

## **ANALISIS YURIDIS PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA DALAM PENEGAKAN HUKUM PAJAK**

*(THE JUDICIAL ANALYSIS OF TAX BILLING BY FORCED LETTER IN  
THE ENFORCEMENT OF TAX LAW)*

**Efendi Ibnususilo, Abdul Hadi Anshory & Aryo Akbar**

### **Abstrak**

---

Kewenangan penagihan pajak dengan Surat Paksa yang dilakukan oleh aparat pajak secara teori dapat dibenarkan. Kerana kewenangan itu sebagai bahagian yang melekat pada pejabat organ negara (Direktorat Jeneral Pajak). Kewenangan tersebut diimplementasikan dalam bentuk *beschikking*, dengan menerbitkan sebuah surat dengan nama penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Kedudukan Surat Paksa dalam sistem hukum merupakan bentuk *law enforcement* yang keras terhadap wajib pajak, sebagaimana telah diatur dalam Undang-Undang Nombor 19 Tahun 2000. Surat Paksa bersifat eksekutorial memiliki kekuatan hukum sama dengan putusan pengadilan yang sudah *inkracht van gewijsdevonnis*, sehingga langsung dapat dieksekusi. Efektifitas penegakan hukum oleh aparat pajak dengan menggunakan Surat Paksa, belum seluruhnya berjalan efektif terbukti masih adanya tunggakan wajib walau pun sudah diberikan surat paksa. Oleh sebab itu penagihan pajak dengan Surat Paksa dalam sistem penagihan pajak, merupakan bentuk tindakan hukum awal yang dapat dilakukan oleh aparat pajak

---

**Kata Kunci:** Penagihan pajak, surat paksa dan penegakan hukum.

### **Abstract**

---

*The authority of tax billing by using forced letter committed by apparatus of tax theoretically could be justified due to of that authority as an inherent part against apparatus of state organ (General Directorate of Tax). Such authority is implemented in form of *beschiking* (policy) by releasing a letter so called Tax Billing by Forced Letter. The status of forced letter in legal system constitutes as a part hard law enforcement against the taxpayer as regulated in Act No 19/2000. Such letter is nature *excecutorial* has legal binding as equal as court decision which *inkracht van gerwijisdevonnis*, so that directly could be executed. Effectiveness of law enforcement by the apparatus of tax by using the forced letter has not implemented yet effectively proved by the existence of compulsory arrears although the forced letter has been given. Therefore, the tax billing by forced letter in system of tax billing, constitutes of earlier law action could be committed by the apparatus.*

---

**Keywords:** *Tax billing, forced letter, law enforcement*

## PENGENALAN

Hakikat pajak merupakan bentuk peralihan kekayaan dari rakyat pada pemerintah, oleh kerananya secara langsung pajak akan selalu memberikan beban pada rakyat. Sehingga beban itu mengurangi daya beli rakyat, berimplikasi negatif atas ekonomi yang ditanggung oleh rakyat. Pemahaman yang demikian melahirkan pengertian pajak yang salah. Kerana itu menjadi pengharapan rakyat bahawa kontraprestasi yang bersifat kolektif dari pemerintah, atas pajak yang dibayarkan rakyat harus mencerminkan rasa keadilan dan pemerataan. Pemahaman pajak yang semula dirasakan sebagai beban berubah menjadi hak rakyat untuk turut serta membangun bangsa ini. Sebab manfaat pajak telah dirasakan dan dinikmati langsung oleh rakyat berupa pembangunan sarana prasarana, pelayanan publik, keamanan dan sebagainya. Fasilitas yang telah diberikan oleh pemerintah kepada rakyat, pada hakekatnya bertujuan untuk kelangsungan hidup bernegara, sehingga sepatutnya sumber penerimaan negara dari pajak itu harus dipikul secara bergotong dan bersama-sama.

Sumber pendapatan memiliki makna strategis untuk memenuhi segala kepentingan bersama yang biasa disebut dengan kepentingan umum. Untuk itu pajak sebagai sumber pendapatan pada dasarnya merupakan bentuk hutang individu kepada masyarakat, yang pada akhirnya wang pajak akan digunakan untuk membiayai kepentingan bersama atau kepentingan umum. Berbicara tentang pajak maka kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajak merupakan posisi yang strategis sebagai kunci utama sumber aset pajak dalam peningkatan penerimaan pajak (Pandapotan Ritonga 2012). Untuk itu wajib pajak sebagai aset sumber penerimaan pajak, sudah menjadi keharusan untuk dibina dan dikelola secara baik, sehingga terwujud individu membayar pajak bukan kerana adanya paksaan, melainkan tumbuh dari diri wajib pajak, ikut terpenggil untuk membiaya kepentingan bersama. Wujud kepentingan bersama itu dianggarkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), melalui anggaran rutin. Bila masih ada sisa atau surplus dapat dipergunakan untuk membiayai pembangunan, kerana itu pajak-pajak disebut sebagai jiwa negara (Rochmat Soemitro 1992). Pentingnya pajak, juga dipandang sebagai sumber penerimaan yang paling aman dalam membiayai pembangunan (Wiratni Ahmadi 1996).

Untuk mengamankan penerimaan negara melalui sektor pajak, diperlukan landasan konstitusional dan landasan filosofis. Landasan filosofis pemungutan pajak adalah Pancasila, sedangkan landasan konstitusionalnya adalah UUD RI 1945, Fasal 23 A yang berbunyi, "Pajak dan pungutan lain bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Sedangkan sebagai aturan pelaksanaan dari UUD 1945 adalah Undang-Undang Nombor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) dan peraturan perundang-undangan pajak lainnya.

Keberadaan Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP) dalam sistem perundang-undangan perpajakan Indonesia sebagai bentuk *Tax Reform* bukan merupakan perubahan biasa, namun merupakan bentuk perubahan yang mendasar dalam sistem perpajakan Indonesia. Perubahan itu menyangkut falsafah, sistem pemungutan, penetapan, penerapan sanksi, kepastian hukum mengenai kemudahannya dan seterusnya (Rochmat Soemitro 1998). Melalui *Tax Reform* diadakanlah perombakan yang sangat mendasar pada perundang-undangan perpajakan yang mencakup: a. Penyederhanaan jumlah dan jenis pajak. b. Penyederhanaan tarif pajak. c. Penyederhanaan tata cara perpajakan. d. Pembenahan aparatur perpajakan yang mengenai: 1). Prosedur. 2). Disiplin. 3). Mental pegawai. d. Pemberian kepastian hukum (Rochmat Soemitro 1992).

