan terhadap wajib pajak/ penanggung pajak tersebut diatas dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Kepala KPP/KP.PBB mengajukan permohonan ijin penyanderaan kepada Menteri Keuangan melalui Direktorat Jendral Pajak up. Direktur Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan Pajak dengan tembusan Kepala Kanwil Direktorat Jenderal Pajak yang bersangkutan;
2. Direktorat Jenderal Pajak Up. Direktur Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan pajak setelah menerima ijin tertulis dari Menteri Keuangan , segera mengirimkan ijin tersebut kepada Kepala KPP/KP.PBB;
3. Kepala KPP/KP.PBB menerbitkan Surat Perintah Penyanderaan seketika setelah ijin diterima;
4. Juru Sita Pajak menyampaikan Surat Perintah Penyanderaan langsung kepada penanggung pajak disaksikan 2 orang penduduk Indonesia dewasa dikenal Juru Sita;
5. Dalam melaksanakan penyanderaan Juru Sita dapat meminta bantuan Kepolisian atau Kejaksaan;
6. Penyanderaan mulai dilaksanakan pada saat Surat Perintah Penyanderaan diterima oleh penanggung pajak;
7. Dalam hal penanggung pajak menolak menerima Surat Perintah Penyanderaan, Juru Sita mencatat dalam Berita Acara Penyanderaan tentang hal tersebut.

Dari penjelasan tersebut dapat dikatakan bahwa penyanderaan dalam hukum pajak hanya dapat dilakukan setelah semua upaya/ prosedur penagihan utang pajak dilakukan sampai dengan tahap pelaksanaan surat paksa. Tanpa melalui prosedur penagihan sebagaimana telah disebutkan diatas, pelaksanaan penyanderaan tidak dapat dilakukan. Di sisi lain apabila prosedur penagihan aktif

yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak telah mampu mendorong wajib pajak/ penanggung pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, maka upaya paksa terakhir ini dihindarkan. Pelaksanaan penyanderaan terhadap wp/ pp dalam hukum pajak dilakukan tanpa meminta ijin pada Pengadilan Negeri setempat mengingat secara normatif hal tersebut merupakan implementasi Undang-Undang No. 19 Tahun 2000, khususnya keberadaan Surat Paksa yang mempunyai kekuatan hukum yang sama seperti *grosse* dari putusan hakim dalam perkara perdata. Dengan demikian Surat Paksa mempunyai kekuatan eksekutorial dan dilakukan tanpa melalui proses Pengadilan Negeri.

Sejak keberadaan Undang-Undang No. 19 Tahun 1959 sebagaimana diubah untuk terakhir kali dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 2000, lembaga sandera (*gijzeling*) telah digunakan sebagai alat pemaksa untuk penagihan utang pajak wajib pajak/ penanggung pajak. Sebelumnya lembaga sandera tidak pernah dipakai sejak dicabut oleh Mahkamah Agung melalui SEMA No.2 Tahun 1964 tanggal 22 Januari 1964. Pertimbangan yang dipakai oleh MA adalah rasa keadilan dan perikemanusiaan. Hal tersebut dapat dilihat dari bunyi SEMA tersebut yaitu :

“Pada saat ini Mahkamah Agung berpendapat bahwa penyanderaan (*gijzeling*) seseorang adalah bertentangan dengan perikemanusiaan, maka oleh karena demikian dengan ini diinstruksikan untuk tidak mempergunakan lagi peraturan-peraturan mengenai sandera (*gijzeling*), sebagaimana dimaksudkan dalam Pasal –pasal 209 asampai dengan Pasal 224 HIR”

Dilapangan SEMA No. 2 tahun 1964 diperkuat dengan penetapan dari Mahkamah Agung No. 951 K/ Sip/ 1975, tanggal 28 Januari 1975. Dengan

pertimbangan adanya kesalahan dalam penerapan hukum dan tidak terbukti adanya itikad buruk dari termohon (debitur/ penggugat) dalam pengadilan tingkat pertama, maka Mahkamah Agung membatalkan penetapan Pengadilan Negeri Jakarta Utara tanggal 27 Mei tahun 1974 No. 1/ 1974/ Gijz, yang mengabulkan permohonan pelaksanaan penyanderaan yang diajukan oleh kreditor sebagai pihak penggugat dalam perkara utang piutang.

Keputusan Mahkamah Agung mengenai keberadaan lembaga sandera (*gijzeling*) lebih dipertegas lagi oleh keputusan Oemar Seno Ajie, Ketua Mahkamah Agung tanggal 1 Desember 1975 melalui SEMA No. 04 tahun 1975. Untuk menghormati jiwa SEMA No. 2 Tahun 1964 dan SEMA No. 4 tahun 1975, Direktur Jenderal pajak mengeluarkan Surat Edaran No. 06/ Pj.4/ 1979 yang menyatakan penggunaan lembaga penyanderaan (*gijzeling*) untuk penagihan utang pajak dibekukan.

Melalui SEMA No. MA/ Pemb/ 0109/ 1984 tanggal 11 Januari 1984, tentang Penegasan Pencairan Kembali Lembaga Sandera Dalam Kaitannya Dengan Efisiensi dan Kelancaran Penagihan Pajak Untuk Kepentingan Negara, Mahkamah Agung menegaskan penyanderaan sebagaimana dimaksud dalam SEMA sebelumnya. Menurut SEMA No. MA/ Pemb/ 0109/ 1984 tanggal 11 Januari 1984, penyanderaan (*gijzeling*) yang dilarang dalam SEMA No. 2 Tahun 1964 dan SEMA No. 4 tahun 1975 adalah dalam kaitannya dengan penerapan Pasal 209-233 HIR, khususnya dalam hal eksekusi perdata terhadap debitur yang tidak mempunyai barang lagi. Sedangkan lembaga sandera menurut Undang-Undang No. 19 tahun 1959 adalah untuk kepentingan negara yang bersifat

publiekrechtelijk demi efisiensi dan kelancaran penagihan pajak untuk kepentingan negara dan tidak bersifat *eencivielrechtelijk persoon*.

Atas dasar SEMA No. MA/ Pemb/ 0109/ 1984 tanggal 11 Januari 1984, Direktur Jenderal Pajak kemudian menegaskan kembali keberadaan lembaga sandera melalui Surat Edaran No. SE 12/ PJ. 62/ 1984 tanggal 4 Juli 1984. Terakhir keberadaan lembaga sandera dituangkan dalam Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Sampai dengan saat ini Direktorat Jenderal Pajak atas ijin Menteri Keuangan Republik Indonesia telah mengeluarkan perintah melakukan penyanderaan terhadap wajib pajak/ penanggung pajak sebanyak enam kali. Ke enam wajib pajak/ penanggung pajak tersebut semuanya mewakili wajib pajak badan. Tabel 10. di bawah ini memperlihatkan ke enam wajib pajak/ penanggung pajak yang dikenai sandera :

Tabel. 10

Jumlah WP/ PP Yang Disandera

Tahun Pajak	Jumlah Disandera	Jumlah Seharusnya
2002	2	2
2003	1	3
2004	1	1

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2005, 2004

Adapun data lengkap mengenai lima dari enam nama, identitas, jumlah tunggakan serta pelaksanaan sandera terhadap wajib pajak/ penanggung pajak tersebut yaitu :

