



KONSTRUKSI YURIDIS PENGGUNAAN *GIZJELING* SEBAGAI ALAT PAKSA PENAGIHAN UTANG PAJAK

F.C. Susila Adiyanta

Fakultas Hukum, Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedarto, SH Tembalang, Semarang
susilafhundip@gmail.com

Abstract

Gizjeling is one instrument for tax collection. Gizjeling has been suspended by the Supreme Court with SEMA No. 2 In 1964 and SEMA No. 4 in 1975 and was also attended by Director General of Taxation publishes SE No. 06 / PJ.04 / 1979. The paradigm change of use occurs when the MA publishes gizjeling PERMA No. 1 of 2000 and the government used it also for the collection of taxes when tax revenues have difficulties. The focus of this research problem is how the construction of juridical gizjeling (hostages) as an instrument of tax debt collection and historical legitimacy of the use of forced hostages (gizjeling) for the collection of tax debts. The results were obtained conclusions: The juridical construction of administrative law perspective, gizjeling is a real form of government coercion (bestuurdwang), an indirect compulsion for the collection of tax debts; and the final tax billing instrument (ultimum remedium) for the collection of tax debts.

Keywords: Gizjeling, Tax Debt Collection Instruments

Abstrak

Gizjeling merupakan salah satu instrumen untuk penagihan pajak. Lembaga gizjeling pernah dibekukan oleh Mahkamah Agung dengan SEMA No. 2 Tahun 1964 dan SEMA No. 4 tahun 1975 dan juga diikuti Dirjen Pajak dengan menerbitkan SE No. 06/PJ.04/1979. Perubahan paradigma penggunaan gizjeling terjadi saat MA menerbitkan PERMA No. 1 Tahun 2000 dan pemerintah menggunakannya juga untuk penagihan pajak saat mengalami kesulitan penerimaan pajak. Fokus permasalahan penelitian ini adalah bagaimana konstruksi yuridis gizjeling (sandera) sebagai instrumen penagihan utang pajak dan legitimasi historis penggunaan alat paksa sandera (gizjeling) untuk penagihan utang pajak. Dari hasil penelitian diperoleh simpulan: konstruksi yuridis dari perspektif hukum administratif, gizjeling adalah bentuk paksaan nyata pemerintah (bestuurdwang), merupakan paksaan tidak langsung untuk penagihan utang pajak; dan instrumen penagihan pajak terakhir (ultimum remedium) untuk penagihan utang pajak.

Kata Kunci: Gizjeling, Instrumen Penagihan Utang Pajak

A. Pendahuluan

1. Latar Belakang Permasalahan

Dalam konteks negara modern -termasuk negara Indonesia-, pajak merupakan kewajiban konstitusional masyarakat warga (*civil society*) dalam mewujudkan kesejahteraan umum (*bonum publicum*) sebagai tujuan akhir negara. Dalam

praxis perpajakan Indonesia, kontribusi pajak dalam setiap Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) merupakan salah satu andalan utama penerimaan negara dalam menunjang pembangunan nasional di luar sektor minyak dan gas bumi. Secara keseluruhan orientasi penerimaan dalam negeri yang berasal dari pajak non migas

* Artikel ini adalah bagian dari Laporan Hasil Penelitian dengan Skim Riset Pengembangan dan Penerapan (RPP) sumber dana PNBPDIPA Universitas Diponegoro tahun anggaran 2016 No. SPK : 1051-06/UN7.5.1/PG/2016 tanggal 15 April 2016

selama PJPT I mengalami peningkatan luar biasa. Pada Pelita I tercatat hanya Rp 1,6 triliun, akan tetapi pada Pelita V telah mencapai jumlah RP 134,6 triliun atau sebesar 81 kali lipat jika dibandingkan dengan penerimaan pada periode Pelita I dan hampir 3 kali lipat dari penerimaan pada Pelita III (Widodo, 2005).

Dalam pelaksanaannya, banyak faktor dan kendala yang dihadapi pemerintah dalam memungut pajak, diantaranya : tidak semua wajib pajak mempunyai kesadaran (*tax consciousness*), kepatuhan (*tax discipline*), penghindaran pajak secara legal (*tax avoidance*), penghindaran pajak secara ilegal (*tax evasion*), dan pengetahuan bahwa membayar pajak merupakan kewajiban dan hak setiap warga negara untuk ikut serta dalam pembiayaan pembangunan. Untuk mengatasi hal tersebut, *fiskus* dapat menggunakan berbagai alat paksa sebagai salah satu instrumen penagihan pajak. Salah diantaranya kewenangan penyanderaan (*gizjeling*) kepada wajib pajak.

Sebagai instrumen penegakan hukum, lembaga *gizjeling* (sandera/paksa badan) pernah dibekukan Mahkamah Agung (MA) dengan diterbitkannya SEMA No. 2 tahun 1964 dan No. 4 tahun 1975 yang melarang penggunaan lembaga sandera (*gizjeling*) seperti diatur dalam H.I.R. dan Rbg serta belum adanya peraturan pelaksanaan lembaga sandera dalam hukum pajak. Selain itu, Dirjen Pajak juga mengeluarkan surat edaran (SE) No. 06/Pj.4/1979, yang menyatakan bahwa pelaksanaan penyanderaan untuk penagihan utang pajak dibekukan pelaksanaannya untuk menghormati jiwa dari SEMA No. 2 tahun 1964 dan SEMA No. 4 tahun 1975. Kebijakan tersebut mengalami perubahan yang drastis setelah Indonesia mengalami krisis ekonomi yang berdampak pada banyaknya debitor nakal dan wanprestasi dalam pelunasan utang dan pinjaman ydana talangan yang diberikan oleh pemerintah berupa Bantuan Likuiditas Bank Indonesia (BLBI). Kondisi inilah yang kemudian menjadi dasar bagi diterbitkannya Peraturan MA No 1 Tahun 2000 tentang Paksa Badan (*Inprisonment for Civil Dept*). Dinamika penggunaan *gizjeling* untuk penagihan pajak juga terlihat pada saat

penerimaan pajak di dalam APBN mengalami penurunan (*sortfall*) sejak periode tahun 2012 hingga 2016.