Salah satu prinsip pemungutan pajak dalam *Tax Reform* mengedepankan *system self assessment*, artinya wajib pajak diberikan kepercayaan menghitung sendiri besarnya jumlah pajak yang terhutang. Prinsip kepercayaan diberikan oleh negara kepada wajib pajak. *System self assessment* bertujuan untuk memberikan kesadaran pada wajib pajak bahawa membangun negara menjadi kewajiban bagi seluruh rakyat dalam suatu negara. Bangunan kesadaran dalam pembayaran pajak memiliki konsekuensi, dimana semua pihak dituntut ikut serta berperanan aktif dalam pelaksanaan perpajakan, baik dari pemungut pajak maupun wajib pajak. Dampak positif dengan adanya pro aktif dari wajib pajak, dapat menimbulkan kesadaran baru dalam pembayaran pajak. Meningkatnya kesadaran baru

bagi wajib pajak dalam membayar pajak, berpengaruh terhadap meningkatnya penerimaan negara. Sehingga pada gilirannya dapat meningkatkan pula target penerimaan negara. Realisasi penerimaan pajak sangatlah tergantung bagaimana wajib pajak menyikapai atas beban pajak. Pemahaman tentang pemanfaatan pajak sebagai sumber pembiayaan negara akan dapat menumbuhkan kepatuhan wajib. Sehingga pada akhirnya akan tertanam kepatuhan, bahwa membangun negara ini bukanlah menjadi kewajiban perorangan, melainkan membangun negara ini menjadi tanggungjawab bersama dari setiap anak bangsa.

Pembayaran pajak tidak tepat waktu dapat berakibat penerimaan negara akan terganggu dan bahkan dapat berkurang, artinya 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. Menurut Rochmat Somitro 1992 penagihan adalah perbuatan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak, kerana wajib pajak tidak mematuhi ketentuan undang-undang pajak, khususnya mengenai pembayaran pajak (Rochmat Soemitro 1992)

Penunggakan pajak dapat berakibat tidak terpenuhinya target penerimaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Kondisi demikian dapat berpengaruh terhadap program pembangunan secara keseluruhan. Sehingga diperlukan solusi untuk memecahkan persoalan melalui penegakan hukum pajak. Penegakan hukum pajak dalam tataran teori mengenal dua cara yakni: Pertama penegakan hukum pajak lingkup administrasi. Kedua, penegakan hukum pajak lewat lembaga peradilan. Penyelesaian tunggakan pajak melalui lingkup administrasi dengan cara sebagaimana diatur dalam undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa, menurut Fasal 2 ayat (1) UU No. 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak dan Surat Paksa, yang berbunyi “ Menteri berwenang menunjuk Pejabat untuk penagihan pajak pusat”. Penagihan pajak pusat dilakukan oleh Jurusita Pajak. Selama pajak dibayar tepat waktu oleh wajib pajak, maka tidak akan dikeluarkan surat penagihan. (Rochmat Soemitro 1992).

Lembaga yang berwenang melakukan penagihan pajak dengan surat paksa adalah Jurusita Pajak, yang secara fungsional sebagai administrasi negara di bawah Menteri Kewangan yang biasa disebut sebagai administrasi pajak. Administrasi pajak adalah lembaga yang ditunjuk sebagai pelaksana penagihan pajak, diberikan tugas oleh undang-undang Penagihan Pajak dan Surat Paksa (PPDSP), melakukan penyitaan atas barang wajib pajak. Secara administrasi perpajakan fungsi budgetair pemungutan pajak dikatakan berhasil, apabila dapat memasukan uang ke kas negara dengan jumlah yang besar. Dalam hubungan ini aparatatur pajak diberikan kewenangan oleh undang-undang melakukan penagihan pajak dengan surat paksa.

Dasar hukum kewenangan Menteri Kewangan melakukan penagihan pajak adalah Fasal 18 ayat (1) Undang-undang Nombor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nombor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Isinya mengatur 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.

Dalam administasi perpajakan dikenal adanya bentuk penagihan pajak. Penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi hutang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan surat paksa, mengusulan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barangyang telah disita. Penagihan dengan surat paksa, penagihan ini pada hakikatnya merupakan cara penagihan pajak yang terakhir dalam hal semua cara penagihan sudah dilakukan, namun wajib pajak tetap membandal tidak juga membayar kewajibannya. Penagihan paksa dikenal sebagai penagihan yang, “keras” dalam rangka melakukan *Law Enforcement* di bidang perpajakan (Moeljo Hadi 2001).

Penagihan pajak dengan surat paksa termasuk dalam penagihan yang bersifat aktif, yang langsung dapat dilaksanakan. Aparatur pajak dapat melakukan tindakan prefentif maupun represif,

namun tetap dengan melalui prosedur yang diatur dalam Undang-undang Nombor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maupun Undang-undang Nombor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dan Surat Paksa. Oleh kerana itu, sebelum penagihan pajak yang bersifat aktif dilakukan, maka terlebih dahulu dilakukan penagihan pajak yang bersifat pasif. Penagihan pajak yang bersifat pasif meliputi: penyerahan surat ketetapan pajak, penerbitan surat teguran dan dilanjutkan berikutnya dengan surat peringatan (Evan Emanuel Sinuling 2013) Lebih lanjut ketentuan Penagihan Pajak dan Surat Paksa dijabarkan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nombor 24/PMK.03/2008 mengenai Tata Cara Pelaksanaan Penagihan dengan Surat Paksa dan Pelaksanaan Penagihan Seketika dan Sekaligus.

Karakteristik penagihan pajak dengan surat paksa memiliki kekuatan hukum eksekutorial, artinya memiliki kekuatan hukum di mana keberadaan surat paksa itu sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yang tidak dapat diajukan banding, sehingga surat paksa langsung dapat dilaksanakan tanpa bantuan putusan pengadilan lagi (Fasal 7 ayat (1) UU Nombor 19 Tahun 2000). Ketentuan ini sebagai bentuk penegasan adanya kewenangan *fiskus* (aparatur perpajakan) sekaligus untuk mewujudkan kepastian hukum, bahawa pelaksanaan penagihan pajak dengan surat paksa dapat dilaksanakan secara langsung, tanpa melalui pihak pengadilan. Penagihan pajak dengan surat paksa juga merupakan salah satu bentuk pengawasan yang dilakukan administrasi pajak dalam rangka memastikan wajib pajak patuh dalam melunasi hutang pajaknya (Moeljo Hadi 2001) Tindakan penagihan pajak dengan surat paksa dilakukan terhadap wajib pajak yang menunggak pajak.

Dengan diberikannya kewenangan oleh undang-undang terhadap *fiskus* (aparatur perpajakan) untuk melakukan penagihan pajak dengan surat paksa menurut pandangan dari beberapa kalangan telah menjadikan lembaga Direktorat Jenderal Pajak sebagai lembaga eksekutif sekaligus yudikatif. Undang-Undang Pajak telah memberikan jaminan hukum pada wajib pajak dari tindakan sewenang-wenang *fiskus*. Maka diperlukan pengawasan, pengawasan bertujuan untuk meminimalisir akibat yang ditimbulkan, sehingga diperlukan kajian secara komprehensif sebelum memutuskan membuat surat paksa. Undang pajak juga telah memberikan saranan kepada wajib pajak apabila *fiskus* dalam melaksanakan surat paksa tidak profesional dan adanya cacat hukum. Dalam konteks ini wajib pajak memiliki hak yang dijamin oleh undang-undang pajak untuk melakukan gugatan banding ke Pengadilan Pajak.