1. Jasman Lim, Warga Negara Indonesia, seorang importir dari PT. EI, yang mempunyai utang pajak sebesar Rp. 11 Milyar. Pelaksanaan sandera atas Jasman Lim dilakukan mulai tanggal 23 Oktober 2003 di Rutan Salemba⁵⁸.
2. Mark Mitchell Greenwood, Warga Negara Inggris, Managing Director PT Indo Pacific Resources, yang mempunyai utang pajak sebesar Rp. 45,8 Milyar. Pelaksanaan sandera atas diri Mark Mitchell Greenwood dilakukan sejak tanggal 10 November 2003, hingga 29 Desember 2004. Mark Mitchell Greenwood sekaligus merupakan pejabat asing pertama yang mendekam di Lembaga Pemasyarakatan Cipinang, Indonesia. Pelepasan dilakukan setelah Greenwood membayar Rp.5,4 Milyar dari total tunggakan pajak sebesar Rp. 45,8 Milyar⁵⁹.
3. Leodita Setyawan Purboewasi, Warga Negara Indonesia, Direktur Utama PT.Sumarah Daya Sakti yang merupakan partner lokal Karaha Bodas Company (KBC), sekaligus pemilik 10 % saham KBC. KBC merupakan kontraktor pengelolaan sumur panas bumi untuk Pembangkit Listrik Tenaga Panas Bumi milik Pertamina di Garut Jawa Barat. Leodita Setyawan Purboewasi dikenai sandera karena tunggakan pajak sebesar Rp. 12,2 Milyar. Selain itu Leodita Setyawan Purboewasi dituduh dengan sengaja tidak melaporkan Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan Pajak Penghasilan (PPH) Tahun 1998, serta menolak diperiksa penyidik pajak, sehingga dianggap menghambat penyidikan. Penyanderaan atas diri Leodita Setyawan

⁵⁸ Jawa Pos dotcom, *Partner Lokal KBC Di Cipinangkan*, Rabu, 24 November 2004

⁵⁹ Liputan 6.com, Jakarta, 30/12/2004, 08:19

Purboewasi dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan bersama Mabes Polri berdasarkan Surat Perintah Penyanderaan (SPP) yang dikeluarkan Direktur Jenderal Pajak pada tanggal 23 November 2004. Pelaksanaan sandera dengan melibatkan pihak Kepolisian sebagaimana dilakukan terhadap Leodita Setyawan Purboewasi tidak menyalahi ketentuan, karena Direktorat Jenderal Pajak dalam pelaksanaan dilapangan dapat meminta bantuan pihak Kepolisian atau Kejaksaan. Pelepasan dilakukan pada tanggal 26 November 2005 setelah yang bersangkutan membayar kewajibannya sebesar Rp. 1,22 Milyar dari total kewajiban tunggakan KBC sebesar Rp. 12,2 Milyar. Pembayaran tersebut telah sesuai dengan ketentuan perundangan mengingat saham yang dimiliki oleh PT Sumarah Daya Sakti hanya sebesar 10 %⁶⁰.

4. Robert D Mc Cutchen, Warga Negara Amerika Serikat, Vice President Karaha Bodas Company (KBC);
5. MC Warga Negara Kanada, Manajer Keuangan Karaha Bodas Company.

Robert D Mc. Cutchen dan MC merupakan pengurus KBC yang harus bertanggung jawab atas tunggakan pajak sebesar US \$ 146 juta, dengan cara secara sengaja tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) PPh Tahun buku 1998 atas kewajiban pajak sebesar US \$ 21 juta. Sampai dengan saat ini pelaksanaan sandera atas diri Robert D Mc. Cutchen dan MC tidak

⁶⁰ Tempo Interaktif, *Tidak Ada Wakil Kami Yang Berangkat*, Jakarta, Senin 29 November 2004, 13:49

dapat dilaksanakan karena yang bersangkutan berada diluar negeri⁶¹. Pemerintah telah mengeluarkan *red notice* yang ditujukan ke berbagai negara terutama negara yang bersangkutan sebagai upaya untuk menangkap kedua penanggung pajak tersebut guna menjalani sandera.

Sesuai dengan Pasal 36 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, dalam menjalankan hak dan kewajiban menurut ketentuan peraturan perundangan-undangan perpajakan, maka wajib pajak diwakili:

1. Badan oleh pengurus;
2. Badan dalam pembubaran atau pailit oleh orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan;
3. Suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya;
4. Anak yang belum dewasa atau orang yang berada di dalam pengmpuan oleh wali atau pengampunya.

Yang termasuk sebagai pengurus yang mewakili wajib pajak badan adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan. Sedangkan orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menjalankan kegiatan perusahaan, misalnya orang yang berwenang mennandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menanda tangani cek⁶².

⁶¹ Jawa Pos dotcom, *Partner Lokal KBC Di Cipinangan*, Rabu, 24 November 2004

⁶² Noor Devina, *Kajian Yuridis Tentang Sandera Pajak terhadap Wajib Pajak Atau Penanggung Pajak*, Penulisan Hukum, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 2005, hal: 64

Mengenai hak-hak tersandera selama menjalani penyanderaan, antara lain adalah :

1. Melakukan ibadah di tempat penyanderaan sesuai dengan agama dan kepercayaannya masing-masing;
2. Memperoleh pelayanan kesehatan yang layak sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
3. Mendapat makanan yang layak termasuk menerima kiriman dari keluarga;
4. Menyampaikan keluhan tentang perlakuan petugas;
5. Memperoleh bahan bacaan dan informasi lainnya atas biaya Penanggung Pajak yang disandera;
6. Menerima kunjungan dari keluarga, pengacara, sahabat, dokter pribadi atas biaya sendiri atau rohaniawan;
7. Mengajukan gugatan pelaksanaan sandera kepada Pengadilan Negeri⁶³;

Sedangkan kewajiban yang harus dilaksanakan penyandera pada dasarnya merupakan hak wajib pajak/ penanggung pajak yang disandera. Di samping itu ada beberapa kewajiban yang harus dilakukan penyandera, yaitu :

1. Kepala Rumah Tahanan Negara wajib segera memberitahukan secara tertulis kepada pejabat yang menyandera dan keluarganya jika Penanggung Pajak yang disandera meninggal dunia;

⁶³ Lihat juga Pasal 14, Pasal 15 Peraturan Pemerintah No: 137 Tahun 2000 Tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, jo Pasal 9, Pasal 11, Pasal 18 Keputusan Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Tentang Tata Cara Penanggung Pajak Yang Disandera Di Rumah Tahanan Negara Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa serta Pasal 9, Pasal 14 Keputusan Dirjen Pajak No.KEP-218/PJ/ 2003 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Nama Baik Penanggung Pajak Yang Disandera No.294/ KMK.03/ 2003- M02.UM.09.01 Tahun 2003

2. Menyerahkan barang-barang tersandera kepada keluarganya jika tersandera tersebut meninggal;
3. Memberitahukan secara tertulis dalam jangka waktu paling lama 24 jam kepada Kepala Rumah Tahanan Negara jika tersandera akan dilepas;
4. Merehabilitasi nama baik tersandera jika gugatan dikabulkan oleh pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap.

