

**BAB III**

**KEKUATAN HUKUM YANG DITERIMA WAJIB PAJAK ATAS  
PENAGIHAN AKTIF DALAM HAL PENGAJUAN KEBERATAN  
DAN BANDING**

**1. Kekuatan hukum atas penagihan aktif dalam pengajuan keberatan dan banding menurut Undang Undang KUP No.16 Tahun 2009**

Dalam sistem *self assessment* wajib pajak diberikan sebuah tanggung jawab untuk menghitung, membayar dan melaporkan pajak yang terutang melalui surat pemberitahuan yang disampaikan. Penerbitan sebuah ketetapan pajak hanya terbatas diperuntukan kepada wajib pajak karena ketidakbenarannya dalam pengisian Surat Pemberitahuan atau karena ditemukan data yang tidak dilaporkan. Soemitro (1998:17) mendefinisikan Surat Ketetapan Pajak ialah suatu ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang (pejabat pajak) yang menimbulkan hak dan kewajiban yang memuat besarnya utang pajak jenis tertentu dari tahun tertentu yang terutang oleh Wajib Pajak yang nama dan alamatnya tercantum pada Surat Ketetapan Pajak (SKP) itu<sup>1</sup>. Surat ketetapan tersebut dihasilkan dari proses pemeriksaan (pajak) yang dilaksanakan oleh petugas fungsional pemeriksa pajak maupun penyidik pajak

---

<sup>1</sup> Hidayat and Cheisviyanny, "Pengaruh Kualitas Penetapan Pajak Dan Tindakan Penagihan Aktif Terhadap Pencairan Tunggakan Pajak.2013, h. 7

atau hasil penelitian dari petugas.<sup>2</sup> SKP merupakan keputusan administrasi yang ditetapkan dalam kaitannya antara pihak administrasi dengan wajib pajak.

Hubungan yang timbul dengan terbitnya SKP dalam hal ini adalah sebuah hak dan kewajiban dari wajib pajak untuk melakukan pembayaran pajak yang sesungguhnya dengan fiskus yang mendapatkan hak untuk memperoleh ijin memulai tindakan penagihan. Proses sengketa dimulai saat terjadi ketidaksepakatan antara wajib pajak dengan fiskus terhadap produk hukum perpajakan, perbedaan penafsiran sebuah pasal atau ketentuan menjadi penyebab awal sengketa. Produk hukum dalam perpajakan yakni ketentuan pajak. Munculnya suatu perselisihan perbedaan persepsi karena berbagai sebab yaitu <sup>3</sup>:

- a) Sudah nyata dan jelas (jadi tidak lagi disangkal oleh pihak manapun) :
- Kesalahan tulis/hitung, baik yang merugikan maupun yang menguntungkan Wajib Pajak.
  - Kekhilafan dalam peristiwa
  - Terjadinya perubahan mengenai subjek/objek pajaknya.

Atas hal diatas dapat menimbulkan ketentuan administrasi yang murni.

- b) Belum jelas (jadi masih menjadi sengketa) :

---

<sup>2</sup> Rudi Hidayat and Charoline Cheisviyanny, "Pengaruh Kualitas Penetapan Pajak Dan Tindakan Penagihan Aktif Terhadap Pencairan Tunggalan Pajak," *Jurnal WRA* 1, no. 1 (2013): h.17 .

<sup>3</sup> Rudi Hidayat and Charoline Cheisviyanny, "Pengaruh Kualitas Penetapan Pajak Dan Tindakan Penagihan Aktif Terhadap Pencairan Tunggalan Pajak," *Jurnal WRA* 1, no. 1 (2013), h.9

- Karena fiskus menyimpang dari surat pemberitahuan.
- Karena Wajib Pajak menyembunyikan objek pajak, setelah diketahui oleh administrasi, kemudian mengakibatkan tagihan susulan.