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) bahkan mendorong pejabat di setiap Kantor Pelayanan Pajak untuk menggunakan *gizjeling* untuk menagih pajak kepada wajib pajak yang menunggak pajak. DJP telah melakukan *gizjeling* 25 penanggung pajak dengan total tagihan pajak Rp106 miliar. Jumlah Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang saat ini ada dan tersebar di seluruh Indonesia ada sebanyak 230 kantor, sehingga, jika masing-masing KPP melakukan *gizjeling* pada dua penanggung pajak, maka diperkirakan *gizjeling* akan bisa mencapai 600-700 penunggak pajak (Klinik Pajak, n.d.).

Beranjak dari uraian latar belakang penelitian mengenai keberadaan lembaga sandera tersebut di atas, maka identifikasi dan rumusan pokok permasalahannya adalah sebagai berikut bagaimana konstruksi yuridis *gizjeling* (sandera/paksa badan) sebagai instrumen penagihan utang pajak ?, dan bagaimana perspektif historis validitas legitimasi penggunaan alat paksa sandera (*gizjeling*) untuk penagihan utang pajak ?

2. Metode Penelitian

Penelitian ini bertujuan merumuskan konstruksi yuridis *gizjeling* sebagai instrumen penagihan pajak, dengan menggunakan metode pendekatan doktrinal atau disebut juga sebagai dogmatika hukum (*rechtsdoegmatiek*) (Sidharta, 2009), dengan kegiatan ilmiahnya mencakup kegiatan-kegiatan: inventarisasi, memaparkan, menginterpretasi, mensistematisasi, dan juga mengevaluasi keseluruhan hukum positif (teks otoritatif) yang terkait dengan topik penelitian ini (Sidharta, 2009).

3. Kerangka Teori

a. Fiskus sebagai Badan/ Jabatan Administrasi

Dalam melaksanakan fungsi penyelenggaraan administrasi perpajakan, Pemerintah (Fiskus) –sebagai badan/pejabat TUN– diberi wewenang untuk mengambil tindakan-tindakan yang diperlukan, untuk

menyesuaikan keadaan nyata dengan apa yang telah ditetapkan oleh undang-undang, bila warga melalaikan kewajibannya.

Penggunaan sanksi administrasi merupakan penerapan kewenangan pemerintahan untuk menetapkan norma-norma hukum administrasi tertentu, melalui penerapan sanksi bagi mereka yang melanggar norma-norma hukum administrasi tersebut (Oosterbrink, n.d.). Maksud dari tindakan memaksa (*bestuursdwang*) yang dilakukan oleh pemerintah adalah untuk mengusahakan terpenuhinya suatu kewajiban yang tidak dipenuhi atau tidak dilakukan oleh seseorang atau badan hukum privat (Hajon, 1996).

Penegakan hukum secara konkret adalah berlakunya hukum positif dalam praktek sebagaimana seharusnya patut ditaati. Penegakan hukum pajak yang konsisten merupakan cara agar ketentuan dalam undang-undang perpajakan ditaati oleh wajib pajak. Digunakannya alat paksa dan sanksi yang bersifat menjerakan bagi orang yang melanggar perundang-undangan merupakan konsekuensi logis dari kewajiban perpajakan yang seharusnya dilaksanakan dan dipatuhi wajib pajak. Asas bahwa tindakan pemerintah harus berdasarkan hukum – yang juga disebut asas legalitas (*asas wetmatigheid van het bestuur*) – adalah penting untuk menilai apakah fiskus – yang adalah organ dalam arti sempit atau aparat pemerintahan–, benar-benar mempunyai kewenangan untuk melakukan tindakan itu, karena jika tidak berdasarkan peraturan perundang-undangan, maka tindakan fiskus tersebut merupakan tindakan yang tidak sah.

Dalam batas-batas yang ditetapkan oleh hukum, kewenangan memaksa yang dimiliki fiskus untuk penagihan pajak dibenarkan untuk mencapai tujuan utamanya (*doelmatigheid*), yaitu mewujudkan kesejahteraan umum. Ruang gerak fiskus berupa kebebasan bertindak (*freie ermessen*) diperlukan untuk menyelesaikan tugas-tugas dan kewenangannya, yang dalam hal ini adalah terwujudnya penegakan hukum pajak (Hajon, 1995).

b. Sanksi Administrasi: Kewenangan Penegakan Hukum Badan/Jabatan Administrasi

Dalam kepastakaan hukum administrasi, untuk melakukan penegakan hukum diperlukan instrumen yuridis yang berupa sanksi administrasi dan prosedur menerapkan sanksi. Berbagai jenis sanksi administrasi tersebut adalah : paksaan nyata (*bestuurdwang*), uang paksa (*dwangsom*), denda administrasi, pencabutan keputusan administrasi (Keputusan Tata Usaha Negara/KTUN) yang menguntungkan, serta bentuk-bentuk khusus (Hajon, 1995).

Paul de Haan menyebutkan bahwa penegakan hukum administrasi seringkali diartikan sebagai penerapan sanksi administrasi yang merupakan penerapan alat kekuasaan (*machtsmiddelen*) sebagai reaksi atas pelanggaran norma hukum administrasi. Ciri khas penegakan hukum administrasi adalah berupa paksaan (*dwang*) (Hajon, 1995).

Sanksi administrasi menurut van Wijk dan W. Konijnenbelt disebutkan sebagai berikut : (Indroharto, 1994)

“ Sanksi administratif itu merupakan sarana-sarana kekuasaan menurut hukum publik yang dapat diterapkan oleh badan atau jabatan tata usaha negara sebagai reaksi terhadap mereka yang tidak mentaati norma-norma hukum tata usaha negara.”