Apabila dicermati, maka penyanderaan yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak terhadap ke lima Wajib Pajak/ Penanggung Pajak tersebut telah sesuai dengan Pasal 36 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000. Kelima Wajib Pajak/ Penanggung Pajak tersebut merupakan pengurus yang harus bertanggung jawab terhadap segala tindakan perseroan sebagai sebuah badan hukum. Hal demikian dinyatakan pula oleh Nur Ilavi Udijani, Kepala Sub Direktorat Penagihan, Direktorat Jenderal Pajak, sebagai berikut :

“Penyanderaan hanya dilakukan terhadap orang. Dalam hal wajib pajak adalah badan, penyanderaan dilakukan terhadap penanggung pajaknya”

Jelas kiranya alasan penyanderaan terhadap wajib pajak/ penanggung pajak terkait dengan kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Terhadap hal tersebut Kepala Sub Direktorat Penagihan, Direktorat Jenderal Pajak menyatakan :

“harapan Direktorat Jenderal Pajak melakukan sandera adalah memberi dampak positif (*deterrent effect*) terhadap wajib pajak/ penanggung pajak lainnya untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai ketentuan yang berlaku”⁶⁴

⁶⁴ Wawancara dengan Nur Ilavi Udijani, Kepala Sub Direktorat Penagihan Direktorat Jenderal Pajak

Pemahaman dan kesadaran wajib pajak/ penanggung pajak atas hak dan kewajibannya merupakan faktor penentu penerapan lembaga sandera. Sedangkan kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak sendiri sebenarnya dipengaruhi oleh beberapa hal seperti misalnya pengetahuan tentang fungsi dan peran pajak terhadap diri dan dalam kehidupan bernegara⁶⁵.

Di sisi lain dari tabel 2 terlihat adanya indikasi yang menunjukkan bahwa kepatuhan wajib pajak di Indonesia dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya belum sampai pada tingkat *internalization*. Pada umumnya wajib pajak di Indonesia dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya baru pada tingkat *compliance attitude* sebagaimana dikemukakan oleh Herbert Kelman, yaitu masyarakat memenuhi kewajiban perpajakannya karena adanya rasa takut dihukum apabila menyembunyikan kekayaan atau tidak membayar pajak⁶⁶

Sementara itu dari hasil penelitian penulis dapat diketahui bahwa uang negara yang dapat dikembalikan dari wajib pajak/ penanggung pajak yang telah disandera dari tahun 2002- tahun 2004 adalah sebesar Rp. 8,46 Milyar (delapan milyar, empat ratus enam puluh juta rupiah). Jumlah tersebut masih relatif kecil dan jauh dari memadai apabila dibandingkan dengan jumlah keseluruhan utang pajak yang wajib pajak/ penanggung pajak yang disandera. Namun demikian pembayaran tersebut telah sesuai dengan ketentuan minimal pembayaran utang wajib pajak/ penanggung pajak untuk dapat dibebaskan dari penyanderaan.

⁶⁵ F.C. Susila Adiyanta, *Eksistensi Lembaga Sandera Sebagai Alat Paksa Dalam Penagihan Utang Pajak*, Makalah Bahan Diskusi Staf Pengajar Bagian Hukum Administrasi Negara Undip Semarang, 2004, hal :19

⁶⁶ Djamaludin Ancok Dalam Asrul Harahap, op cit, 34

Tabel. 11

Pelunasan Pajak WP/ PP Yang Disandera

Tahun Pajak	Jumlah Sandera	Pembayaran Utang Pajak (Dalam Milyar)	Rasio
2002	2	Rp. 7,21	13 %
2003	3	Rp. 1,22	10 %

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2005

Selanjutnya dari hasil penelitian juga dapat diketahui jumlah tunggakan pajak yang dapat diselesaikan oleh Direktorat Jenderal pajak. Tabel .12 di bawah ini memperlihatkan jumlah tunggakan pajak wajib pajak/ penanggung pajak yang dapat diselesaikan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Tabel. 12

Jumlah Tunggakan Yang Dapat Diselesaikan

Jenis Pajak	2001 (Milyar)	%	2002 (Milyar)	%	2003 (Milyar)	%	2004 (Milyar)	%
PPh	15.491	82	13.198	101	9.528	73	4.538	27
PPN&PPnM	7.157	61	4.902	120	3.475	28	5.363	62
Lain-lain	1.050	107	346	52	285	49	115	17
Jumlah	23.693	76	18.446	72	13.288	50	10.016	39

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2005, 2005

Dari paparan diatas, maka dapat dikatakan bahwa lembaga sandera yang keberadaan dituangkan dalam Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, secara keseluruhan belum mempunyai pengaruh yang kuat dan maksimal terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Walaupun untuk indikator tindakan penagihan aktif yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak

secara keseluruhan mengalami penurunan, tetapi pada tiga indikator lain justru mengalami peningkatan. Ketiga indikator penting tersebut yaitu :

1. Adanya peningkatan jumlah Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) yang tidak dikembalikan lagi oleh wajib pajak/ penanggung pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak dari tahun 2001-tahun 2004, sebagaimana terlihat dalam tabel.3.
2. Kecenderungan peningkatan jumlah tunggakan pajak dari wajib pajak/ penanggung pajak dari tahun 2000 – tahun 2004, sebagaimana terlihat dalam tabel.4.
3. Jumlah tunggakan pajak yang dapat diselesaikan oleh Direktorat Jenderal Pajak (pengurangan tunggakan) seperti terlihat dalam tabel .12. Tunggakan yang dapat diselesaikan tersebut mengalami penurunan.

Namun demikian lembaga sandera ini mempunyai pengaruh yang kuat terhadap tingkat pembayaran pajak atau pelunasan pajak wajib pajak/ penanggung pajak yang disandera, sebagaimana dapat dilihat pada tabel.11. Walaupun kewajiban perpajakan dari wajib pajak/ penanggung pajak belum dibayar seluruhnya, tetapi sesuai dengan ketentuan pelepasan sandera yang telah membayar prosentase tertentu tersebut harus diikuti dengan pelunasan utang pajaknya.

Berdasarkan kenyataan tersebut, maka menurut pendapat penulis lembaga sandera (*gijzeling*) dipandang masih sangat relevan untuk digunakan sebagai sarana penegakan hukum di bidang perpajakan khususnya untuk penagihan pajak.

C. Penyelesaian Sengketa Dalam Lembaga Sandera (Gijzeling)

Dalam prakteknya, upaya meningkatkan penerimaan pajak termasuk didalamnya bea masuk, cukai dan pajak daerah lebih mudah dilakukan dibandingkan dengan meningkatkan keadilan. Wajib pajak/ penanggung pajak seringkali merasakan bahwa peningkatan kewajiban perpajakan tidak memenuhi asas keadilan, sehingga menimbulkan berbagai sengketa antara instansi di bidang perpajakan dan wajib pajak.