Hal ini dapat/perlu dihadapkan di depan Pejabat yang menyelesaikan sengketa pajak keberatan atau bisa disebut dengan Hakim Doleansi

Penyelesaian sengketa pajak dapat dilakukan beberapa alternatif, yakni:

1. Pembedulan ketetapan pajak

Diatur dalam pasal 16 UU KUP No.16 Tahun 2009, dalam pasal ini disebutkan ruang lingkup dari ketentuan yang dapat dilakukan pembedulan adalah jika terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam perundang - undangan perpajakan dalam penerbitan Surat Ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat keputusan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang tidak benar, atau Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan pajak. Pembedulan dapat dilakukan secara jabatan oleh Direktur Jendral Pajak maupun atas permohonan wajib pajak.

2. Pengurangan / penghapusan sanksi administrasi

Diatur dalam pasal 36 ayat (1) a UU KUP No.16 Tahun 2009 pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan yang berlaku dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena ke khilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya

3. Pengurangan/pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar

Diatur dalam pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP No.16 Tahun 2009 menyebutkan bahwa Direktur Jendral Pajak karena habaran atau atas permohonan wajib pajak dapat mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar, yang pengajuannya harus memenuhi syarat yang telah diatur secara teknis pada Peraturan Menteri Keuangan No.8/PMK.03/2013 yakni:

- a. 1 (satu) permohonan untuk 1 (satu) surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, kecuali permohonan tersebut diajukan untuk Surat Tagihan Pajak berdasarkan Pasal 19 ayat (1) UndangUndang KUP, sepanjang terkait dengan surat ketetapan pajak yang sama maka 1 (satu) permohonan dapat diajukan untuk lebih dari satu Surat Tagihan Pajak;
- b. permohonan harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;
- c. mengemukakan jumlah sanksi administrasi menurut Wajib Pajak dengan disertai alasan;
- d. permohonan harus disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar; dan

- e. surat permohonan ditandatangani oleh Wajib Pajak dan dalam hal surat permohonan ditandatangani bukan oleh Wajib Pajak, surat permohonan tersebut harus dilampiri dengan surat kuasa khusus sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 ayat (3) Undang-Undang KUP.

Alternatif penyelesaian ini wajib pajak kehilangan kesempatan untuk melakukan permohonan keberatan, syarat ini dijelaskan dalam Peraturan Menteri Keuangan -08/PMK.03/2013 dalam pasal 4 yakni dalam hal Permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang tercantum dalam surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf a hanya dapat diajukan dalam hal atas surat ketetapan pajak tersebut: a. tidak diajukan keberatan; b. diajukan keberatan, tetapi dicabut oleh Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak telah menyetujui permohonan pencabutan Wajib Pajak tersebut; diajukan keberatan, tetapi tidak dipertimbangkan;

#### 4. Keberatan

Diatur dalam Pasal 26 dan 27 UU KUP No.16 Tahun 2009 . Aturan teknis terkait pengajuan keberatan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No.202/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan.

## 5. Banding

Merupakan upaya hukum lanjutan sebagai langkah alternatif selanjutnya yang dapat ditempuh wajib pajak/ penanggung pajak apabila tidak puas terhadap pengajuan keberatan yang dilakukan, objek dari banding adalah materi perpajakan.

## 6. Gugatan

Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan, objek gugatan adalah prosedur dan ketentuan formal atau tata cara dalam melaksanakan keputusan berkaitan dengan pelaksanaan perpajakan.

## 7. Peninjauan kembali

UU Pengadilan Pajak No.14 Tahun 2002 pasal 91 peninjauan kembali dapat dilakukan berdasarkan alasan - alasan yaitu Apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu; Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda; Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c; Apabila mengenai suatu bagian

dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang - undangan yang berlaku.