Paksaan nyata (*bestuurdwang*) merupakan sanksi administrasi yang paling utama. Sebagai sanksi utama, paksaan nyata mempunyai sifat “*reparatoir*” yang dimaksudkan untuk mencegah kerusakan/kerugian lebih lanjut, dan pada sisi lain untuk memulihkan keadaan semula dengan beban biaya si pelanggar yang langsung dikenakan tanpa melalui putusan pengadilan (Hajon, 1996). Indroharto menyatakan bahwa perintah melakukan tindakan dengan upaya paksa (*dwang bevelde*) mempunyai sifat *executorial titel* yang langsung dapat dilaksanakan dengan *parate executie* (Indroharto, 1994).

Paksaan nyata (*bestuurdwang*) hanya dapat diterapkan, apabila terdapat kewenangan yang diberikan dengan tegas

oleh suatu peraturan perundang-undangan. Kewenangan memaksa (*bestuurdwang*) tersebut merupakan konsekuensi dari tugas pemerintahan, yakni kenyataan bahwa suatu badan atau jabatan tata usaha negara telah dibebani tugas untuk melaksanakan suatu peraturan perundang-undangan (Hajon, 1996).

Pelaksanaan wewenang yang dijalankan pemerintah harus mempunyai dasar hukum atau berdasarkan undang-undang dan tidak boleh digunakan secara sewenang-wenang, sebab mungkin sekali suatu tindakan hukum pemerintahan dapat dinilai sangat baik (*doelmatig*)/ sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, tetapi dapat pula terjadi tindakan yang bersifat melawan hukum (*onrechtmatigheidsdaad*) (Indroharto, 1994). Dengan demikian suatu tindakan pemerintahan yang dilakukan oleh badan/pejabat TUN selain harus mengandung makna untuk keabsahan (dasar legalitas), harus pula melaksanakan wewenangnya berdasarkan norma-norma keadilan hukum (Indroharto, 1994).

B. Hasil Penelitian dan Pembahasan

1. Konstruksi Yuridis *Gizjeling* sebagai Instrumen Penagihan Pajak:

a. *Gizjeling* sebagai bentuk Alat Paksaan Nyata (*Bestuurdwang*)

Tindakan memaksa dalam hukum pajak adalah untuk mengusahakan terpenuhinya suatu kewajiban yang sementara itu telah ada tanda-tanda dan gejala-gejalanya bahwa kewajiban perpajakan tidak akan dipenuhi oleh yang berkeharusan. Dalam penagihan utang pajak selain dilakukan dengan paksaan langsung yang diawali dengan melalui penetapan surat paksa, dikenal paksaan yang bersifat tidak langsung berupa tindakan penyanderaan (*gizjeling*) (Indroharto, 1994). Penyanderaan (*gizjeling*) pada dasarnya merupakan suatu tindakan penyitaan yang bukan terhadap barang atau harta wajib pajak/ penanggung pajak, tetapi penyitaan atas kebebasan/kemerdekaan diri wajib pajak/ penanggung pajak yang dimasukkan ke dalam penjara (rumah tahanan negara). Dengan tindakan penyanderaan terhadap diri

wajib pajak/penanggung pajak, maka ia akan mempertimbangkan untuk kemudian bersedia membayar utang pajaknya (Indroharto, 1994).

Tindakan penyanderaan/sita badan wajib pajak akan dilakukan apabila tidak ada harta kekayaan yang dapat disita atau jika harta kekayaan wajib pajak/penanggung pajak disembunyikan. Tindakan penyanderaan merupakan suatu alat yang dapat memberi tekanan psikologis, sehingga mereka akan berusaha untuk membebaskan debitor (wajib pajak/ penanggung pajak) dari tindakan penyanderaan, dengan turut membantu melunasi utang pajaknya (Soemitro, 2005).

Undang-Undang (UU) No. 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara dengan Surat Paksa tidak menyebutkan dengan jelas mengenai pengertian penyanderaan. Hal tersebut berbeda dengan UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang No. 19 tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU PPSP) yang dalam Pasal 1 angka 18 menyebutkan bahwa penyanderaan adalah pengekangan sementara waktu kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu.

Ada beberapa perbedaan pokok antara sandera (*gizjeling*) dan paksa badan (*lijfdwang*) dalam hukum perdata, diantaranya adalah itikad dari debitor dalam membayar utangnya, sebagaimana digambarkan dalam Tabel 1 berikut. (Lumbantoruan, 1996).

Tabel 1. (halaman selanjutnya)
Perbandingan Lembaga Sandera (*Gizjeling*)/Paksa Badan dalam HIR, RBg, RV, FV/ UU Kepailitan, UU PPSP, dan Perma No. 1 Tahun 2000