Meskipun tata cara menentukan besarnya pajak terutang secara *self assessment* telah dikembangkan dengan pola pengawasan sedemikian rupa sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, namun seringkali muncul perbedaan pendapat antara aparat pajak (petugas pemeriksa pajak) dengan wajib pajak. Perbedaan pendapat tersebut terjadi antara lain karena :

1. Perbedaan persepsi dalam memahami ketentuan dalam peraturan perundangan perpajakan;
2. Keterbatasan waktu petugas pajak dalam menginterpretasi pola bisnis dan sistem akuntansi yang dianut wajib pajak;
3. Keterbatasan petugas dalam memahami peristilahan aktivitas bisnis dan penamaan akun/ rekening pembukuan karena wajib pajak tidak menginformasikan secara benar;
4. Ketidaktahuan dan ketidakmampuan wajib pajak dalam memahami peraturan perundang-undangan yang berlaku;
5. Ketidaktahuan dan ketidakmampuan wajib pajak dalam membedakan laporan keuangan komersiil dengan laporan keuangan fiskal;

6. Perbedaan pendapat dalam pengakuan bukti pendukung (dokumen transaksi)⁶⁷

Perbedaan pendapat sebagaimana diuraikan dalam angka 1 sampai dengan 6 tersebut diatas menyebabkan timbulnya utang pajak yang ditindaklanjuti dengan penagihan aktif. Ada tiga cara yang dapat ditempuh oleh WP/ PP untuk menyelesaikan tentang perbedaan pendapat dimaksud :

1. Melakukan pembayaran tunai (Penyetoran dengan SSP);
2. Melakukan pemindahbukuan atas kelebihan pajak dimasa atau jenis pajak tertentu ke hutang pajak yang bersangkutan;
3. Menempuh upaya hukum untuk mencari keadilan melalui mekanisme sebagai berikut:

3.1. Mengajukan permohonan Pembetulan Atas Surat Ketetapan Pajak yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dan peraturan perundang-undangan perpajakan sesuai Pasal 16 UU No. 6 tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 (Selanjutnya disebut dengan UU KUP). Untuk pajak daerah, bea masuk dan cukai tidak ada ketetapan yang mengatur mengenai pembatalan atas ketetapan pajak. Begitu pula untuk Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dan Bea Perolehan Hak atas Bumi dan Bangunan (BPHTB). Mekanisme yang ada untuk kedua jenis pajak ini adalah mengajukan pengurangan.

⁶⁷ Atep Adya Barata, *Memahami Pengadilan Pajak, Meminimalisasi dan Menghindari Sengketa Pajak dan Bea Cukai*, Elex Media Komputindo, Jakarta, 2003, hal: 4

- 3.2. Pengajuan keberatan, yang dapat di sampaikan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu ketetapan pajak, sesuai Pasal 25 UU KUP.
- 3.3. Dalam hal wajib pajak/ penanggung pajak keberatan atas pengenaan sanksi administrasi untuk jenis pajak pusat (PPh, PPN) yang ditagih oleh Direktorat Jenderal Pajak melalui penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP), dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) penyelesaiannya dapat dilakukan dengan mengajukan permohonan pengurangan atau menghapuskan sanksi administrasi sesuai Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP.
- 3.4. Dalam hal wajib pajak/ penanggung pajak ditolak pengajuan keberatannya karena tidak memenuhi persyaratan formal, meskipun persyaratan material terpenuhi, wajib pajak/ penanggung pajak dapat mengajukan permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar (Sesuai Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP)
- 3.5. Dalam hal keberatan yang diajukan wajib pajak/ penanggung pajak ditolak atau diterima sebagian oleh Direktorat Jenderal Pajak, maka wajib pajak/ penanggung pajak dapat mengajukan banding atau gugatan yang disampaikan kepada Pengadilan Pajak.

Mengenai ketentuan tentang pengajuan keberatan dibidang perpajakan diatur dalam beberapa pasal yaitu :

1. Penetapan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai diatur dalam Pasal 25 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata

Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000.

2. Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) diatur dalam Pasal 15 Undang-Undang No. 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 12 Tahun 1994
3. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan diatur dalam Pasal 16 Undang-Undang No.21 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 20 Tahun 2000.
4. Pajak-pajak Daerah diatur dalam Pasal 28 Undang-Undang No.18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

Di dalam ketentuan pasal-pasal tersebut wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak terkait dengan keputusan :

1. Untuk Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai :
 - a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB),
 - b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT),
 - c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB),
 - d. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) serta
 - e. Pemotongan atau pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
2. Untuk Pajak Bumi dan Bangunan
 - a. Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT)
 - b. Surat Ketetapan Pajak
3. Untuk Bea Perolehan Hak atas Tanah Bumi dan Bangunan

- a. Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar (SKBKB)
 - b. Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar Tambahan (SKBKBT)
 - c. Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar (SKBLB)
 - d. Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Nihil (SKBN)
5. Untuk Pajak-Pajak Daerah
- a. Surat Ketetapan Pajak Daerah (SKPD)
 - b. Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar (SKPDKB)
 - c. Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan (SKPDTKBT)
 - d. Surat Ketetapan Pajak Daerah Lebih Bayar (SKPLB)
 - e. Surat Ketetapan Pajak Daerah Nihil (SKPDN)

Keberatan yang diajukan dapat dipertimbangkan oleh Direktur Jenderal Pajak (Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak / Kepala Kantor Pelayanan Pajak/ Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan setempat atau Kepala Dinas Pendapatan Daerah setempat) dengan syarat, keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak terutang, dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan wajib pajak disertai alasannya serta bukti formal lainnya sesuai dengan jenis pajaknya.

Jangka waktu pengajuan keberatan adalah 3 bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan, kecuali jika wajib pajak dapat

menunjukkan bahwa jangka waktu tidak dapat dipenuhi karena adanya hal diluar kekuasaannya.

Meskipun wajib pajak/ penanggung pajak mengajukan keberatan atas ketetapan pajak sebagaimana dimaksud tersebut diatas, namun pada dasarnya pengajuan keberatan tersebut tidak menunda kewajiban pajak dan pelaksanaan penagihan pajak

Keputusan Direktur Jenderal Pajak/ Kepala Dinas Pendapatan Daerah setempat atas keberatan yang diajukan oleh wajib pajak, dimungkinkan ada empat yaitu, mengabulkan seluruhnya, mengabulkan sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang terutang. Menurut ketentuan keputusan ini harus sudah diberikan paling lama 12 bulan sejak tanggal surat keberatan diterima. Jika keputusan tidak diberikan sampai dengan jangka waktu tersebut, maka keberatan yang diajukan dianggap dikabulkan sepenuhnya.

Dalam kaitan keputusan atas keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dipandang tidak adil, maka wajib pajak yang bersangkutan dapat menggunakan haknya untuk mengajukan banding. Sedangkan untuk hal-hal yang berkaitan dengan ketidakadilan dalam memenuhi prosedur penagihan pajak atau keputusan lain di bidang perpajakan dapat dilakukan oleh wajib pajak dengan mengajukan gugatan.

Hak untuk mengajukan upaya banding atau gugatan (*standing to sue*) sangat penting bagi wajib pajak/ penanggung pajak . Pasal 1 angka 6 berbunyi :

“Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding , berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku”

Sedangkan Gugatan menurut Pasal 1 angka (7) adalah :

“Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku”

Pengajuan banding atau gugatan sebagaimana dimaksud diatas hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak yang selanjutnya disebut dengan Pengadilan Pajak. Hal ini sesuai dengan Pasal 31 dan Pasal 32 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak. Pasal 31 berbunyi :

- (1). Pengadilan pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak.
- (2). Pengadilan pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- (3) Pengadilan pajak dalam hal gugatan memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau Keputusan pembetulan dan keputusan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Berdasarkan pada ketentuan Pasal 31 ayat (1) Undang-Undang No. 14 Tahun 2000 tersebut, maka dapat dilihat bahwa yang menjadi tugas dan wewenang dari Pengadilan pajak adalah menyelesaikan sengketa pajak antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang di bidang perpajakan. Pengertian

sengketa pajak sendiri menurut Undang-Undang No. 14 Tahun 2000, sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 5 adalah :

“Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dan pejabat pajak yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan pajak dengan Surat Paksa”

Sebuah sengketa dapat dikatakan termasuk dalam sengketa pajak apabila terjadi dalam bidang pajak, yaitu pajak pusat termasuk bea masuk dan cukai serta pajak daerah. Hal tersebut merupakan penegasan mengenai ruang lingkup sengketa, yang tidak terkait dengan sengketa perdata .