Ketetapan yang dapat diajukan keberatan kepada Direktur Jendral Pajak yakni atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Peraturan Menteri Keuangan 202/PMK.03/2015 mengatur bahwa pengajuan keberatan untuk tahun pajak 2008 dan sesudahnya harus memenuhi syarat sebagai berikut :

- a. diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;
- b. tertulis jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang menjadi dasar penghitungan;
- c. 1 (satu) keberatan diajukan hanya untuk 1 (satu) surat ketetapan pajak, untuk 1 (satu) pemotongan pajak, atau untuk 1 (satu) pemungutan pajak;
- d. Wajib Pajak telah melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan atau pembahasan akhir hasil verifikasi, sebelum Surat Keberatan disampaikan;
- e. diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal:

- 1) surat ketetapan pajak dikirim; atau
  - 2) pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga,  
kecuali Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak;
- f. Surat Keberatan ditandatangani oleh Wajib Pajak, dan dalam hal Surat Keberatan ditandatangani oleh bukan Wajib Pajak, Surat Keberatan tersebut harus dilampiri dengan surat kuasa khusus sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 ayat (3) UU KUP; dan
- g. Wajib Pajak tidak mengajukan permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 Undang-Undang KUP.

Tindakan penagihan muncul sejak 1 bulan saat diterbitkannya surat ketetapan pajak, dalam hal ini, wajib pajak diberikan waktu hingga 1 bulan sejak surat ketetapan diterbitkan. Jika batas waktu yang telah diberikan wajib pajak tidak melunasi kewajiban perpajakan yang seharusnya maka wajib pajak dikenai sanksi 2% per bulan untuk seluruh masa, yang dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pelunasan atau tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.

Memperhatikan keterkaitan asas keadilan (*equity*) dalam suatu sengketa pajak, tampak bahwa Keadilan (*Equity*) tidak bermaksud untuk mengubah atau mengurangi keadilan, melainkan sebatas memberikan koreksi dan atau melengkapi dalam keadilan individu tertentu, kondisi serta kasus tertentu. Melalui penerapan *equity*

dalam praktik maka *maxim* “*summa iustitia summa iniuria*” tidak akan terjadi, karena dengan adanya *equity* pemberlakuan nilai keadilan dalam pemungutan pajak, hubungan antara pemungut pajak dengan individu atau pihak yang diwajibkan pajak pada proporsi yang sewajarnya<sup>4</sup>. Penjelasan diatas terwujud dalam pasal 25 ayat (7) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.

Dalam pasal 25 ayat (7) UU KUP No.16 Tahun 2009 memberikan jaminan kepastian hukum kepada wajib pajak dalam usahanya menjalankan hak hukumnya. Proses penangguhan tagihan pajak terkait produk hukum yang diterima akibat pengajuan keberatan menandakan bahwa wajib pajak diberikan “ruang” untuk membela diri dengan mempertahankan argumentasi atas produk hukum yang telah dikeluarkan oleh fiskus. Dalam proses keberatan yang diambil oleh wajib pajak atas reaksi dari produk hukum tersebut wajib pajak memiliki kesempatan pembuktian argumentasi terkait materiil sengketa yang diajukan.

## **2. Kekuatan hukum hukum atas penagihan aktif dalam pengajuan keberatan dan banding menurut Undang – Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa No. 19 Tahun 2000**

---

<sup>4</sup> Reynold Simandjuntak, “Pengaturan Penyelessaian Sengketa Pajak (Ditinjau Dari Aspek Keadilan),” *Jurnal Hasil Riset*, 2014, h. 5.

Penagihan pajak merupakan bagian dari administrasi perpajakan yang keberadaannya penting bagi fiskus sebagai bagian dari implementasi *self assessment*. Dalam rangka meningkatkan efektifitas tindakan hukum Pemerintah juga melakukan perubahan terhadap Undang-undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, Peraturan-peraturan yang berkaitan dengan pengihan pajak, diantaranya merubah Undang-undang No.19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa terakhir dengan UU PPDSP Nomor 19 tahun 2000<sup>5</sup>. Tindakan penagihan berdasarkan UU PPDSP dilakukan dengan mengawali tindakan penagihan pasif yakni penerbitan surat teguran, dan dilanjutkan dengan tindakan penagihan aktif yakni penerbitan surat paksa.