Pada dasarnya surat paksa merupakan salah satu bentuk *law enforcement* dalam penagihan pajak, kerana dalam surat paksa memiliki beberapa instrumen yang dapat diterapkan, iaitu dilakukan dengan penagihan seketika dan sekaligus, surat paksa, sita, lelong, serta pencegahan dan penyanderaan. Instrumen tersebut bagi wajib pajak untuk menumbuhkan kesedaran akan kepatuhan dalam pembayaran pajak, sedangkan bagi petugas pajak dijadikan acuan dalam menjalankan wewenangnya.

Berdasarkan pada huraian tersebut, penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul,

## **“ANALISIS YURIDIS PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA DALAM PENEGAKAN HUKUM PAJAK”.**

### **Pokok Masalah**

1. Apakah kewenangan penagihan pajak dengan surat paksa yang dilakukan oleh aparatur pajak secara teori dapat dibenarkan?.
2. Apakah penegakan hukum oleh aparatur pajak dengan menggunakan surat paksa dapat efektif?.

### **A. Pembahasan**

Pembenaran hukum pajak mengatur atas adanya surat paksa dalam penagihan pajak menjadi keniscayaan. Oleh kerana itu surat paksa merupakan sebuah instrumen dalam hukum pajak yang

keberadaannya sangat diperlukan. Istilah Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa dialokasikan menjadi bagian dari sebuah undang-undang dengan nama Undang-Undang Penagihan Dan Surat Paksa yakni Undang-Undang Nombor 19 Tahun 2000.

Sebagai bahagian yang tidak dapat dipisahkan dari hukum adalah kekuatan adanya alat paksa. Teori Hart (Khudzaifah Dimiyati 2010) menjelaskan bahawa esensi hukum terletak pada penggunaan unsur paksaan. Hal ini dimaksudkan agar setiap warga negara harus mematuhi hukum, dengan demikian bila aturan itu tidak dipatuhi maka negara melalui alat negara (penegak hukum) yang telah diberikan kewenangan untuk menggunakan alat paksa sebagaimana telah diatur dalam aturan undang-undang. Menurut Utrecht, hukum sebagai kaidah merupakan peraturan yang memaksa orang mentaati tata tertib masyarakat (Utrecht 1966). Van Apeldoorn menyatakan bahawa peraturan hukum memaksa maka yang senantiasa dimaksud adalah suatu peraturan hukum yang tidak dapat dikesampingkan oleh peraturan apapun juga. (Utrecht 1966). Unsur paksaan diperlukan dalam setiap jenis hukum baik dalam lingkup hukum privat maupun hukum publik hal ini bertujuan agar setiap orang melaksanakan kewajibannya pada pihak lain secara benar dan tepat.

Hukum publik sebagai himpunan peraturan-peraturan bersifat apriori memaksa, ini berarti peraturan-peraturan yang dari pangkalnya dipersiapkan untuk melakukan tindakan paksa. Juga dalam hukum publik tidak diberikan kebebasan kepada rakyat untuk memilih dalam suatu penyelesaian perselisihan. Misal dalam hukum pidana bila terjadi tindak pidana maka rakyat tidak diberikan kebebasan untuk memilih dalam penyelesaian tindak pidana tersebut, melainkan penegak hukum kepolisian, jaksa, dan hakim secara langsung akan memproses hukum hingga penjatuhan sanksi pidana sebagai alat paksa. Berbeda dalam pajak, maka aparat penegak hukum dalam lingkup pajak bila wajib pajak diduga melakukan pelanggaran, maka akan diberikan sanksi berupa sanksi administrasi berupa bunga, denda dan kenaikan, terakhir dengan diterbitkannya surat paksa bahkan aparat pajak dimungkinkan untuk melakukan tindakan penyanderaan (*gijzeling*) terhadap wajib pajak.

Mochtar Kusumaatmadja 1978 berpendapat bahawa keberadaan hukum berbeda dengan kaedah-kaedah sosial lainnya, yakni bahawa pentaatan ketentuan-ketentuannya dapat dipaksakan dengan suatu cara yang teratur (Mochtar Kusumaatmadja 1978). Pelaksanaan dalam hukum tidak dapat dilaksanakan sendiri tanpa dasar yang jelas, melainkan harus dilakukan sesuai dengan kewenangan yang telah diatur dengan peraturan perundang-undangan, baik mengenai bentuk, cara, dan tatalaksananya dari pihak penegak hukum. Oleh kerana itu dalam negara hukum yang akan melaksanakan penegakan hukum adalah badan atau lembaga yang telah ditunjuk melalui kewenangan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan.

Secara umum alat paksa dalam hukum, baru dapat dieksekusi apabila telah melalui proses di peradilan dengan diterbitkannya putusan hakim yang telah memiliki kekuatan hukum tetap, para pihak telah menerima dan tidak lagi melakukan upaya hukum. Pelaksanaan sebuah putusan dengan eksekusi harus dapat dipatuhi oleh semua pihak. Namun demikian asas tersebut ada pengecualian, misal dalam kasus-kasus tertentu dimungkinkan undang-undang memperbolehkan untuk eksekusi, pada putusan belum memperoleh kekuatan tetap sebagaimana diatur pada Fasal 180 ayat (1) HIR atau Fasal 191 RBG yang menyatakan memungkinkan dilaksanakannya putusan terlebih dahulu atau *uitvoerbaar bij vooraad*. Demikian pula eksekusi juga dapat dijalankan oleh pengadilan terhadap putusan tertentu misal terhadap grose akte baik gros akte hipotik maupun grose akta pengakuan hutang diatur pada Fasal 224 HIR atau Fasal 258 RBG.

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). Ertinya eksekusi baru dapat dilaksanakan bila sudah ada putusan hakim dan

putusan tersebut telah memiliki kekuatan hukum tetap, sehingga mengikat kepada para pihak maka berakhirlah sengketa tersebut.

Berbeda halnya dalam sengketa pajak yang terjadi antara wajib pajak sebagai pembayar pajak dengan pemerintah sebagai pemungut pajak. Kerana dalam hukum pajak menurut R. Santoso Brotodihardjo, sifat hutang pajak pelunasannya dapat dipaksakan secara langsung dengan cara-cara yang dilindungi oleh hukum pajak (R. Santoso Brotodihardjo 1995). Misalnya dilakukan melalui penyitaan, kemudian disusul dengan penjualan-penjualan barang pemilik wajib pajak dimuka umum, bahkan dalam hukum pajak masih dimungkinkan untuk melakukan paksaan badan yang dinamakan penyanderaan (*gijzeling*). Hal demikian sangat diperlukan untuk pemerataan beban sebagai bentuk keadilan sosial ekonomi bagi masyarakat.