Dari Pasal 1 angka 5 tersebut juga dapat dilihat bahwa yang menjadi pangkal atau obyek sengketa pajak adalah keputusan yang telah dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan pajak.

Selanjutnya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan menurut Pasal 1 ayat (4) adalah penetapan tertulis di bidang perpajakan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan dan dalam rangka pelaksanaan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Dengan demikian keputusan yang termasuk dalam lingkup yang disengketakan terbatas pada keputusan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang di bidang perpajakan termasuk undang-undang dengan Surat Paksa.

Mengacu pada interpretasi tersebut, maka menurut pendapat penulis keputusan tersebut tidak harus bersifat akumulatif, melainkan dapat salah satu

saja. Artinya mungkin saja keputusan yang disengketakan tersebut hanya mengenai keputusan pejabat berwenang berkaitan dengan pajak yang tidak terkait masalah penagihan dengan surat paksa, akan tetapi dapat pula penagihan pajak yang disertai dengan surat paksa.

Sengketa pajak sebenarnya merupakan sengketa yang terjadi antara pemerintah (Direktorat Jenderal Pajak) selaku fiscus dan rakyat sebagai wajib pajak sebagai akibat dikeluarkannya keputusan administratif di bidang perpajakan yang dirasakan merugikan kepentingan wajib pajak/ penanggung pajak. Nur Hidayat, dosen perpajakan dan peneliti pada Tax Centre Universitas Padjajaran Bandung mengemukakan bahwa, ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat antara wajib pajak (WP) dengan aparat pajak (Fiskus) atas pajak terutang merupakan awal dari adanya sengketa di bidang perpajakan. Masing-masing punya hak untuk mempertahankan pendapatnya baik WP maupun Fiskus⁶⁸

Selanjutnya Y Sri Pudyatmoko menguraikan spesifikasi sengketa pajak tersebut antara fiscus dengan rakyat sebagai berikut :

1. Para pihak yang bersengketa adalah pemerintah selaku fiscus dalam hal ini berkedudukan sebagai tergugat/ terbanding atau sebagai pihak yang menerima pengajuan keberatan, sementara di sisi lain adalah rakyat selaku wajib pajak yang mengajukan gugatan, keberatan atau banding;
2. Obyek yang disengketakan adalah keputusan pemerintah di bidang pajak yang ditujukan kepada rakyat selaku wajib pajak yang dirasa merugikannya;

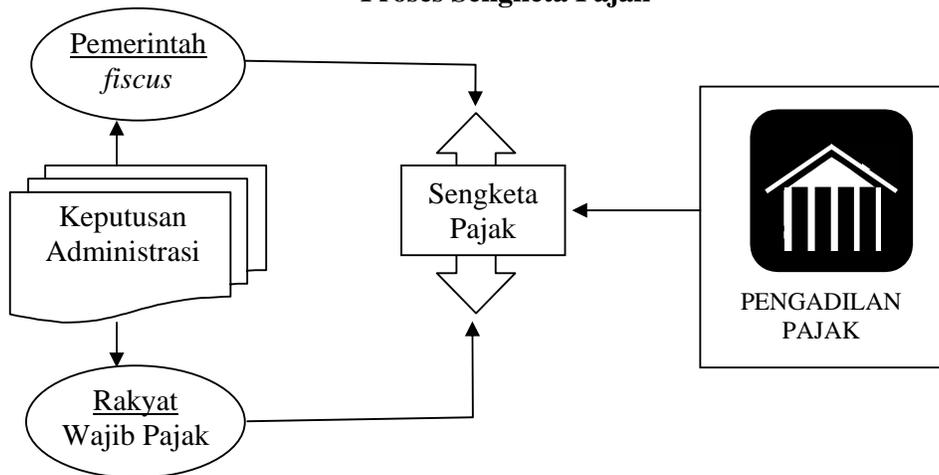
⁶⁸ Nur Hidayat, *Ketetapan Pajak, Mungkinkah Ditolak ?*, Bisnis Indonesia, Senin, 3 Oktober, 2005, hal: T7

3. Sengketa itu dipicu oleh adanya keputusan Tata Usaha Negara di bidang pajak yang oleh wajib pajak yang dikenainya dipermasalahkan karena mereka merasa dirugikan oleh keputusan itu⁶⁹

Skema sederhana ini menunjukkan proses sengketa pajak.

Skema 4

Proses Sengketa Pajak



Sumber : Y.Sri Pudyatmoko

Dari skema sederhana tersebut dapat dilihat bahwa, pengadilan pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak. Secara eksplisit hal tersebut diatur pula dalam Pasal 33 ayat(1) Undang-Undang No.14 Tahun 2002. Namun demikian dalam sengketa pajak wajib pajak masih dapat mengajukan upaya hukum luar biasa berupa peninjauan kembali ke Mahkamah Agung RI.

Apabila banding yang diajukan oleh wajib pajak/ penanggung pajak berkaitan dengan pajak terutang, maka wajib pajak terlebih dahulu harus

⁶⁹ Y Sri Pudyatmoko, op cit, hal :70

membayar 50 % dari utang pajak yang telah ditetapkan sebelum mengajukan banding.

Apabila gugatan yang diajukan oleh wajib pajak, maka wajib pajak/ penanggung pajak dapat melakukan hal tersebut sesuai ketentuan Pasal 17 Undang-Undang No.14 Tahun 2002, yaitu terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Masalah penagihan pajak yang dimaksud dalam ketentuan Undang-Undang No.14 Tahun 2002 tersebut diatur dalam Undang-Undang No.19 Tahun 1997 jo. Undang-Undang No.19 Tahun 2000 (Pasal 37), Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Menurut Undang-Undang ini gugatan yang diajukan ke Pengadilan Pajak adalah gugatan wajib pajak atau penanggung pajak terhadap Pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang.