Secara umum tindak penagihan diatur dalam Undang - Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa nomor 19 Tahun 2000 (PPDS), ketentuan umum terkait mekanisme PPDS juga didapati pada UU KUP No.16 Tahun 2009. Sesuai dengan ketentuan UU KUP No.16 Tahun 2009 dalam pasal 13 menyebutkan bahwa dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, tindakan penagihan dimulai saat apabila setelah jatuh tempo wajib pajak tidak melunasi hutang pajaknya.

---

<sup>5</sup> Hidayat and Cheisviyanny, "Pengaruh Kualitas Penetapan Pajak Dan Tindakan Penagihan Aktif Terhadap Pencairan Tunggakan Pajak.Jurnal WRA Vo.1, No.1 April 2013, h. 4"

Alur penagihan dimulai dari Surat teguran, Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis adalah surat yang diterbitkan oleh Pejabat untuk menegur atau memperingatkan kepada Wajib Pajak untuk melunasi utang pajaknya. Dalam surat teguran tersebut disebutkan bahwa wajib pajak memperoleh waktu 21 hari untuk dapat melunasi hutang pajaknya sebelum jatuh tempo. Jika wajib pajak melewati masa 21 hari tersebut, tahapan selanjutnya adalah penerbitan surat paksa, merupakan surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak. Tindakan penagihan selanjutnya adalah Penyitaan yang merupakan tindakan Jurusita Pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak, guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan. Jika sampai tahap penyitaan wajib pajak belum melunasi utang pajaknya, maka Juru Sita (JSPN) akan berkoordinasi dengan KPKNL (Kantor Pelayanan Kekayaan Negara dan Lelang) untuk melakukan pelelangan atas barang yang dilakukan penyitaan tersebut dan melakukan koordinasi dengan pihak perbankan untuk melakukan blokir rekening wajib pajak.

Secara *general* diketahui bahwa alat paksa dalam hukum dapat dieksekusi jika telah melalui proses di peradilan dengan telah dikeluarkannya putusan hakim yang telah memiliki hukum tetap. Konsep hukum perdata secara tegas telah mengatur bahawa paksaan baru mungkin dapat dilaksanakan melalui putusan pengadilan. Pelaksanaan tindakan paksa dapat dilakukan terhadap pihak yang telah dinyatakan kalah dalam perkara berdasarkan putusan hakim yang telah memiliki kekuatan hukum tetap. Hal ini dapat dilakukan bila pihak yang telah dinyatakan kalah (tergugat) tidak

bersedia mentaati dan mematuhi putusan hakim secara sukarela, maka dapat dijalankan dengan bantuan kekuatan umum, serta berkaitan dengan menjalankan eksekusi yang bersifat konemnator (*condemnatoir*) yakni putusan yang amar atau diktumnya mengandung unsur penghukuman (Mochtar Kusumaatmadja 1978), Itu berarti eksekusi baru dapat dilaksanakan bila sudah ada putusan hakim dan putusan tersebut telah memiliki kekuatan hukum tetap, sehingga mengikat kepada para pihak maka berakhirilah sengketa tersebut<sup>6</sup>. Ini menandakan bahwa putusan hakim harus dilakukan dan terhubung dengan para pihak yang melaksanakan putusan hakim tersebut.