Jadi pelaksanaan paksaan dalam pajak dapat dilakukan secara langsung (*parate executie*) dengan tanpa melalui proses pengadilan. Dengan demikian keberadaan paksaan dalam penagihan pajak dapat dilakukan secara langsung. Hal demikian didasarkan pada perintah bahawa surat paksa itu memuat titel *executorial* iaitu dengan kepala kata-kata, "Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhan Yang Maha Esa". Konsekuensi adanya titel *executorial* dalam hukum memiliki kedudukan yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yang langsung dapat dilaksanakan (*in kracht van gewijsde vonnis*) dan tidak dapat ditentang melalui jalan hukum apapun. Hal demikian sama dengan *grosse* dari putusan hakim dalam perkara perdata yang tidak dapat diminta banding lagi pada hakim atasan (Moeljo Hadi 2001). Oleh kerana itu surat paksa dalam hukum pajak ditekankan pada aktifitas penagihan pajaknya, artinya dalam proses dan pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa dapat dilakukan secara langsung dengan tanpa melalui proses pengadilan.

Untuk itu yang dapat dilakukan penagihan pajak dengan Surat Paksa, adalah semua jenis pajak pusat dan pajak daerah serta pengenaan atas sanksi administrasi berupa bunga, denda dan keanaikan. Dalam implementasinya penagihan pajak dengan surat paksa dilakukan oleh jurusita pajak pusat dan oleh jurusita pajak daerah.

Bila ditelusuri lebih lanjut bahawa Surat Paksa pada intinya dapat ditinjau dari dua segi yakni dari segi isi dan dari segi karakteristiknya; Pertama, dari segi isinya Surat Paksa memuat hal-hal sebagai berikut: a. Berkepala dengan kata-kata, "atas nama keadilan" yang dengan Undang-undang Nombor 48 Tahun 2009 Tentang Kekuasaan Kehakiman, Fasal 2 ayat (1) yang berbunyi, "Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa", hal ini menjadi salah satu asas dalam penyelenggaraan kekuasaan kehakiman. b. Nama wajib pajak/ penanggung pajak, keterangan cukup tentang alasan yang menjadi dasar penagihan, perintah membayar. c. Dikeluarkan/ditandatangani oleh Pejabat berwenang yang ditunjuk oleh Menteri Kewangan/ Kepala Daerah. Kedua, dari segi karakteristiknya memuat hal sebagai berikut: a. Memiliki kekuatan hukum yang sama dengan *grosse* putusan hakim dalam perkara perdata yang tidak dapat lagi dilakukan upaya hukum berupa banding. b. Memiliki kekuatan hukum yang tetap (*in kracht van gewijsde*). c. Memiliki fungsi ganda iaitu menagih pajak dan menagih bukan pajak (biaya-biaya penagihan). d. Dapat dilanjutkan dengan tindakan penyitaan, lelang dan bahkan memungkinkan dilakukan penyanderaan.

Kewenangan mengeluarkan Surat Paksa sebagaimana diatur pada Fasal 5 ayat (1) huruf a dan b Undang-Undang Nombor 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, yang menyatakan bahawa, (a). "jurusita pajak bertugas melaksanakan surat paksa seketika dan sekaligus. (b). Memberitahukan Surat Paksa. Jelaslah yang memiliki kewenangan mengeluarkan Surat Paksa adalah jurusita pajak untuk pajak pusat, sedangkan untuk pajak daerah diserahkan kepada kepala daerah untuk menunjuk perwakilannya.

Keberadaan Surat Paksa memiliki kekuatan titel eksekutorial dalam penagihan pajak. Surat Paksa secara prosedural dikeluarkan oleh aparatatur pajak tanpa melalui yudisial proses, melainkan hanya berdasarkan beberapa lembar kertas dengan mengandalkan administratif proses yang sifatnya sederhana. Namun demikian sifat Surat Paksa memiliki keistimewaan dimana Surat Paksa memiliki kekuatan hukum sama dengan putusan pengadilan. Kewenangan ini sangat diperlukan dalam

kerangka melaksanakan tugas penagihan yang dilakukan oleh aparat perpajakan, agar pelaksanaan penagihan pajak berjalan secara efektif bertujuan disamping untuk mewujudkan wajib pajak agar patuh hukum, juga untuk mengamankan penerimaan negara. Sehingga wajib pajak yang tidak mematuhi hukum, maka akan dipaksa oleh aparat pajak, dengan memberikan sanksi sebagaimana diatur dalam KUP mahupun dalam Undang-Undang Penagihan Pajak dan Surat Paksa.

Keberadaan dan fungsi penagihan pajak dengan menggunakan Surat Paksa memiliki makna penting, hal ini dapat dimengerti kerana hukum pajak merupakan bahagian dari hukum publik yang priori memaksa, serta memberikan kewenangan langsung pada negara (pemerintah) dengan mendasarkan pada peraturan hukum yang berlaku. Bila dicermati bahawa tindakan memaksa dalam hukum pajak berbeda dengan tindakan memaksa dalam hukum pidana walaupun secara nyata keduanya bahagian dari hukum publik. Hal ini dapat dilihat tindakan memaksa dalam hukum pajak ditujukan kepada wajib pajak yang tidak menunaikan kewajibannya sebagaimana telah ditentukan dalam hukum pajak materil maupun formil. Sedangkan dalam hukum pidana tindakan memaksa baru dapat dilakukan oleh negara melalui para penegak hukum, apabila telah terjadi perbuatan pidana dalam bentuk pelanggaran ataupun kejahatan yang telah diatur dalam hukum pidana materil. Kewajiban mengadung erti suatu keharusan peranan terhadap suatu tertentu yang disyaratkan oleh hukum atau undang-undang (Purnadi&Ridwan, 1982). Sedangkan yang dimaksud dengan wajib pajak menurut ketentuan Fasal 1 Undang-Undang Nombor 28 tahun 2007 adalah orang atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melaksanakan kewajiban perpajakan.

Peranan aparat pajak dalam melakukan tindakan aktif dalam bentuk pengeluaran Surat Paksa kepada wajib pajak, proses sebelum mengeluarkan Surat Paksa didahului dengan prosedur tentu. Agar ada kepastian hukum, maka Undang-Undang Penagihan dan Surat Paksa, telah mengatur dengan mekanisme dan prosedur tertentu, antarlain wajib pajak terlebih dahulu diberikan surat teguran, surat peringatan terakhir dngan Surat Paksa. Seharusnya bila wajib pajak telah memenuhi kewajibannya dengan baik, maka tidaklah mungkin akan ada tindakan paksa dari aparat pajak. Bagaimanapun kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan, ertinya kewajiban subyek pajak untuk membayar pajak bila telah memenuhi syarat sebagai wajib pajak yang telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan pajak. Namun bila tidak, maka negara melalui kewenangannya dapat menggunakan Surat Paksa atas ketidak patuhan wajib pajak. Jadi dengan cara memaksa, maka negara telah memikulkan kewajiban kepada seseorang untuk menyerahkan sebagian dari kekayaannya. Dengan demikian timbulah suatu kewajiban yang konkrit untuk melakukan suatu prestasi kepada pemerintah (R.Santoso Brotodihardjo 1995). Ertinya dalam hukum pajak penekanan aspek pemaksaan adalah untuk mematuhi kewajiban pelunasan pajak atau pengenaan sanksi administrasi berupa denda, bunga dan kenaikan dalam bentuk finansial.Sedangkan tindakan memaksa yang ditentukan dalam hukum pidana menyangkut pada perbuatan-perbuatan apa saja yang terkriteria sebagai perbuatan pidana sebagaimana ditentukan dalam hukum pidana materil, sehingga setiap pelaku yang melakukan tindak pidana pelanggaran ataupun kejahatan yang telah diatur dalam hukum materil tersebut dikenakan pidana. Untuk itulah tindakan memaksanya juga berpedoman pada teori-teori penyelamatan iaitu pencegahan kejahatan dengan ancaman hukuman atau dengan cara memperbaiki orang yang berbuat jahat, sehingga sifat memaksanya adalah memberikan siksaan atau derita (R.Santoso Brotodihardjo 1995). Ertinya penekanan sifat pemaksaan pada hukum pidana lebih difokuskan pada derita sipelaku yang berupa badan dengan dikenakan hukuman tertentu misal saja sipelaku dikenakan pidana kurungan, penjara bahkan mati.