Dalam konteks penyanderaan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak, wajib pajak atau penanggung pajak dapat mengajukan gugatan kepada Pengadilan Negeri , yaitu apabila wajib pajak atau penanggung pajak yang disandera merasa dirugikan oleh adanya pelaksanaan penyanderaan. Hal ini diatur dalam peraturan pemerintah No. 137 Tahun 2000, Tentang Tempat Dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak Dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa. Pasal 15 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 tersebut, menyatakan bahwa :

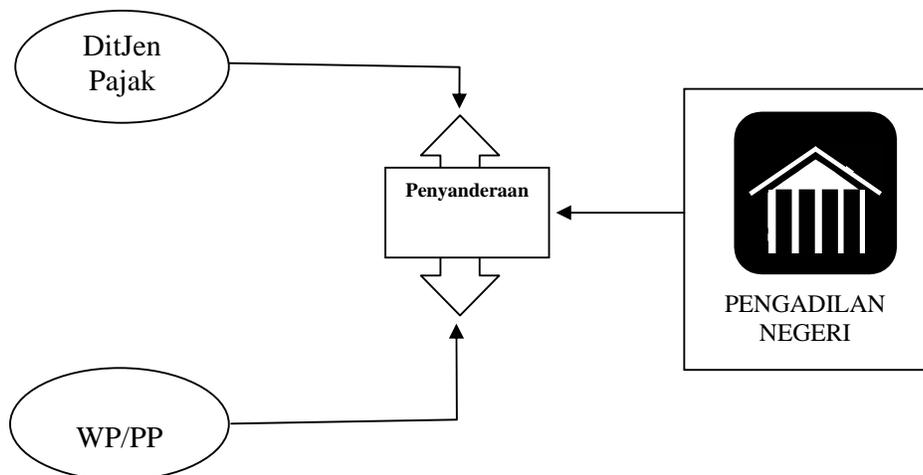
“penanggung pajak yang disandera dapat mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penyanderaan kepada Pengadilan Negeri”.

Selanjutnya, mekanisme gugatan yang diajukan oleh tersandera harus dilakukan sebelum atau pada saat wajib pajak/ penanggung pajak tersebut disandera. Hal tersebut sesuai dengan Pasal 15 ayat (2) PP yang sama tersebut diatas, yang berbunyi :

“gugatan penanggung pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) tidak dapat diajukan setelah penyanderaan berakhir”.

Dari Pasal tersebut dapat diketahui bahwa meskipun wajib pajak/ penanggung pajak berada dalam status penyanderaan, ketentuan undang-undang tetap memberikan kemungkinan terhadap wajib pajak/ penanggung pajak untuk melakukan upaya hukum, sebagaimana terlihat dalam skema 5 dibawah ini.

Skema 5
Proses Upaya Hukum Tersandera



Menurut Jazim Hamidi dan Mariyadi Faqih, ada dua model penyelesaian sengketa pajak antara fiskus dengan wajib pajak, yaitu :

1. Penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh instansi yang masih termasuk pada pihak yang berperkara. Bentuk penyelesaian menurut model pertama ini adalah

upaya keberatan yang diajukan oleh wajib pajak.

2. Penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh instansi yang berdiri sendiri, diluar pihak yang berperkara yaitu Pengadilan Negeri. Bentuk penyelesaiannya adalah melalui upaya gugatan dan banding⁷⁰

Dalam hal wajib pajak melakukan upaya keberatan, gugatan dan banding dan ternyata dimenangkan oleh wajib pajak, maka berdasarkan Pasal 10 PP Nomor 137 Tahun 2000, wajib pajak/ penanggung pajak yang disandera akan dilepas ,yang kemudian akan diikuti pula dengan rehabilitasi nama baik penanggung pajak serta pemberian ganti rugi sesuai ketentuan dalam Pasal 16 PP Nomor 137 Tahun 2000.

Berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-218/PJ./ 2003 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak Yang Disandera Pasal 14 ayat (1), pelepasan sandera akan dilakukan jika wajib pajak/ penanggung pajak telah memenuhi persyaratan sebagai berikut :

- a. apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas;
- b. apabila jangka waktu yang ditetapkan dalam Surat Perintah Penyanderaan telah dipenuhi;
- c. berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, atau;
- d. berdasarkan pertimbangan tertentu dari Menteri Keuangan.

⁷⁰ Nabitatus Sa'adah, *Perlindungan Hukum Terhadap Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Majalah Ilmiah Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Vol.XXXIII,Edisi No. 2 April-Juni ,2004, hal:153.

Dalam hal sandera dilepas karena memenuhi pasal 14 ayat (1) huruf (a) tersebut diatas, maka persyaratan yang harus dipenuhi adalah salinan foto copi pembayaran / pelunasan utang pajak, biaya penagihan pajak lembar pertama yang telah dilegalisasi oleh tempat pembayaran pajak bersangkutan. Jika pelepasan karena memenuhi ketentuan Pasal 14 ayat (1) huruf (c) tersebut diatas, maka bukti yang diperlukan sebagai syarat pelepasan adalah salinan putusan pengadilan yang telah memenuhi kekuatan hukum tetap yang dilegalisasi oleh pengadilan yang bersangkutan.

Sedangkan ketentuan mengenai pertimbangan tertentu dari Menteri Keuangan yang dapat dijadikan sebagai dasar pelepasan sandera adalah⁷¹ :

- a. wajib pajak/ penanggung pajak sudah membayar utang pajak 50 % atau lebih dari jumlah pajak/ sisa utang pajak dan sisanya akan dilunasi dengan angsuran;
- b. wajib pajak/ penanggung pajak sanggup melunasi utang pajak dengan menyerahkan Bank Garansi;
- c. wajib pajak/ penanggung pajak melunasi utang pajaknya dengan menyerahkan harta kekayaannya yang sama nilainya dengan utang pajak dan biaya penagihan;
- d. wajib pajak/ penanggung pajak telah berumur 75 tahun atau lebih;
- e. untuk kepentingan perekonomian negara dan kepentingan umum.

⁷¹.Budi Ispriyarso, op cit, hal: 154

Pelepasan tersebut disertai dengan pemberitahuan secara tertulis oleh Pejabat yang berwenang kepada kepala tempat penyanderaan apabila penanggung pajak dilepas dari penyanderaan berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf a, huruf c atau huruf d.

Berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-218/PJ./ 2003 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak Yang Disandera diatur pula mengenai gugatan yang dimenangkan oleh wajib pajak/ penanggung pajak. Namun demikian ditinjau dari wajib pajak/ penanggung pajak, menurut pendapat penulis ketentuan ini kurang memenuhi rasa keadilan, mengingat tidak diatur ketentuan mengenai tuntutan ganti kerugian oleh wajib pajak/ penanggung pajak. Satu-satunya tuntutan yang dapat dilakukan oleh wajib pajak/ penanggung pajak jika memenangkan gugatan adalah rehabilitasi nama baik wajib pajak/ penanggung pajak yang disandera Hal tersebut sesuai dengan Pasal 18 ayat (3). Bunyi lengkap Pasal tersebut adalah sebagai berikut :

“Dalam hal gugatan Penanggung Pajak dikabulkan oleh pengadilan dan putusan pengadilan tersebut telah memperoleh kekuatan hukum tetap, Penanggung Pajak dapat mengajukan permohonan rehabilitasi nama baik”

Permohonan rehabilitasi nama baik penanggung pajak diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dan dilengkapi dengan persyaratan seperti; Putusan Pengadilan, Surat Perintah Penyanderaan; dan Surat Pemberitahuan Pelepasan Penanggung Pajak Yang Disandera.

Lebih lanjut ditegaskan dalam Pasal 19 ayat (2) rehabilitasi dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Pajak melalui media cetak harian yang berskala nasional/regional/lokal dengan ukuran yang memadai yang dilakukan paling lambat 30 (tiga puluh hari) sejak diterimanya permohonan Penanggung Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1).