Dalam kaitan hal sengketa pajak ketika wajib pajak sebagai pembayar pajak dan fiskus yang mewakili pemerintah sebagai pemungut pajak sifat hutang pajak pelunasannya dapat dipaksakan secara langsung sebagaimana ketentuan yang terdapat dalam UU KUP. Contoh tindakan “pemaksaan” langsung dalam rangkaian tindakan penagihan yakni penyitaan yang kemudian dilanjutkan dengan proses lelang yang melakukan penjualan - penjualan barang milik wajib pajak yang digunakan sebagai jaminan pada proses penagihan awal, selain penyitaan kegiatan “pemaksaan” lain adalah penyanderaan (*gijzeling*) yang dari keseluruhan kegiatan tindak penagihan aktif digunakan dengan landasan sebagai bentuk pelaksanaan asas keadilan dan ekonomi dalam pemungutan pajak sebagai sumber pendapatan Negara untuk kesejahteraan

---

<sup>6</sup> Efendi Ibnu Susilo, Abdul Hadi Anshory, and Aryo Akbar, “Analisis Yuridis Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Dalam Penegakan Hukum Pajak (The Judicial Analysis Of Tax Billing By Forced Letterin The Enforcement Of Tax Law),” *Asian Journal Of Environment, History And Heritage* 3, no. 1 (2019), h. 77-78

masyarakat maka pelaksanaan surat paksa dapat dilaksanakan tanpa adanya proses pengadilan.

Eksistensi dan peranan penagihan pajak dengan menggunakan Surat Paksa bermakna penting, sebab hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik yang dalam preferensi memaksa, serta memberikan otoritas langsung pada negara dengan berlandaskan atas hukum positif. Tindakan memaksa dalam hukum pajak ditujukan akibat wajib pajak yang tidak menunaikan kewajiban yang ditanggung sesuai aturan perundang - undangan baik dari sisi material dan formil.

Tindak penagihan merupakan muara dari seluruh proses pemungutan pajak terlebih ketika semua upaya hukum telah ditempuh. Tindak penagihan merupakan akibat dari posisi wajib pajak memiliki utang pajak kepada Negara. Secara umum tindak penagihan merupakan cara yang dilakukan dalam kaitan proses penyelesaian sengketa dalam hal administrasi. Oleh karena itu wajib pajak yang merasa tidak puas dengan atas pelaksanaan dalam kegiatan penagihan dapat mengajukan banding dan gugatan ke Pengadilan Pajak.

Utang pajak yang timbul dari kegiatan "*checking prosedur*" oleh fiskus menjadi penyebab sengketa pajak. Ketika wajib pajak menggunakan hak nya dengan mengajukan keberatan dalam rangka usahanya menyelesaikan sengketa pajak tersebut dalam UU PPDSP No.19 Tahun 2000 pasal 10 ayat (8) bahwa pengajuan keberatan tidak mengakibatkan penundaan pelaksanaan surat paksa. Pasal ini menjadi

kontradiktive dengan UU KUP No.16 Tahun 2009 pasal 25 ayat (7). UU KUP dalam pasal 18 ayat (2) tata cara pelaksanaan penagihan pajak diatur lebih lanjut oleh Menteri Keuangan. Terkait hal tersebut Peraturan Menteri Keuangan No.242/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak pada pasal 6 ayat (2) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan untuk Tahun Pajak 2008 dan sesudahnya, jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) untuk jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan sebesar pajak yang tidak disetujui dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.

Aturan tata hukum dalam sebuah hirarki perundang - undangan sebagaimana pada asas *Lex specialis derogat legi generali* (peraturan yang khusus melumpuhkan peraturan yang umum) dan yaitu *Lex posteriori derogat legi priori* (peraturan yang baru melumpuhkan peraturan yang lama) menjadikan UU KUP No.16 Tahun 2009 digunakan sebagai acuan teknis pelaksanaan kegiatan penagihan. Sinkronisasi perundang - undangan muncul secara horisontal dengan adanya aturan dibawah yakni Peraturan Menteri Keuangan No.242/PMK.03/2014 yang memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak atas surat paksa yang kemungkinan akan dikenakan. Berdasarkan PMK-242/PMK.03/2014 wajib pajak yang mengajukan keberatan untuk tahun pajak 2008 hingga sekarang aturan pelaksanaan penagihan menggunakan UU KUP No.16 Tahun 2009, dan untuk tahun pajak 2007 keatas pelaksanaan aturan

penagihan menggunakan UU PPDSPP No.19 Tahun 2000. Pada sisi ini, terlihat dengan jelas bahwa harmonisasi perundang - undangan menjadi titik temu bagaimana kemudian landasan peraturan perundang - undangan yang dapat dipraktekan pada isu - isu hukum yang muncul.