Berbeza dengan tindakan memaksa dalam hukum pajak diterbitkannya Surat Paksa dalam penagihan hutang pajak yang dialamatkan pada wajib pajak atau penanggung pajak, dilatarbelakangi oleh wajib pajak yang tidak dengan segera menuhi kewajibannya sebagaimana tertulis. Menurut Rochmat Soemitro (1988) bahawahutang pajak adalah hutang yang timbulnya secara khusus, kerana negara (kreditor) terikat dan tidak dapat memilih secara bebas, siapa yang akan dijadikan debiturnya (Rochmat Soemitro 1988). Hal ini terjadi hutang pajak timbul kerana undang-undang. Oleh sebab itu hutang pajak memiliki kekhususan dan karakteristik tersendiri antara lain:

1. Hutang pajak lahir kerana undang-undang, undang-undang telah menentukan bahawa setiap subyek pajak yang telah memenuhi syarat sebagai wajib pajak, diwajibkan untuk membayar pajak. Tidaklah mungkin timbulnya hutang pajak terjadi kerana adanya perjanjian antara wajib pajak dengan pemerintah sebagaimana diatur pada Fasal 1233 KUHPdt. Untuk itu para ahli berpendapat, bahawa hutang pajak termasuk bentuk perikatan yang diatur dalam buku ke III KUHPdt, lahir kerana undang-undang.

Bila dicermati terdapat perbezaan yang mendasar antar perikatan dalam hukum pajak dengan perikatan yang ada dalam hukum perdata. Menurut Rochmat Soemitro (1992), bahawa perikatan dalam hukum perdata adalah perikatan yang sempurna, kerana hak selalu berhadapan dengan kewajiban. Dalam jual beli umpamanya hak sipembeli berhadapan langsung dengan kewajiban penjual (Rochmat Soemitro 1992). Sedangkan dalam hukum pajak penguasa berhadapan dengan wajib pajak. Penguasa mempunyai hak untuk memungut pajak dan wajib pajak mempunyai kewajiban untuk membayar pajak, juga imbalan tidak diterima langsung oleh wajib pajak setelah membayar pajak, melainkan imbalan diberikan oleh pemerintah secara kolektif, inilah yang membedakan antara perikatan pajak dengan perikatan perdata.

2. Kedudukan para pihak tidaklah setara di mana pemerintah memiliki kedudukan lebih tinggi dibandingkan dengan wajib pajak, untuk itu negara memiliki hak *preferensi* (hak mendahului). Konsekuensinya maka dalam pelunasan hutang pajak tidak dimaksudkan untuk memberikan hak yang berdiri sendiri, akan tetapi pembentuk undang-undang telah memberikan penegasan bahawa hak mendahului dimaksud tidak hanya berada pada hak-hak perseorangan untuk memperoleh pelunasan hutang dari seorang debitur, tetapi juga ada beberapa alasan pembedaan yang memberikan kedudukan (pemerintah cq Direktorat Jenderal Pajak) sebagai kreditur *preferent* sebagai berikut (La Ode Husen 2009):
  - 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.
3. Untuk memberikan kepastian hukum, bahawa wajib pajak harus melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan yang ditetapkan oleh undang-undang. Dalam hubungan ini Muljo Hadi, 2001 berpendapat bahawa hak mendahului baru timbul apabila wajib pajak/penanggung pajak pada saat yang sama mempunyai hutang pribadi (perdata), juga mempunyai hutang terhadap negara (fiscus) dimana kemampuan membayar tidak mencakupi untuk melunasi hutang-hutangnya. Dalam keadaan demikian maka hutang terhadap negara berupa pajak mendapatkan prioritas utama untuk mendapatkan pelunasan. (Moeljo Hadi 2001)
4. Keberadaan negara sebagai kreditur dalam hutang pajak, hal demikian dimaknai kreditur bukan dalam erti umum. Oleh kerana negara terikat dan tidak dapat secara bebas untuk menentukan siapa-siapa lagi yang akan menjadi debiturnya. Keberadaan rakyat sebagai debitur dalam hutang pajak adanya ditentukan berdasarkan undang-undang. Dengan demikian kedudukan negara sebagai kreditur dan wajib pajak sebagai debitur dalam hutang pajak tidaklah sama seperti dalam hukum perdata. Hal demikian berbeza dengan 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). Oleh kerana itu keberadaan pengertian hukum pajak memiliki makna dan fungsi yang penting dalam penegakan hukum, baik bagi penegak hukum pajak maupun bagi wajib pajak. Bagi penegak hukum pajak dalam menggunakan wewenang dan kewajibannya, sebaliknya bagi wajib pajak dapat dijadikan pedoman dalam melaksanakan hak dan kewajibannya (Muhammad Djafar Saidi 2007).



Pengertian Surat Paksa berdasarkan Fasal 1 angka 12 Undang-Undang Nombor 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak dan Surat Paksa, berbunyi, “surat perintah membayar hutang pajak”. Sehingga Surat Paksa dapatlah dikatakan sebagai bentuk keputusan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang, dengan memiliki titel *executorial* dan sudah *in kracht van gewijsdevonniss*, kepada wajib pajak yang namanya tercantum dalam Surat Paksa untuk membayar hutang pajak dalam jangka waktu yang telah ditetapkan.

Bila ditinjau dari segi hukum administrasi negara pada dasarnya Surat Paksa itu dikategorikan sebagai *beschikking* dikeluarkan pejabat pemerintah (administrasi pajak), perbuatan pejabat itu memiliki akibat hukum bagi pihak yang menerima Surat Paksa, berupa sita, lelang bahkan penyanderaan (*gijzeling*). Prins 1978 memberikan definisi yang dinamakan *beschikking* (putusan) sebagai tindakan hukum yang bersifat sepihak dalam bidang pemerintahan, dilakukan oleh suatu badan pemerintah berdasarkan wewenang yang luar biasa (yakni wewenang menurut hukum publik) (Prins & Kosim 1978).