Penerapan L.S/PB	HIR, RBg	RV	FV/ UU Kepailitan	UU PPSP	Perma No. 1 Tahun 2000	Keterangan
Dasar Hukum	HIR Pal 209-223 dan RBg Pasal 242-257	RV Pal. 242-257	FV jo Pp No. 1/ 1998 jo UU No. 1/1998 Pal 32 (3), Pal 84-87	UU PPSP, Pal. 29-38 & 39, PP No. 137 Tahun 1998	Perma No. 1/ 2000	Lembaga sandera/ paksa badan digunakan sebagai alat penagihan utang perdata maupun publik
Dasar Pertimbangan /syarat-syarat	Tidak dipenuhinya kewajiban debitor w/ membayar utang	Debitor membangkang, tidak melaksanakan keputusan hakim	Debitor yang dinyatakan pailit dalam putusan Pengadilan Niaga	Syarat-syarat kuantitatif (adanya UP sekurang- kurangnya Rp 100 (seratus) juta dan syarat kuantitatif, alasan-alasan lain dalam SPMP yang telah mendapat ijin Menkou/ Gubernur	Tidak dipenuhinya kewajiban debitor w/ membayar utang, syarat kuantitatif sekurang-kurangnya Rp 1 (satu) miliar	Dasar pertimbangan/ syarat-syarat kuantitatif/pemerasan lembaga sandera dalam hukum pajak lebih terperinci, dengan syarat kuantitatif nilai nominal utang pajak yang lebih rendah/ sedikit dibandingkan syarat kuantitatif dalam PERMA No. 1 Tahun 2000
Istilah/ sebutan	Penyanderaan (<i>Gizjeling</i>)	Paksa Badan (<i>Lijfhvang</i>)	Penyanderaan (<i>Gizjeling</i>)	Penyanderaan (<i>Gizjeling</i>)	Paksa Badan (<i>Imprisonment for Civil Debts</i>)	Dalam perkembangannya digunakan istilah paksa badan (<i>Imprisonment for Civil Debts</i>)
Pihak yang mengajukan & Saat pengajuan	Kreditor, pada saat pengajuan gugatan	Kreditor, setelah adanya putusan pengadilan & debitor membangkang	Kreditor, setelah adanya putusan Pengadilan Niaga & debitor membangkang	Kepala KPP atau Pejabat atasannya	Kreditor, bersama- sama dalam pokok gugatan	Pengajuan penyanderaan/ paksa badan dalam hukum acara perdata dilakukan oleh kreditor, pada hukum pajak dilakukan kepala KPP/ pejabat atasannya
Pihak yang menetapkan	Hakim Pengadilan Negeri	Hakim pengadilan w/ orang-orang Eropa	Hakim Pengadilan Niaga	Kepala KPP/ Pejabat atasannya setelah mendapat ijin Menkou/ Gubernur	Hakim Pengadilan Negeri	Penyanderaan/paksa badan dim. hukum acara perdata dilaksanakan setelah ada putusan pengadilan, pada hukum pajak setelah mendapat ijin Menkou/ Gubernur
Bentuk keputusan/ Penetapan	Putusan Pengadilan	Putusan Pengadilan	Putusan Pengadilan	Surat Perintah Melaksanakan Penyanderaan	Putusan Pengadilan	Pada hukum acara perdata berupa putusan pengadilan, dalam hukum pajak dalam bentuk ketetapan/ keputusan TUN

Sumber Data : diolah dari berbagai bahan pustaka

b. Gizjeling sebagai Bentuk Paksaan Tidak Langsung

Lembaga sandera digunakan sebagai alat paksa untuk penagihan utang pajak, karena pajak-pajak termasuk dalam hukum publik (*publiekrechtelijke*), yang mengatur kewajiban dan hak warga negara terhadap masyarakat. Hak masyarakat terhadap warganegara merupakan hak asasi masyarakat yang wajib dipatuhi oleh setiap warga negara, sehingga jika warga negara melakukan pelanggaran hak (asasi) masyarakat, patut jika dikenakan pembatasan hak-hak asasinya (Soemitro, 2005).

Tindakan penyanderaan sebenarnya merupakan tindakan penyitaan terhadap diri wajib pajak atau penanggung pajak, karena adanya bukti itikad tidak baik, yaitu keadaan wajib pajak/ penanggung pajak yang sebenarnya mampu untuk melunasi utang pajaknya, tetapi dengan berbagai cara berusaha untuk tidak melunasi utang pajaknya, bahkan berusaha untuk menyembunyikan kekayaan maupun harta bendanya untuk tidak dapat disita oleh petugas pajak.

Gizjeling (penyanderaan) merupakan perampasan kebebasan/ kemerdekaan

(Hendardi, 1998). Tujuan utama dari tindakan penyanderaan (*gizjeling*) terhadap wajib pajak/ penanggung pajak sebenarnya adalah penyitaan secara tidak langsung terhadap barang/ harta kekayaan wajib pajak/ penanggung pajak, tetapi karena barang/harta kekayaan tersebut sudah tidak ada pada mereka, maka jalan satu-satunya untuk pelunasan utang pajak adalah penyitaan atas diri wajib pajak/ penanggung pajak. Dengan adanya penyanderaan tersebut, maka mereka akan mempertimbangkan untuk melunasi utang pajaknya dengan menyerahkan barang/ harta kekayaan yang disembunyikan (Soemitro, 2005).

Tindakan penyanderaan yang dikenakan terhadap seseorang sebenarnya menyangkut segi kejiwaan/ psikologi dan martabat/ harga diri seseorang. Mereka yang tidak melunasi utang pajak kepada negara/ masyarakat dalam kehidupan sosial kemasyarakatan dipandang sebagai ketidakpatuhan kepada negara, sehingga merupakan tindakan tercela dan mengurangi penghargaan terhadap diri pelanggar di mata masyarakat. Tindakan penyanderaan yang dilakukan terhadap wajib pajak/ penanggung pajak akan memberikan beban psikologis dan rasa malu, sehingga mendorong mereka yang disandera maupun keluarganya terdorong untuk memenuhi kewajibannya untuk

melunasi utang pajaknya (Soemitro, 2005).

c. *Gizjeling*: Upaya Terakhir (Ultimum Remedium) Penagihan Pajak

Tindakan penyanderaan dalam penagihan utang pajak merupakan upaya terakhir (*ultimum remedium*), jika semua prosedur penagihan utang pajak sudah dilaksanakan. Penyanderaan (*gizjeling*, *lijfdwang*) merupakan satu-satunya jalan, apabila semua prosedur yang ada telah dilaksanakan tidak dapat membawa hasil. Pemerintah (*fiskus*) dapat mempergunakan tindakan penyanderaan sebagai alternatif dan alat paksa terakhir untuk penagihan utang pajak, meskipun dalam penerapannya masih harus memenuhi syarat-syarat yang ditentukan undang-undang dan peraturan pelaksanaannya.

Sesuai dengan tujuan dari pemungutan pajak, yaitu untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara, penagihan pajak sedapat mungkin dilakukan fiskus dengan sarana administratif yang ada. Dengan demikian, jika melalui ancaman sanksi administrasi telah dicapai hasil yang diharapkan, yaitu pelunasan utang pajak dan negara tidak dirugikan, alat paksa lain seperti penyanderaan tidak perlu diterapkan. Langkah-langkah administratif tersebut sesuai dengan pandangan Wirjono Prodjodikoro yang menyatakan : (Prodjodikoro, 1986)

“...norma-norma atau kaidah-kaidah dalam bidang hukum tata usaha negara dan hukum tata negara harus pertama-tama ditanggapi dengan sanksi administrasi, begitu pula norma-norma dalam bidang hukum perdata, pertama-tama harus ditanggapi dengan sanksi perdata...”