### **3. Kedudukan wajib pajak untuk penagihan aktif**

Efek samping negatif dari “*self assessment*” adalah wajib pajak dengan leluasa menginterpretasikan sebuah kata - kata dalam Undang - Undang dengan kondisi dan kedudukan yang dapat menguntungkan wajib pajak. Untuk itu fiskus sebagai kepanjangan tangan Pemerintah bertugas melakukan “*checking prosedur*” dengan landasan hukum positif yang digunakan untuk “menyelamatkan” pendapatan Negara yang mungkin bocor dengan tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan dengan benar oleh wajib pajak.

Utang pajak biasanya disebabkan oleh dua faktor utama, yaitu: (1) Tingkat kepatuhan Wajib Pajak yang rendah dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Tinggi rendahnya tingkat kepatuhan Wajib Pajak (*tax compliance*) disebabkan minimnya pengetahuan dan pemahaman perpajakan masyarakat, upaya-upaya wajib pajak melakukan penggelapan pajak, tidak adanya kepastian hukum maupun sebab-sebab subjektif lainnya; (2) Wajib Pajak sedang mengalami kesulitan keuangan,

sehingga tidak dapat melakukan pembayaran pajak pada waktunya.<sup>7</sup> Penagihan pajak terjadi karena timbulnya utang pajak dan biaya penagihan pajak yang tidak/belum dilunasi

Pembayaran pajak tidak tepat waktu dapat berakibat penerimaan negara akan terganggu dan bahkan dapat berkurang, ini berarti penerimaan negara yang berkurang ini sebagai akibat wajib pajak yang tidak patuh dalam membayar pajak atau terlambat dalam membayar pajak, menjadi penyebab timbulnya penunggakan pajak. Oleh karena itu terjadinya penunggakan pajak perlu dicarikan jalan keluarnya, yakni melalui penagihan pajak.

Hukum pajak menetapkan bahwa penguasa yang kemudian diwakili oleh fiskus berhadapan dengan wajib pajak. Pemerintah selaku pengusaha sebagaimana tertuang dalam undang - undang memiliki hak untuk memungut pajak dan wajib pajak bertanggung jawab untuk membayar pajak, juga imbalan yang tidak langsung diterima setelah membayar pajak namun diberikan secara kolektif oleh pemerintah.

Kedudukan para pihak tidaklah setara di mana pemerintah memiliki kedudukan lebih tinggi dibandingkan dengan wajib pajak, untuk itu negara memiliki hak *preferensi* (hak mendahului) sebagaimana tertuang dalam UU KUP No.16 Tahun 2009 dalam Pasal 21. Konsekuensinya maka dalam pelunasan hutang pajak tidak dimaksudkan untuk memberikan hak yang berdiri sendiri, akan tetapi pembentuk

---

<sup>7</sup> Hidayat and Cheisviyanny, "Pengaruh Kualitas Penetapan Pajak Dan Tindakan Penagihan Aktif Terhadap Pencairan Tunggakan Pajak.2013, h. 9"

undang-undang telah memberikan penegasan bahwa hak mendahului dimaksud tidak hanya berada pada hak-hak perseorangan untuk memperoleh pelunasan hutang dari seorang debitur, tetapi juga ada beberapa alasan pembeda yang memberikan kedudukan (pemerintah cq Direktorat Jenderal Pajak) sebagai kreditur *preferent* sebagai berikut( La Ode Husen 2009):<sup>8</sup>

- a) Wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya sebagaimana yang telah ditentukan undang-undang tidak boleh melepaskan diri dari pembayaran.
- b) Dalam hutang masyarakat, sehingga penagihannya ada unsur kepentingan umum.
- c) Hak *preferensi* negara (pemerintah) dimaksudkan untuk memberikan perlindungan hukum kepada negara sebagai kreditur *preferent* dari wajib pajak yang tidak bertanggungjawab.