Dengan demikian jelaslah dari pendapat tersebut, menunjukkan bahawa penagihan pajak dengan Surat Paksa hakikatnya merupakan bentuk dari keputusan dari tindakan pemerintah yang berkaitan dengan tindakan pemungutan pajak yang diatur dalam lingkup hukum publik. Perbuatan hukum publik dalam penagihan pajak merupakan perbuatan hukum publik bersegi satu, melihat pada kenyataannya perbuatan penagihan pajak itu dilakukan secara sepihak oleh aparat pajak. Perbuatan sepihak tersebut sebagai bentuk tanggungjawab aparat pajak dalam melaksanakan kewenangan sebagaimana ditentukan dalam Undang-Undang Nombor 19 Tahun 2000 Tentang penagihan Pajak Dan Surat Paksa.

Surat Paksa berisi surat perintah dari aparat pajak yang ditujukan kepada wajib pajak untuk melakukan pembayaran pajak atau melunasi hutang pajaknya. Jadi Surat Paksa bererti pemberian beban kepada wajib pajak berupa kewajiban kewangan. Kewajiban kewangan yang dibebankan pada wajib pajak berupa hutang pajak dan biaya penagihan pajak. Hutang Pajak berdasarkan Fasal 1 angka 8 Undang-Undang Nombor 19 Tahun 2000, adalah pajak yang masih dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Ditilik dari pejabat pemerintah dalam hal ini aparat pajak yang mengeluarkan Surat Paksa secara struktur organisasi di bawah kendali eksekutif, yang disertai fungsi untuk melaksanakan urusan pemerintahan berkaitan dengan bidang kewangan khususnya dalam penagihan pajak. Dengan demikian pengeluaran Surat Paksa hakikatnya hanya diberlakukan untuk wajib pajak yang telah diberikan surat teguran dan peringatan, namun yang bersangkutan tetap tidak memenuhi kewajibannya. Sehingga wajib pajak dikatakan telah melakukan pelanggaran hukum kerana tidak melakukan pelunasan atas pajak yang terhutang.

Berkaitan dengan hal di atas menurut Philipus M. Hadjon (1993) pelaksanaan suatu sanksi pemerintahan yang berlaku sebagai keputusan (ketetapan) yang memberi beban (*belastende beschikking*) adalah hakekat (sifat) dari sanksi administrasi (Philipus 1993). Ini bererti Surat Paksa merupakan pelaksanaan sanksi pemerintah yang berlaku sebagai bentuk keputusan yang memberikan beban kepada wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban pelunasan hutang pajak disertai dengan sanksi administrasi berupa bunga, denda dan kenaikan.

Huraian tersebut menunjukan bahawa Surat Paksa yang dikeluarkan oleh aparat pajak, merupakan bentuk tanggungjawab aparat pajak dalam melaksanakan tugas dan kewenangannya. Sehingga legalitas perbuatan hukum yang dilakukan oleh aparat pajak dalam penagihan pajak adalah sah menurut hukum. Demikian pula apabila Surat Paksa dihubungkan dengan teori tentang tindakan pemerintah dalam pemungutan pajak menggunakan Surat Paksa. Maka Surat Paksa tergolong sebagai bentuk putusan yang menjadi objek kajian hukum administrasi negara. Tindakan aparat pajak dalam mengeluarkan Surat Paksa mempunyai akibat hukum bagi wajib pajak

sehingga apabila tidak dilaksanakan wajib pajak kena sanksi berupa sita, lelang bahkan bentuk penyanderaan.

Hukum menjadi kebutuhan dari bahagian hidup manusia manakala hukum itu dirasakan manfaatnya, dapat memberikan perlindungan hukum, mampu diaplikasikan serta dipatuhinya. Ketentuan Undang-Undang Nombor 28 tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan (KUP). Kedudukan KUP sebagai "*kader wet*" merupakan payung dari semua perturan perundang-undangan perpajakan yang bersifat sektoral. KUP kemudian diatur lebih lanjut dalam undang-undang sektoral pajak lainnya, misal Undang-Undang Pajak Penghasilan, Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Barang Mewah (PPn. Bm) Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan dan sebagainya.

Penegakan hukum dalam hukum pajak diertikan penarapan hukum *in abtrakto ke inkonkrito*. In *abstrakto* diwujudkan dalam bentuk peraturan perundang-undangan perpajakan baik yang daitur dalam KUP maupun Undang-undang sektoral perpajakan Sedangkan inkonkrito bentuk perbuatan konkrit dalam lingkup perpajakan yang telah diatur dalam hukum pajak formil misal pendaftaran untuk memperoleh NPWP, pengisian surat pemberitahuan secara benar dan jujur dan sebagainya.

Saranan penegakan hukum dengan Surat Paksa sebagai bahagian yang tidak dapat dipisahkan dalam kontek hukum pajak. Hukum pajak mengenal dua cara dalam penegakan atau penyelesaian sengketa pajak antara lain: (a). Penyelesaian sengketa di luar lingkungan peradilan. (b). Penyelesaian sengketa dalam lingkungan peradilan.

Penyelesaian sengketa di luar lingkungan peradilan dilakukan oleh lembaga yang mengeluarkan keputusan, misal pajak pusat melalui Direktorat Jenderal Pajak dan untuk pajak daerah melalui kepala daerah. Rochmat Soemitro 1976 berpendapat dalam penyelesaian sengekta pajak dikenal dua sistem peradilan melalui *administratieve rechtpraak* yakni administrasi murni atau peradilan administrasi dalam erti sempit, sedangkan *administratief beroep* peradilan dalam erti tidak murni (Rochmat Soemitro 1976).

Suatu dikatakan sebagai peradilan apabila memenuhi unsur-unsur adalah sebagai berikut: a. Adanya suatu aturan hukum yang abstrak yang mengikat umum, yang dapat diterapkan pada suatu persoalan. b. Adanya suatu perselisihan yang konkrit. c. Ada sekurang-kurangnya dua pihak. d. Adanya suatu aparat peradilan yang berwenang memutuskan perselisihan (Rochmat Soemitro 1976).

Persyaratan yang disebut di atas sebagai persyaratan yang harus dipenuhi oleh peradilan administrasi murni. Sedangkan untuk persyaratan sebagai peradilan administrasi ditambah lagi dengan dua unsur yakni: a. Sifat aturan hukum yang harus diterapkan adalah aturan-aturan yang letaknya dalam Hukum Tata Negara dan Hukum Administrasi Negara. b. Sekurang-kurangnya ada dua pihak, salah satu pihak harus administrasi dalm erti kata pemerintah dalam fungsinya sebagai pelaksana. Pemerintah adalah suatu pengertian yang abstrak, dan tentunya hanya dapat bertindak melalui orang-orang tentu dalam jabatannya yang tertentu juga (Rochmat Soemitro 1976).