Dalam kedudukannya sebagai alat paksa terakhir untuk penagihan utang pajak, maka penggunaan *gizjeling* dilakukan setelah melalui prosedur penagihan pajak yang bersifat persuasif. Dengan demikian, kecil kemungkinannya digunakan sebagai alat paksa untuk penagihan utang pajak.

Berdasarkan konstruksi yuridis tentang institusi/lembaga *gizjeling* untuk kepentingan

penagihan utang pajak sebagaimana telah disebutkan di atas, maka pada dasarnya *gizjeling* merupakan instrumen penagihan pajak yang bersifat represif dan digunakan sebagai alternatif terakhir untuk penagihan pajak (*ultimum remedium*).

2. Validitas Yuridis Legitimasi Penggunaan *Gizjeling* untuk Penagihan Utang Pajak

a. Pergeseran Paradigma Penggunaan *Gizjeling* oleh MA dan DJP

Ketentuan-ketentuan mengenai lembaga sandera diatur dalam dua reglemen, yaitu Reglemen Indonesia yang Diperbarui (*Het Herziene Indonesische Reglement* (HIR), Stb. tahun 1926 No. 559 jo Stb. tahun 1941 No. 44) Pasal 209 sampai dengan Pasal 223, dan Reglemen Hukum Acara Untuk Daerah Luar Jawa dan Madura (*Reglement tot Regeling van Het Rechtweezen in de Buiten Gewesten Java end Madura* (RBg) Staatblad tahun 1929 No. 227) Pasal 242 sampai dengan Pasal 257, disamping itu juga di dalam Undang-undang Kepailitan (*Faillissement Verordening* (F.V.), Stb. tahun 1905 No. 217 jo Stb. Tahun 1906 No. 34B) Pasal 32 ayat (3) dan Pasal 84 sampai dengan Pasal 87. Di masa itu, disamping sandera (*gizjeling*), dikenal pula paksa badan (*lijfdwang*) yang berlaku bagi orang asing (masyarakat golongan Eropa dan Timur Asing serta Indonesia asli yang menundukkan diri pada hukum Eropa), sebagaimana diatur dalam *Reglement op de Rechtsvordering* (Rv) Pasal 580 sampai dengan Pasal 611.

Lembaga sandera juga dipergunakan sebagai alat penagihan utang pajak, yaitu diatur dalam *Regeling v.d. Invordering van Belastingen in Indonesie d.m.v. Dwangschriften* (Stb. 1879 No. 267). Setelah Indonesia merdeka, lembaga sandera dalam hukum pajak diatur dalam UU Drt. No. 27 tahun 1957 (Lembaran Negara Tahun 1957 No. 84) tentang Penagihan Pajak Negara Dengan Surat Paksa. Dengan beberapa tambahan dan perubahan, selanjutnya UU Drt. No. 27 tahun 1957 ini melalui Lembaran Negara tahun 1959 No. 63 ditetapkan menjadi UU No. 19 tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara Dengan Surat Paksa (Lembaran

Negara tahun 1959 No. 84). Lembaga sandera sebagai alat paksa dalam penagihan utang pajak diatur dalam Pasal 15 sampai dengan Pasal 23 UU No. 19 Tahun 1959.

Penyanderaan dalam hukum acara perdata merupakan alat paksa untuk penagihan utang kepada debitur. Penggunaan lembaga sandera pada masa Pemerintahan Kolonial Hindia Belanda lebih banyak mengesampingkan aspek keadilan dan perikemanusiaan dengan merampas kemerdekaan seseorang yang miskin dan tidak mempunyai harta kekayaan lagi. Lembaga sandera dimanfaatkan untuk memaksa seseorang melunasi utang-utangnya meskipun sudah miskin dan tidak mempunyai harta lagi (Rosjidi, 1989).

Berdasarkan pertimbangan rasa keadilan dan perikemanusiaan, Mahkamah Agung (MA) yang pada masa itu diketuai oleh Wirjono Prodjodikoro, mengeluarkan instruksi yang menyatakan bahwa lembaga sandera tidak digunakan lagi melalui Surat Edaran (SE) No. 2 tahun 1964 tanggal 22 Januari 1964, sebagai berikut :

“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 yang dimaksudkan dalam Pasal-pasal 209 sampai dengan 224 HIR.”

Pandangan MA tentang pembekuan lembaga sandera semakin dikuatkan dengan adanya penetapan MA No. 951 K/Sip/1974, tanggal 28 Januari 1974. Dengan dasar pertimbangan adanya kesalahan dalam penerapan hukum dan tidak terbukti adanya itikad buruk dari pihak termohon (debitur/tergugat) dalam pengadilan tingkat pertama, MA membatalkan penetapan Pengadilan Negeri Jakarta Utara/ Timur tanggal 27 Mei 1974 No. 1/ 1974/ Gijz. yang mengabulkan permohonan pelaksanaan penyanderaan yang diajukan oleh kreditor sebagai pihak penggugat dalam perkara utang piutang.

Mahkamah Agung dalam pertimbangan putusan kasasinya No. 951 K/Sip/1974, menyatakan :

1. penetapan hakim pertama salah menerapkan hukum, karena *penyanderaan (gijzeling) dalam HIR dan RBg* hanya dapat dilaksanakan terhadap debitur yang sudah tidak punya barang lagi, jadi ditujukan terhadap orang miskin atau dengan kata lain HIR dan RBg. *membuka kemungkinan untuk merampas kebebasan bergerak (vrijheidsbeneming/vrijheidsbevoreing) seorang miskin demi kepentingan “een civielrechtelijke person”* (bukan *publiekrechtelijke persoon*);
2.dst.
3. *merampas kebebasan bergerak seseorang dengan penyanderaan adalah lebih tidak berperikemanusiaan daripada peruluran,...*dst.