Wajib pajak atau penanggung pajak sebagai pihak yang kemudian menjadi subjek untuk dimintai pelunasan utang pajaknya. Penanggung pajak menurut UU KUP No.16 Tahun 2009 Pasal 1 ayat (28) adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang - undangan perpajakan. Dalam UU PPDSK No.19 Tahun 2000 pasal 1 ayat (9) menyebutkan bahwa penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung

---

<sup>8</sup> Ibnu Susilo, Anshory, and Akbar, "Analisis Yuridis Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Dalam Penegakan Hukum Pajak (The Judicial Analysis Of Tax Billing By Forced Letterin The Enforcement Of Tax Law).", 2019, h. 79.

pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan surat paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita.

Dalam UU KUP No.16 Tahun 2009 pasal 20 menyebutkan bahwa :

- 1) Jumlah pajak yang terutang berdasarkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, yang tidak dibayar oleh Penanggung Pajak sesuai dengan jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ditagih dengan Surat Paksa.
- 2) Dikecualikan dari ayat (1), penagihan seketika dan sekaligus dapat dilaksanakan jika :
  - a) Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya atau berniat untuk itu;
  - b) Penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan, atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia;
  - c) terdapat tanda-tanda bahwa Penanggung Pajak akan membubarkan badan usahanya, atau menggabungkan usahanya, atau memekarkanusahanya, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau yang dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya;

- d) badan usaha akan dibubarkan oleh Negara; atau
- e) terjadi penyitaan atas barang Penanggung Pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

Penanggung pajak atau wajib pajak diberikan fasilitas oleh pemerintah untuk melakukan upaya pembelaan diri jika terjadi ketidakbenaran dalam proses penagihan dengan mengajukan gugatan sebagaimana tertuang dalam Pasal 23 ayat (2) yakni gugatan wajib pajak atau penanggung pajak terhadap :

- a) Pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang;
- b) Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26;
- c) Keputusan pembetulan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 yang berkaitan dengan Surat Tagihan Pajak;
- d) Keputusan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 yang berkaitan dengan Surat Tagihan Pajak; hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak.

Keberadaan Negara sebagai kreditur dalam hutang pajak tidak sama dengan arti kreditur dalam pengertian umum. Ini dikarenakan bahwa Negara tidak memiliki keterikatan dan tidak dapat secara leluasa dan bebas dalam menentukan siapa yang kemudian akan menjadi debiturnya. Wajib pajak atau penanggung pajak sebagai debitur harus sesuai dengan aturan perundang - undangan perpajakan yang berlaku. Perbedaan istilah debitur dan kreditur dalam hutang pada umumnya yang tunduk sepenuhnya pada hukum perdata.

Secara khusus pada hutang pajak, negara adalah kreditur yang dikuasai oleh hukum publik, sehingga dalam melaksanakan perbuatan hukum publik negara (kreditur) semata-mata didasarkan pada kewenangan yang berkaitan dengan suatu jabatan sebagaimana telah ditentukan dalam undang-undang (Philipus et al. 1993).<sup>9</sup> Untuk itu penegakan hukum pajak menjadi landasan penting dalam wajib pajak dan fiskus dalam memenuhi masing - masing kewajibannya.