Berdasarkan pada syarat dan kriteria di atas, maka penegakan hukum pajak di luar lingkungan peradilan termasuk dalam peradilan administrasi tidak murni. Bohari (2004) menyatakan bahawa, peradilan administrasi tidak murni adalah peradilan yang tidak sepenuhnya memenuhi syarat-syarat peradilan administrasi murni seperti tersebut di atas, umpamanya kerana tidak nyata terdapat perselisihan (Bohari 2004). Penyelesaian sengketa yang demikian menunjukkan sengketa terjadi antara aparat pajak dengan wajib pajak, namun pihak yang menyelesaikan sengketa itu adalah salah satu pihak yang bersengketa yakni atasan dari apatur pajak (Dektur Jenderal Pajak). Sehingga sengketa itu diselesaikan oleh salah satu pihak atau termasuk pengaruh salah satu pihak, sehingga peradilan ini lazim disebut peradilan semu. Contoh dari peradilan semu lembaga keberatan pajak (*doleansi*).

Disebut peradilan administrasi murni merupakan suatu peradilan administrasi yang memenuhi syarat-syarat seperti diuraikan di atas, menyerupai peradilan yang dilakukan oleh

pengadilan biasa. Ciri-ciri khas untuk suatu peradilan murni ialah adanya suatu hubungan segitiga antara pihak dan badan atau pejabat yang mengadili (Bohari 2004). Badan atau pejabat yang mengadili perkara ini merupakan badan atau pejabat tertentu atau terpisah.

Bila ditelusuri dan dicermati lebih lanjut bahawa penyelesaian melalui peradilan administrasi murni ditemukan adanya kepastian hukum, oleh kerana yang menyelesaikan sengketa itu pihak lain yakni hakim bukan merupakan bahagian dari mereka yang bersengketa, sehingga putusannya bersifat independen ertinya tidak ada pemihakan atau pengaruh dari pihak manapun. Misal dalam penyelesaian sengketa administrasi perpajakan bila wajib pajak tidak puas atas putusan keberatan, maka wajib pajak dapat melakukan upaya hukum ke Pengadilan pajak, terakhir bila wajib pajak tidak puas atas putusan Pengadilan Pajak wajib pajak hanya dapat melakukan upaya hukum ke Mahkamah Agung melalui Peninjauan Kembali (PK). Sedangkan di bidang pidana perpajakan menjadi kompetensi peradilan umum, melalui Pengadilan Negeri, Pengadilan Tinggi, dan terakhir ke Mahkamah Agung (MA) melalui Kasasi dan Peninjauan Kembali (PK).

Pengihan pajak dengan Surat Paksa merupakan bahagian dari salah satu penyelesaian sengketa pajak, yang terletak di luar lingkungan peradilan atau juga dapat dikatakan penyelesaian sengketa melalui peradilan administrasi. Oleh kerana itu bila wajib pajak tidak puas atas pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa oleh Jurusita Pajak, maka wajib pajak dapat melakukan upaya bading dengan gugatan ke Pengadilan Pajak. Dengan demikian Pengadilan Pajak memiliki kewenangan dalam 2 (dua) macam upaya hukum, yakni gugatan dan banding. Dalam hal banding Pengadilan Pajak hanya berwenang memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan (Fasal 31 ayat (2) UU No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak). Sedangkan dalam hal gugatan Pengadilan Pajak berwenang memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atas keputusan pembetulan (Fasal 23 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2007).

Dengan demikian istilah gugatan dan banding, dalam sistem peradilan pajak menurut Undang-Undang Nombor 14 tahun 2002 mempunyai makna yang berbeda dengan istilah “gugatan” dan “bading” dalam sistem peradilan dalam lingkungan peradilan umum, militer, tata usaha negara dan peradilan agama. Oleh kerana dalam Undang-Undang Nombor 48 Tahun 2009 Tentang Kekuasaan Keahakiman, hanya mengenal 4 lingkungan peradilan. Istilah banding dalam undang-undang tersebut, menunjukkan bentuk upaya hukum dari pengadilan yang lebih rendah (tingkat pertama) ke pengadilan yang lebih tinggi (Pengadilan Tinggi), misal dari Pengadilan Negeri banding ke Pengadilan Tinggi, Pengadilan Agama mengajukan banding ke Pengadilan Tinggi Agama dan sebagainya. Namun dalam peradilan pajak, pemaknaan gugatan menunjukkan bahawa sengketa tersebut belum diajukan pada upaya hukum lain. Jadi merupakan proses yang pertama kali oleh wajib pajak untuk menempuh upaya hukum ke Pengadilan Pajak, sedangkan istilah banding, wajib pajak sudah pernah menempuh upaya hukum lain melalui upaya administratif berupa keberatan, yakni ke Direjen Pajak atau Dirjen Bea dan Cukai atau Kepala Daerah (Galang Asmara 2006) .

Banding pajak bila dicermati menunjukkan bahawa, bukan istilah banding yang dimaksudkan dalam 4 lingkungan peradilan, melainkan banding dimaknai dengan banding administratif seperti penyelesaian sengketa pajak pada saat berlakunya Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) dan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BSP), penekanan banding dalam konteks ini bukan merupakan bentuk upaya hukum ke jenjang peradilan yang lebih tinggi, sehingga menimbulkan kerancuan istilah (*contradictio intermenis*), dan tidaklah tepat penggunaan istilah tersebut, kerana penamaan Pengadilan Pajak berbeda dengan MPP dan BPSP dan kedudukan dan kewenangannya.

Efektifitas pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa yang dilakukan oleh aparatur pajak, hakikatnya merupakan alat paksa terakhir. Dilihat dari sisi wajib pajak gugatan atas pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa merupakan bentuk upaya hukum yang pertama kali yang dilakukan oleh wajib pajak, sebelum wajib pajak mengajukan upaya hukum lain. Maka berdasarkan Fasal 8 Undang-Undang Nombor 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak dan Surat Paksa, menunjukan bahawa penagihan pajak dengan Surat Paksa memuat syarat adalah sebagai berikut: (1). Surat Paksa diterbitkan apabila: (a).Penanggung pajak tidak melunasi hutang pajak dan

kepadanya telah diterbitkan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat yang sejenis; (b). Terhadap Penagging Pajak telah dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus atau; (c). Penagging pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak. (2). Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis diterbitkan apabila Penagging Pajak tidak melunasi hutang pajaknya sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran. Berdasarkan pada hasil penelitian yang dilakukan oleh Dina Fatmadika, Heru Susilo dan Rosita Rachma Agusti (2016) menunjukkan bahwa surat paksa berpengaruh signifikan terhadap pencairan tunggakan pajak Contoh Studi pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama di Malang Utara Berdasarkan data pada tahun 2016 dari pencairan wang tunggakan pajak sebesar Rp. 14,353,365,188 dengan penagihan pajak surat paksa berkisar 19.65% (Dina Fatmadika, Heru Susilo dan Rosita Rachma Agusti 2016).