Pendapat MA mengenai lembaga sandera seperti dalam putusan kasasi tersebut di atas lebih ditegaskan lagi dalam Surat Edaran No. 04 tahun 1975 yang ditandatangani oleh Oemar Seno Adji, Ketua Mahkamah Agung pada saat itu. Dalam Surat Edaran No. 04 tahun 1975 tanggal 1 Desember 1975, Mahkamah Agung secara lengkap menyebutkan :

“.....*tidak dibenarkan untuk menggunakan lembaga gijzeling seperti diatur dalam Pasal 209 dan seterusnya HIR/224 dan seterusnya Rbg dengan mengingat Pasal 33 Undang-undang No. 14 tahun 1974*dst.”

Dengan ditetapkannya SEMA No. 2 tahun 1964 dan No. 4 tahun 1975 yang melarang penggunaan lembaga sandera (*gijzeling*) seperti diatur dalam H.I.R. dan Rbg serta belum adanya peraturan pelaksanaan lembaga sandera dalam hukum pajak, Dirjen Pajak mengeluarkan surat edaran (SE) No. 06/Pj.4/1979, yang menyatakan bahwa pelaksanaan penyanderaan untuk penagihan utang pajak dibekukan pelaksanaannya untuk menghormati jiwa dari SEMA No. 2 tahun 1964 dan SEMA No. 4 tahun 1975.

Berkenaan dengan pernyataan tentang pembekuan lembaga sandera melalui SEMA

No. 2 tahun 1964 dan SEMA No. 4 tahun 1975 serta adanya SE Dirjen Pajak No. SE 06/PJ.04/1979, Dirjen PUOD melalui surat No. 303/KPD-IV/1983 tanggal 31 Desember 1983 yang ditujukan kepada Ketua MA, mempertanyakan kedudukan dan landasan hukum penerapan lembaga sandera sebagai sarana penagihan utang pajak untuk penerimaan pajak-pajak daerah. MA melalui suratnya kepada Dirjen PUOD Nomor 0109/MA/Pemb/1984 tanggal 11 Januari 1984 tentang Penegasan Pencairan Kembali Lembaga Sandera Dalam Kaitannya Dengan Efisiensi dan Kelancaran Penagihan Pajak Untuk Kepentingan Negara, menjelaskan bahwa penyanderaan yang dilarang dalam SEMA No. 02 tahun 1964 tanggal 22 Januari 1964 dan SEMA No. 04 tahun 1975 tanggal 1 Desember 1975 adalah mengenai penerapan Pasal 209 –223 HIR, khususnya dalam hal eksekusi perdata terhadap debitur yang sudah tidak mempunyai barang lagi.

Ketua Mahkamah Agung dalam surat No. MA/Pemb/0109/1984 tanggal 11 Januari 1984, menyatakan :

1. ***Penyanderaan yang dilarang dalam Surat Edaran Mahkamah Agung No. 04 Tahun 1975 tanggal 1 Desember 1975 jo Surat Edaran Mahkamah Agung No. 02 Tahun 1964 tanggal 22 Januari 1964, serta pernah terjadi dalam yurisprudensi, adalah mengenai pengeterapan Pasal 209 HIR, khususnya dalam hal eksekusi perkara perdata terhadap tereksekusi yang tidak mempunyai barang lagi....***
2. Surat edaran maupun putusan Mahkamah Agung tanggal 28 Januari 1975 No. 951 K/ Sip/ 1974 tersebut belum mengkaitkan pengertian perikemanusiaan dalam Pancasila (Kemanusiaan yang adil dan beradab).
3. Sedang lembaga sandera menurut Undang-Undang No. 19 Tahun 1959 adalah jelas untuk kepentingan negara, sifatnya "*publiekrechtelijk*" dan tidak untuk kepentingan "*eencivielrechtelijk persoon*". Disamping itu hanya diterapkan demi efisiensi dan kelancaran penagihan pajak untuk kepentingan negara.
4. Dari segi kewenangan Mahkamah

Agung,dst.

5. Lebih-lebih kalau dikaitkan dengan maksud dari Pemerintah, Maka tidak lain pendapat ***Mahkamah Agung adalah tidak melarang serta tidak menghambat pengeterapan lembaga tersebut sebagai salah satu sarana penagihan utang pajak, kecuali dalam hal terjadi pelanggaran terhadap penggunaan lembaga sandera tersebut sebagaimana yang ditentukan oleh undang-undang.***

Penegasan atas kedudukan lembaga sandera sebagai alat paksa untuk penagihan utang pajak juga disampaikan Dirjen Pajak melalui Surat Edaran No. SE 12/ PJ.62/ 1984 tanggal 4 Juli 1984 yang menyatakan :

1. ***Undang-undang No. 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara Dengan Surat Paksa, yang dalam salah satu pasalnya menentukan adanya lembaga sandera, tetap menjadi ketentuan perundang-undangan yang berlaku sebagai dasar pelaksanaan penagihan pajak.***
2. ***Lembaga sandera yang selama ini praktis tidak dihidupkan, sebenarnya adalah karena menghormati jiwa dari Surat Edaran Mahkamah Agung No. 04 tahun 1975 tanggal 1 Desember 1975 jo Surat Edaran Mahkamah Agung No. 02 tahun 1964 tanggal 22 Desember 1964 yang pada dasarnya mengandung unsur larangan penggunaan lembaga sandera tersebut terhadap penyanderaan yang bersifat untuk kepentingan perorangan (*een civielrechtelijk persoon*).***
3. Lembaga sandera yang bersifat untuk kepentingan negara (*publiekrechtelijk*) seperti pelaksanaan penagihan pajak, Mahkamah Agung sesuai dengan suratnya tanggal 11 Januari 1984 Nomor MA/Pemb/0109/1984 tersebut di atas tidak melarang serta tidak menghambat pengeterapan lembaga tersebut, asalkan dalam pelaksanaannya semata-mata berlandaskan pada kepentingan Negara dan tertib prosedurnya harus diperhatikan secermat-cermatnya dan harus sesuai dengan ketentuan undang-

- undang.
4. Mengingat masalah penyanderaan tersebut sangat pelik sekali karena menyangkut kemerdekaan pribadi dan hak asasi manusia serta memerlukan persyaratan khusus, baik dalam memperoleh ijin dari kepala daerah dan pembiayaan dalam tahanan dari si tersandera, *maka perlu diingatkan, agar pelaksanaan penagihan pajak sedapat mungkin menghindari penggunaan lembaga sandera*, satu dan lain hal tanpa mengurangi arti dan tujuan tindakan tegas dari tindakan penagihan aktif oleh Kepala Inspeksi Pajak yang bersangkutan....”