Pada hukum pajak timbulnya utang pajak didasarkan pada dua sisi pendapat yang berbeda, pertama pada saat diundangkannya undang - undang pajak, pendapat yang kedua bahwa Surat Ketetapan Pajak oleh pemerintah yang diterbitkan melalui Direktorat Jendral Pajak (fiskus)<sup>10</sup> .Pendapat yang pertama dilihat dari segi waktu pertama kali peraturan perundang - undangan dibuat yang atas aturan tersebut menimbulkan suatu kewajiban perpajakan yang harus dipenuhi sehingga menjadi terutang pajak. Pendapat yang kedua saat terutang muncul pada saat setelah terjadinya sebuah proses penelitian maupun pemeriksaan sehingga muncul sebuah produk hukum Surat Ketetapan Pajak yang didalamnya terdapat komponen pajak yang masih harus dibayar yang menjadi pajak yang terutang.

Proses penagihan pada dasarnya merupakan upaya hukum memaksa wajib pajak agar membayar utang pajaknya, sedangkan Lembaga penyanderaan (*gijzeling*) merupakan bagian dari upaya penagihan pajak dengan surat paksa. Lembaga

---

<sup>9</sup>Ibnususilo, Anshory, and Akbar, "Analisis Yuridis Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Dalam Penegakan Hukum Pajak (The Judicial Analysis Of Tax Billing By Forced Letterin The Enforcement Of Tax Law).80

<sup>10</sup> Wirawan B. Ilyas dan Ricard Button. Hukum Pajak.Salemba4: Jakarta, 2012, h. 73

penyanderaan merupakan bentuk penegakan hukum (*law enforcement*) dibidang perpajakan yang diharapkan dapat berjalan efektif dan berdampak pada pencairan tunggakan pajak.<sup>11</sup> Penagihan pajak dengan surat paksa dalam penagihan dikategorikan termasuk dalam tindak penagihan aktif yang pelaksanaannya bersifat langsung. Dengan demikian sebelum proses penagihan aktif dilaksanakan, terlebih dahulu dilakukan tindak penagihan pasif. Penagihan pasif meliputi penyerahan penerbitan surat teguran/surat peringatan. Tindak penagihan aktif merupakan dampak dari diterapkannya sistem *self assessment*, proses tahapan kegiatan penagihan agaknya ditujukan untuk memberikan efek jera.

### **Pendapat Peneliti**

Wajib pajak diberikan alternatif penyelesaian sengketa pajak melalui pengajuan keberatan dan banding dengan berdasarkan UU KUP No.16 Tahun 2009, pemberian jangka waktu keputusan keberatan diterima dan penangguhan jatuh tempo utang pajak merupakan bentuk kepastian hukum yang diberikan kepada wajib pajak. Penafsiran aturan tata hukum mengenal asas hirarki perundang - undangan yakni *lex specialis derogate legi generali*, yang kemudian memberikan sebuah landasan UU KUP No.16 Tahun 2009 untuk digunakan sebagai pedoman fiskus dalam melaksanakan kegiatan penagihan aktif menjadi lebih kuat.

Harmonisasi perundang - undangan menjadi point penting agar wajib pajak tidak merasa dirugikan dengan adanya UU PPDSK No.19 Tahun 2000. Analisa diatas

---

<sup>11</sup> Erlina Diamastuti, "Ke (Tidak) Patuhan Wajib Pajak: Potret Self Assessment System," *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)* 20, no. 3 (2018), h. 297

menunjukkan pada tataran Undnag - Undang terjadi adanya sebuah konflik namun ketegasan muncul ada pada peraturan dibawahnya, dari sini muncul sebuah sinkronisasi perundang - undangan. Dengan demikian pelaksanaan prosedur penagihan aktif pada pengajuan keberatan dan banding tetap mengedepankan asas keadilan, dengan mempertimbangkan kemampuan wajib pajak dalam melaksanakan akibat hukum atas kedudukan wajib pajak sebagai penanggung pajak. Disisi lain, fiskus memiliki dasar hukum yang kuat sehingga produk hukum yang nantinya dikeluarkan tidak cacat secara hukum baik dari formil ataupun materiil.