Pertanyaannya adalah, cukup adil dan puaskan Wajib Pajak/ Penanggung Pajak yang telah disandera dan kemudian memenangkan gugatan itu mendapatkan rehabilitasi nama baik ? Menurut pendapat penulis, mengingat gugatan materi dalam bentuk ganti rugi tidak diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-218/PJ./ 2003 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak Yang Disandera tersebut, maka Penanggung Pajak dapat mengajukan hal tersebut di Pengadilan Negeri. Gugatan ini sangat logis dilakukan mengingat penanggung pajak yang telah ditetapkan sebagai sandera atau diputuskan bersalah oleh Direktorat Jenderal Pajak, telah pula dirugikan dari segi materi, berupa hilangnya kemerdekaan sementara, hilangnya kesempatan untuk mendapatkan keuntungan selama ia disandera ataupun kerugian lainnya.

Dari hasil penelitian dapat diketahui bahwa ke enam wajib pajak/ penanggung pajak yang ditetapkan sebagai sandera oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam kenyataannya tidak menempuh upaya hukum lebih lanjut. Tiga dari enam sandera yang mewakili wajib pajak badan tersebut, memilih penyelesaian dengan cara melunasi utang pajaknya sebagaimana terlihat pada tabel.11. Walaupun secara keseluruhan tunggakan belum dilunasi, namun pembayaran sebagian dari

utang pajak tersebut dapat mengakibatkan sandera di lepas dengan ketentuan yang bersangkutan tetap harus membayar kekurangannya.

Tidak digunakannya upaya hukum oleh wajib pajak/ penanggung pajak yang disandera menurut pendapat penulis mengindikasikan bahwa wajib pajak/ penanggung pajak yang disandera tidak mempunyai bukti-bukti yang cukup yang dapat dipertanggung jawabkan. Sebaliknya Direktorat Jenderal Pajak mempunyai bukti kuat secara hukum tentang penetapan sandera wajib pajak/ penanggung pajak, sehingga pada akhirnya utang pajak tersebut diselesaikan melalui mekanisme pembayaran oleh wajib pajak/ penanggung pajak yang disandera.

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan analisis data yang telah diuraikan diatas, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut :

1. Tingkat kepatuhan wajib pajak/ penanggung pajak dalam melakukan kewajiban perpajakannya masih relatif rendah, terbukti dengan adanya data semakin rendahnya tingkat pengembalian Surat Pemberitahuan Pajak (SPT), semakin bertambahnya tunggakan pajak serta menurunnya angka penyelesaian pembayaran pajak dari tahun ke tahun. Indikator ketidakpatuhan wajib pajak/ penanggung pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya tersebut dapat dilihat dari rendahnya pengembalian formulir WP/PP serta jumlah utang pajak sebagaimana terlihat dalam tabel 3. Tunggakan Pajak pada tabel. 4, serta tabel. 12 untuk Penyelesaian Tunggakan Pajak Wajib Pajak/ Penanggung Pajak.
2. Penegakan hukum di bidang hukum pajak melalui tindakan penagihan paksa melalui pelaksanaan penerapan lembaga sandera (*gijzeling*) telah dilaksanakan sebagaimana mestinya. Dalam prakteknya lembaga sandera yang merupakan alternatif terakhir dalam upaya penagihan pajak belum mampu secara maksimal melaksanakan peran dan fungsinya sebagaimana diamanatkan oleh undang-undang. Indikator tersebut dapat dilihat dari tabel. 3, tabel 4, serta tabel. 12. Pada kenyataannya lembaga sandera baru bisa

berpengaruh secara terbatas kepada wajib pajak/ penanggung pajak yang disandera yaitu, dengan mulai dibayarnya utang pajak tersandera, sebagaimana terlihat dalam tabel.11. Pada sisi lain lembaga sandera masih memerlukan waktu yang panjang untuk menunjukkan eksistensinya dalam memberi dampak positif (*deterrent effect*) terhadap wajib pajak/ penanggung pajak lainnya untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai ketentuan yang berlaku.

3. Wajib Pajak/ Penanggung Pajak yang dikenai sandera oleh Direktorat Jenderal Pajak dapat menempuh upaya hukum terhadap pelaksanaan sandera terhadap dirinya, berupa gugatan melalui Pengadilan Negeri. Bilamana gugatan dimenangkan oleh wajib pajak/ penanggung pajak, maka Direktorat Jenderal Pajak akan melakukan serangkaian tindakan sesuai ketentuan undang-undang yaitu melepaskan wajib pajak/ penanggung pajak, merehabilitasi nama baik wajib pajak/ penanggung pajak serta memberikan ganti rugi sesuai dengan ketentuan..
4. Apabila gugatan wajib pajak/ penanggung pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak dimenangkan oleh Direktorat Jendral Pajak, maka penyanderaan akan tetap dilakukan oleh Direktorat Jendral pajak dengan batas maksimal selama 6 bulan dan dapat diperpanjang paling lama 6 bulan (Pasal 7 PP No. 137 Tahun 2000). Selama menjalani penyanderaan kewajiban-kewajiban wajib pajak/ penanggung pajak terhadap utang pajak, yang disandera tetap harus dilaksanakan. Kewajiban dilakukan dengan melalui mekanisme pelelangan harta benda wajib pajak/ penanggung pajak untuk membayar pajak, biaya dan

bunganya. Dari hasil penelitian dapat diketahui bahwa realisasi penyelesaian utang wajib pajak/ penanggung yang di sandera belum menggembirakan, sebagaimana terlihat dalam tabel 12.

B. Saran

1. Mengingat bahwa penerimaan pemerintah dari sektor pajak sangat dominan, sementara disisi lain masih banyak tunggakan pajak, maka perlu dilakukan optimalisasi dalam pelaksanaan tindakan penagihan pajak secara tepat waktu dan tuntas hingga pelunasan utang pajak wajib pajak/ penanggung pajak dapat dilakukan sebagaimana mestinya oleh wajib pajak/ penanggung pajak. Terkait dengan hal tersebut keberadaan lembaga sandera tetap harus didukung sebagai upaya terakhir dalam penagihan pajak jika upaya-upaya sebelumnya tidak berhasil dilaksanakan.
2. Seluruh pihak yang terkait dibidang perpajakan yang terdiri dari wajib pajak/ penanggung pajak, aparat perpajakan, serta masyarakat perlu mengupayakan solusi pemecahan terhadap terjadinya pelaksanaan tertib dan sadar pajak, sehingga wajib pajak/ penanggung pajak melakukan kewajiban perpajakan atas dasar asas *internalization* atau kesadaran pribadi.
3. Melakukan perbaikan secara internal melalui peningkatkan kinerja aparat di bidang pajak. Peningkatan kualitas sumber daya manusia di bidang perpajakan diperlukan agar mereka mampu melakukan tugas pengawasan dan pembinaan di bidang perpajakan sesuai asas *self assessment* kepada wajib pajak / penanggung pajak.