Dalam perkembangannya, UU No. 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara Dengan Surat Paksa (Lembaran Negara Tahun 1959 Nomor 63 dan Tambahan Lembaran Negara Nomor 1850) tidak dapat sepenuhnya mendukung pelaksanaan undang-undang perpajakan yang berlaku. Pemerintah kemudian menetapkan UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Demikian pula mengingat perkembangan perekonomian Indonesia saat ini dan didukung dengan semangat reformasi, pemerintah kemudian melakukan perubahan terhadap UU No. 19 tahun 1997 dengan menetapkan UU No. 19 tahun 2000 tentang Perubahan Atas UU No. 19 tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (PPSP). Perubahan tersebut antara lain didasarkan atas pokok-pokok pikiran mengenai ketentuan perundang-undangan seperti UU No. 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah, UU No. 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah, aspek keadilan, perlindungan hukum kepada Penanggung pajak maupun pihak ketiga, berupa hak untuk mengajukan gugatan, serta untuk melakukan penegakan hukum (*law enforcement*) secara konsisten dengan berdasarkan pada jadwal waktu penagihan yang telah ditentukan.

b. Perspektif Hukum Administrasi Surat Edaran Mahkamah Agung dan

Dirjen Pajak: Bentuk Kewenangan Bebas (*Freie Ermessen*) dan Peraturan Kebijaksanaan (*Beleid Regels*)

Berbeda dengan fungsi kehakiman yang bertugas untuk menyelesaikan sengketa antar penduduk/ warga masyarakat, tindakan pemerintah lebih mengutamakan pencapaian tujuan atau sasarannya (*doelmatigheid*) daripada sesuai dengan hukum yang berlaku (*rechtmatigheid*), namun demikian dalam mencapai tujuannya, tindakan pemerintah harus dalam batas-batas yang dimungkinkan oleh hukum yang berlaku dan berpedoman pada asas-asas umum pemerintahan yang baik. Keberadaan SE Dirjen Pajak sebagai bentuk peraturan kebijaksanaan tidak dapat dilepaskan dari kewenangan bebas (*vrijebevoegdheid*) dari pemerintah yang sering disebut dengan istilah *freies ermessen* atau *discretionaire power*. Kewenangan bebas yang dimiliki pemerintah tersebut pada dasarnya memperkenankan alat administrasi negara untuk mengutamakan keefektifan tercapainya suatu tujuan (*doelmatigheid*) daripada berpegang teguh pada ketentuan hukum, atau kewenangan yang sah untuk turut campur dalam kegiatan sosial guna melaksanakan tugas-tugas menyelenggarakan kepentingan umum.

Sebagai peraturan kebijaksanaan (*belied regels/pseudo wetgeving*), SEMA maupun SE Dirjen Pajak sebenarnya hanya mempunyai kekuatan mengikat kedalam, dan setiap produk hukum yang hanya mempunyai kekuatan mengikat ke dalam pada hakekatnya bukanlah norma hukum. Surat edaran hanya sekedar pedoman bagi hakim, tetapi bukan bersifat mengikat, sehingga SEMA tidak dapat meniadakan peraturan perundang-undangan (Siregar, 1995). Demikian pula peraturan ataupun surat edaran yang dikeluarkan oleh direktorat jenderal suatu departemen merupakan peraturan yang bersifat teknis dan kebijaksanaan pelaksanaan bidang sesuai dengan tugas yang telah digariskan oleh menteri (Indrati S, 1998).

SEMA merupakan pengaturan yang menjadi wewenang MA untuk kelancaran penyelenggaraan peradilan apabila terdapat hal-hal yang belum cukup diatur oleh UU

No. 14 tahun 1985 tentang Mahkamah Agung. SEMA dan PERMA merupakan bentuk kekuasaan legislatif yang diberikan oleh UU kepada MA, khusus untuk membuat peraturan (*rule making power*) terbatas, bersifat sebagai pelengkap, yang menyangkut cara penyelesaian suatu soal yang belum diatur dalam hukum acara demi kelancaran jalannya peradilan (Panggabean, 2001).

Dikeluarkannya SEMA No. 02 tahun 1964 dan No. 04 tahun 1975 oleh Ketua Mahkamah Agung pada waktu itu didasarkan atas latar belakang penggunaan lembaga sandera untuk kepentingan perorangan yang dipandang tidak memenuhi aspek keadilan dan melanggar hak asasi manusia. Pada sisi lain, SE Dirjen Pajak No. 06/Pj.04/1979 yang membekukan lembaga sandera dapat dipahami sebagai bentuk peraturan kebijaksanaan yang merupakan kewenangan bebas Dirjen Pajak untuk mengantisipasi perkembangan mengenai penerapan lembaga sandera pada saat itu. Tindakan Dirjen Pajak yang membekukan lembaga sandera dengan melalui SE No. 06/Pj.04/1979 ini merupakan bentuk tindakan administrasi negara/ pejabat TUN yang menggunakan kewenangan bebas yang dimilikinya dengan pertimbangan bahwa peraturan kebijaksanaan (*beleidsregel*) tersebut akan menjadi tepatguna dan berdayaguna untuk kepentingan penyelenggaraan tugas-tugas administrasi negara (Lukman, 1996).