Mendasarkan pada ketentuan Fasal 8 tersebut, maka sebenarnya penagihan pajak dengan Surat Paksa sebagai bentuk tanggungjawab pemerintah melalui aparat pajak untuk melaksanakan kewenangannya. Namun dalam melaksanakan kewenangannya, aparat pajak terlebih dahulu harus menggunakan prosedur tertentu sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Penagihan Pajak dan Surat Paksa. Sehingga hakikat dilaksanakannya Penagihan Pajak dengan Surat Paksa disamping untuk percepatan pemasukan wang ke kas negara, juga sebagai upaya mewujudkan kepastian hukum. Secara yuridis penagihan pajak dengan Surat Paksa akan dapat mengefektifkan dalam penagihan pajak yang pada gilirannya akan mempercepat pemasukan wang ke kas negara atau kas daerah. Sisi lain penagihan pajak dengan Surat Paksa tidaklah dapat dilakukan secara sewenang-wenang oleh aparat pajak. Kerana Undang-undang Pajak Penagihan Pajak dengan Surat Paksa telah memberikan perlindungan dan jaminan hukum pada wajib pajak. Bentuk jaminan dan perlindungan hukum itu berupa sebelum wajib pajak diberikan surat paksa harus dilakukan terlebih dahulu dengan diberikan surat teguran dan peringatan. Sehingga Surat Paksa yang diterbitkan dengan tanpa melalui proses tersebut bertentangan dengan hukum.

## KESIMPULAN

Kewenangan penagihan pajak dengan Surat Paksa yang dilakukan oleh aparat pajak secara teori dapat dibenarkan. Kerana kewenangan itu sebagai bahagian yang melekat pada pejabat organ negara (Direktorat Jenderal Pajak). Diimplementasikan kewenangan tersebut dalam bentuk *beschikking*, dengan menerbitkan surat penagihan Pajak dengan Paksa. Kedudukan Surat Paksa dalam sistem hukum merupakan bentuk *law inforcement* yang keras terhadap wajib pajak, sebagaimana telah diatur dalam Undang-Undang Nombor 19 Tahun 2000, memiliki kekuatan hukum eksekutorial sama dengan putusan pengadilan, sehingga dapat langsung dieksekusi. Efektifitas penegakan hukum oleh aparat pajak dengan menggunakan Surat Paksa, belum seluruhnya berjalan efektif terbukti masih adanya tunggakan wajib walaupun sudah diberikan surat paksa. Oleh kerana itu penagihan pajak dengan Surat Paksa dalam sitem penagihan pajak, merupakan bentuk tindakan hukum awal yang dapat dilakukan oleh aparat pajak. Surat Paksa dikeluarkan apabila wajib pajak sudah dilakukan teguran dan peringatan, namun wajib pajak tidak juga mematuhi. Penagihan pajak dengan Surat Paksa juga memiliki fungsi sebagai tindakan percepatan dalam pemasukan wang ke kas negara atau kas daerah.

## RUJUKAN

- Bohari. 2004. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Dina Fatmadika, Heru Susilo, Rosita Rachma Agusti. Pengaruh Surat Teguran Terhadap Pencairan Tunggakan Pajak Dengan Surat Paksa Sebagai Variabel Intervening (Studi Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Malang Utara). *Jurnal Perpajakan (JEJAK)* Vol. 9 No. 1 Tahun 2016, halaman 4.
- E. Utrecht. 1966. *Pengantar Dalam Hukum Indonesia*. Jakarta: PT Penerbitan Universitas Jakarta.
- Evans Emanuel Sinulingga, Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000. *Jurnal Lex Administratum*, Vol. I/N0.1/Jan-Mrt/2013, halaman 19.
- Galang Asmara. 2006. *Peradilan Pajak & Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) Dalam Hukum Pajak di Indonesia*. Yogyakarta: Laks Bang Pressindo.

- Khudzaifah Dimiyati. 2010. *Teori Sasi Hukum Studi Tentang Perkembangan Pemikiran Hukum Di Indonesia 1945 -1990*. Yogyakarta: Genta Publishing
- La Ode Husen. 2009. *Hukum Pajak dan Hak Privilege*. Bandung: CV. Utomo.
- Mochtar Kusumaatmadja. 1978. *Fungsi dan Perkembangan Hukum Dalam Pembangunan Nasional*, Bandung: Bina Cipta.
- Moeljo Hadi. 2001. *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Oleh Juru Sita Pajak Pusat dan Daerah Berdasarkan pada UU No. 19 Tahun 2000*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Muhammad Djafar Saidi. 2007. *Pembabaran Hukum Pajak*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Pandapotan Ritonga, Pengaruh Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Medan Timur. *Jurnal Ilmiah Santikom* Vol. 11 No. 3, September 2012, halaman 216.
- Philipus M. Hadjon, R. Sri Soemantri Martosoewignjo, Sjachran Basah, Bagir Manan, H.M. Laica Marzuki, J.B.J.M. ten Berge, P.J.J.van Buuren dan F.A.M.Stroink. 1993. *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Cetakan ke empat. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Purnadi Purbacaraka & A. Ridwan Halim. 1982. *Filsafat Hukum Pidana (dalam Tanya Jawab)*. Jakarta: Rajawali.
- R. Santoso Brotodihardjo. 1995. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT. Eresco.
- RDH. Koesumahatmadja. 1975. *Pengantar Hukum Tata Negara Indonesia*. Bandung: Alumni
- Rochmat Soemitro. 1976. *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Cetakan ke empat. Bandung: PT.Eresco.
- Rochmat Soemitro. 1988. *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Bandung: PT. Eresco.
- Rochmat Soemitro. 1992. *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung: PT. Eresco.
- T. Gilarso. 2004. *Pengantar Ilmu Ekonomi Makro*, Edisi Revisi. Yogyakarta: Kanisius.
- W.F. Prins & R. Kosim Adisapoetra. 1978. *Pengantar Ilmu Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Pradnya Paramita.
- Wiratni Ahmadi. 1996. *Pajak Tanah Sebagai Upaya Sinkronisasi Kebijakan Pengenaan pajak Tanah dan Kebijakan Pertanahan di Indonesia*, Disertasi Universitas Padjadjaran, Bandung.

Efendi Ibnususilo (Ph.D)

Faculty of law and Program Magister of Law of Post Graduate Of  
Islamic Univesity of Riau  
Jl. Kaharudin Nasution No. 113  
Pekanbaru, Riau Province  
Email: efendiibnususilo@yahoo.co.id

Abdul Hadi Anshory, M.H.

Faculty of law and Program Magister of Law of Post Graduate Of  
Islamic Univesity of Riau  
Jl. Kaharudin Nasution No. 113  
Pekanbaru, Riau Province  
Email: abdulhadi@law.uir.ac.id

Aryo Akbar, M.H.

Faculty of law Islamic Univesity of Riau  
Jl. Kaharudin Nasution No. 113  
Pekanbaru, Riau Province  
Email: aryoakbar@law.uir.ac.id

Submitted: 15 October 2018

Accepted: 29 January 2019