4. Perlu dilakukan sosialisasi secara terus menerus dan terintegrasi mengenai pentingnya pajak bagi pembangunan terhadap wajib pajak/ penanggung pajak, atau orang perorangan yang suatu saat berpotensi menjadi wajib pajak/ penanggung pajak. Sosialisasi dapat dilakukan sejak dini termasuk terhadap anak-anak atau yang masih duduk di bangku sekolah yang suatu saat menjadi wajib pajak/ penanggung pajak. Sedangkan materi perpajakan yang disosialikan disesuaikan dengan komunitas, wajib pajak/ penanggung pajak atau calon yang berpotensi menjadi wajib pajak/ penanggung pajak. Direktorat Jenderal Pajak dalam hal ini dapat membuat cetak biru (*blue print*) untuk kegiatan tersebut. Pada akhirnya hal ini akan berpengaruh baik terhadap upaya pemerintah untuk mendorong wajib pajak/ penanggung pajak sadar dan patuh akan kewajiban perpajakannya.
5. Terkait dengan upaya sosialisasi tersebut diatas, wajib pajak/ penanggung pajak hendaknya tidak memandang pajak hanya dalam kaca mata bisnis semata yaitu pajak dianggap sebagai beban atau biaya. Lebih dari itu pajak, sebenarnya juga merupakan masalah hukum. Sehingga wajib pajak/ penanggung pajak apabila berhadapan dengan pajak juga berhadapan dengan hukum. Pemahaman wajib pajak/ penanggung pajak terhadap hal ini sekaligus akan memudahkan upaya penegakan hukum (*law enforcement*) di bidang perpajakan.

DAFTAR PUSTAKA

A. Literatur

- Arikunto, Suharsimi, *Prosedur Penelitian, Suatu Pendekatan Praktek*, PT. Rineka Cipta, Jakarta, 1977.
- Barata, Atep Adya, *Memahami Pengadilan Pajak, Meminimalisasi dan Menghindari Sengketa Pajak & Bea Cukai*, Elex Media Komputindo, Jakarta, 2005
- Boediono, B, *Pelayanan Prima Perpajakan*, PT Rineka Cipta, Jakarta, 2003
- Bwoga Hanantha, BBN Agus Yoseph, Marsyahrul Tony, *Pemeriksaan Pajak Di Indonesia*, Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta, 2005.
- Hadi, Moeljo, *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Oleh Juru Sita Pusat Dan Daerah*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1988
- Hadi, Soetrisno, *Metodologi Research*, Jilid II, Yayasan Penerbit Fakultas Hukum Psikologi UGM, Yogyakarta, 1985
- Hadikusuma, Hilman, *Bahasa Hukum Indonesia*, Alumni, Bandung, 1984
- Harahap, Asril Abdul, *Paradigma Baru Perpajakan Indonesia, Persepektif Ekonomi Politik*, Integrita Dinamika Press, Jakarta, 2004.
- Ispriyarso, Budi, *Penegakan Hukum Pajak Melalui Sanderia Pajak*, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, 2004
- , *Sistem Self Assessment*, Fakultas Hukum, Semarang, 1997.
- Mardiasmo, *Perpajakan, Edisi Revisi 2002*, Andi, Yogyakarta, 2002
- Marsyahrul, Tony, *Pengantar Perpajakan*, Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta, 2005.
- Mertokusumo, Sudikno, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*, PT Citra Aditya Bakti, Yogya, 1992

- Moeljatno, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, 1959
- Moelyohadi, *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Negara*, Rajawali Grasindo Persada, Jakarta, 1987
- Narmantu, Safri, *Dasar-Dasar Perpajakan*, IND, HILL CO, Jakarta, 1994
- Pudyatmoko, Sri, *Pengadilan dan Peyelesaian Sengketa Di Bidang Pajak*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2005
- , *Pengantar Hukum Pajak*, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2004.
- Raharjo, Satjipto, *Hukum dan Masyarakat*, Bandung, Angkasa, 1980.
- Salamun At, Pajak, *Citra dan Upaya, Pembaharuannya, Revisi Dari Hukum Pajak, Citra dan Bebannya*, PT Bina Rena Pariwara, Jakarta, 1993.
- Sa'adah, Nabitatus, *Perlindungan Hukum Terhadap Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 2004.
- Soemitro Hanityo, Ronny, *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri* Ghalia Indonesia, Jakarta, 1988.
- Syofyan Syofrin, Hidayat Asyhar, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, PT. Refika Aditama, Jakarta, 2003.
- Vollmar, Alih Bahasa Adiwinata, I. S, *Pengantar Studi Hukum Perdata*, CV. Rajawali, Jakarta, 1983.
- Wiwoho Jamal, Djatikusumo Lulik, *Dasar-Dasar Penyelesaian Sengketa Pajak* PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 2004
- Buku Informasi Perpajakan*, Departemen Keuangan RI, Direktorat Jendral Pajak, 2004

B. Peraturan Perundang-Undangan

Himpunan Perubahan Undang-Undang Perpajakan Tahun 2002, Eko Jaya, CV, Jakarta, 2000

Direktorat Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak, Sub Direktorat Penagihan, *Kumpulan Peraturan Di Bidang Penagihan Pajak Bagian II, 2004*

UUD 1945 Hasil Amandemen & Proses Amandemen UUD 1945 Secara Lengkap (Pertama 1988-Keempat 2002), Sinar Grafika, 2002.

Undang-Undang RI No. 14 Tahun 2002, *Tentang Pengadilan Pajak*, PT Abadi, Jakarta, 2004

5 UU Perpajakan s/d Tax Reform 2000, Departemen Keuangan RI, Direktorat Jenderal Pajak, 2001.

Peraturan Pemerintah No. 137 Tahun 2000 *Tentang Tempat Dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak, Dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.*

Keputusan Menteri Keuangan No. 294/ KMK/03/2003 Dan Menteri Kehakiman Dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia Nomor M-02-UM.09-01 Tahun 2003 *Tentang Tata Cara Penitipan Penanggung Pajak yang Di Sandera Di Rumah Tahanan Negara Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.*

Sekretariat Pengadilan Pajak, *Resume Putusan Pengadilan Pajak (Seri II*, Jakarta, 2005

C. Makalah dan Artikel

Djazoeli, Sadhani, *Pajak Tiang Kemandirian Bangsa*, Bisnis Indonesia, Senin , Mei 2005.

Gugatan Ke Pengadilan Pajak, Jawa Pos On line, Kamis, 22 Juli 2004

Indonesian Prime Tax Review, Edisi Oktober 2003

Indonesia Prime Tax Review, Edisi September 2003

Indonesian Prime Tax Review, Edisi Agustus 2003

Keberatan Penunggak Pajak Tak Pengaruhi Gijzeling, Bisnis Indonesia ,28/07/2003

Majalah Dwi Mingguan Berita Pajak, No. 1495/ Tahun XXXV/ 15 Juli, 2003

Penyanderaan Penanggung Pajak, Info Pajak, Internet Online No: Pers.05/ PJ.8/03 Tanggal 11 Nopember 2003

Pelaksanaan Gijzeling Perlu Transparansi, Bisnis Indonesia, 28/07/2003

SKB Gijzeling Di Teken, Ditjen Pajak Ancam Sandera WP Nakal, Bisnis Indonesia, 26/06/2003

Jawa Pos, *Partner Lokal KBC Di Cipinangan*, Rabu 24 November 2004

Tempo Interaktif, *Mentamben: Tidak Ada Wakil Kami Yang Berangkat*, Senin, 29 November 2004

Harian Bisnis Indonesia, *Ditjen Pajak Mulai Eksekusi Paksa Padan Pejabat KBC*, 23 November 2004

Koran Tempo, *Pemegang Saham KBC Ditahan*, 24 November 2004

Kompas, *Komisaris PT. KBC Disandera Di Cipinang*, 24 November 2004

Investor Daily, *Dirjen Pajak Lepas Satu Penunggak Pajak*, 30 Dec 2004