Berdasarkan asas hukum yang menyatakan peraturan yang lebih tinggi kedudukannya dapat meniadakan peraturan yang ada dibawahnya (*lex posterior derogat lex inferior*), UU No. 19 Tahun 1959 lebih tinggi kedudukannya (*lex posterior*) jika dibandingkan dengan SEMA No. 2 Tahun 1964, SEMA No. 4 tahun 1975, dan SE Dirjen Pajak No. 06/Pj.4/1979 (*lex inferior*). Dengan demikian SEMA dan SE Dirjen Pajak tersebut tidak dapat meniadakan keberadaan UU No. 19 Tahun 1959 yang menjadi dasar hukum lembaga sandera dalam hukum pajak pada saat itu. Begitu pula berdasarkan asas hukum yang menyatakan bahwa peraturan yang lebih khusus mengalahkan peraturan yang lebih umum (*lex specialis derogat lex generalis*), asas *lex posterior derogat lex priori* (peraturan yang baru melumpuhkan

peraturan lama), kedudukan lembaga sandera sebagai alat paksa untuk penagihan utang pajak juga mempunyai landasan yuridis yang kuat, karena keberadaan UU No. 19 tahun 1997 jo UU No. 19 tahun 2000 tentang PPSPP dapat mengesampingkan peraturan perundang-undangan lainnya yang bersifat umum dan yang lebih dulu mengatur tentang lembaga sandera.

Adanya peraturan pelaksanaan mengenai lembaga sandera dan sikap Mahkamah Agung - sebagai lembaga yudikatif tertinggi - mengenai lembaga paksa badan yang tersirat dalam PERMA No. 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan, tentunya dapat menjadi pertimbangan bagi DJP untuk tidak ragu-ragu lagi dalam menerapkan lembaga sandera apabila diperlukan untuk kepentingan penagihan utang pajak untuk kepentingan menyelamatkan penerimaan pajak sebagai salah satu sumber keuangan negara.

C. Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan analisis yang telah diuraikan di dalam bab-bab sebelumnya, maka dapat dirumuskan suatu kesimpulan sebagai berikut :

1. Dalam hukum pajak positif di Indonesia, eksistensi lembaga sandera sebagai alat paksa untuk penagihan utang pajak diatur dalam *Staadblad* Tahun 1879 No. 267, UU Drt. No. 27 Tahun 1957 jo UU No. 19 Tahun 1959, serta UU No. 19 Tahun 1997 yang kemudian diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000.
2. Pelaksanaan tindakan penagihan aktif yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak pada periode 1995/1996-1999/2000 mencapai hasil yang efektif, sehingga lembaga sandera yang merupakan bagian dari penagihan pajak dengan surat paksa dan alternatif terakhir (*ultimum remedium*) untuk menyelamatkan penerimaan negara dari sektor pajak, tidak digunakan untuk penagihan utang pajak.
3. Implementasi lembaga sandera dalam penagihan utang pajak dipengaruhi oleh faktor-faktor yuridis dan non yuridis. Kedua faktor ini dapat menghambat

atau mendukung bagi penerapan lembaga sandera sebagai alat paksa untuk penagihan utang pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Hajon, P. M. (1995). Penegakan Hukum Administrasi Dalam Kaitannya Dengan Ketentuan Pasal 20 ayat (3) dan (4) UU No. 2 Tahun 1982.
- Hajon, P. M. (1996). Penegakan Hukum Administrasi Dalam Pengelolaan Lingkungan Hidup (p. 9). Yogyakarta: Fakultas Hukum UII.
- Hendardi. (1998). Penghilangan Paksa, Mengungkap Kebusukan Politik Orde Baru. Jakarta: Gramedia Widiasarana.
- Indrati S, M. F. (1998). Ilmu Perundang-undangan, Dasar-dasar Pembentukannya. Yogyakarta: Penerbit Kanisius.
- Indroharto. (1994). Usaha Memahami Undang-undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara Buku I. Jakarta: Pustaka Sinar Harapan.
- Klinik Pajak. (n.d.). berita pajak gijzeling jadi efek jera bagi para pengemplang pajak. Retrieved June 20, 2016, from <http://www.klinikpajak.co.id/berita+detail/?id=berita+pajak++gijzeling+jadi+efek+jera+bagi+para+pengemplang+pajak>
- Lukman, M. (1996). Eksistensi Peraturan Kebijaksanaan dan Pelaksanaan Pembangunan di Daerah Indonesia Serta Dampaknya Terhadap Pembangunan Materi Hukum Tertulis Nasional. Universitas Padjadjaran.
- Lumbantoruan, S. (1996). Ensiklopedi Perpajakan Indonesia. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Oosterbrink, J. (n.d.). Administratief Sancties. s-Gravenhage: Vuga nv.
- Panggabean, H. (2001). Fungsi Mahkamah Agung Dalam Praktek Sehari-hari. Jakarta: Penerbit Sinar Harapan.
- Prodjodikoro, W. (1986). Asas-asas Hukum Pidana di Indonesia. Bandung: Penerbit Eresco.
- Rosjidi, M. (1989, June). Sekitar Penyanderaan Dalam Hukum Pajak. Majalah Hukum Dan Pembangunan No. 3, 242.
- Sidharta, B. A. (2009). Penelitian Hukum Normatif: Analisis Penelitian Filosofikal dan Dogmatikal. In S. Irianto (Ed.), Metodologi Penelitian Hukum, Konstelasi dan Refleksi (p. 143). Jakarta: Yayasan Obor Indonesia.
- Siregar, B. (1995). Mengenang Seorang Putra Bangsa, Prof. H Oemar Seno Adji, SH. In M. Elrick (Ed.), Kapita Selekta Hukum, Mengenang Alm. Prof Oemar Seno Adji, SH (p. 147). Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Soemitro, R. (2005). Asas dan Dasar-dasar Perpajakan Jilid I dan II. Bandung: Penerbit Eresco.
- Widodo, S. T. (2005). Ekonomi Indonesia, Fakta dan Tantangan Dalam Era Liberalisasi. Yogyakarta: Penerbit Kanisius.
- UU No. 14 tahun 1985 tentang Mahkamah Agung
- UU No. 19 Tahun 1959 hingga kemudian diganti dengan UU No. 19 Tahun 1997 jo UU No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
- UU No. 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas UU No. 19 tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (PPSP)
- PERMA No. 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan
- Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia No. 951 K/Sip/1974