

Aspek Hukum Kegiatan Perpajakan Dalam Perspektif Hukum Perdata

Hulman Panjaitan¹

¹ Faculty of Law, Universitas Kristen Indonesia, Indonesia. E-mail: hulman.panjaitan@uki.ac.id

Abstract: *Even though taxation activities are the actions of state administration officials in collecting taxes from their citizens, they are substantially an engagement. The state is the tax collector (creditor) and the taxpayer is the taxpayer (debtor). Therefore, the legal aspect of the engagement is dominant in taxation activities. Several aspects of civil law can be described, both material civil law, especially those relating to engagements as regulated in book III of the Civil Code and formal civil law relating to execution. Among them are related to the legal aspects of taxation activities in the perspective of engagement law, the expiration of tax debts, default and legal consequences and their execution. This includes hostage measures (gijzeling) that can be imposed on the taxpayer who in bad faith does not carry out his tax obligations.*

Keywords: *taxation; obligations; civil law.*

How to Site: Hulman Panjaitan (2022). Aspek Hukum Kegiatan Perpajakan Dalam Perspektif Hukum Perdata. Jurnal hukum to-ra, 8(3), pp 302-315. DOI.10.55809/tora.v8i3.155

Introduction

Pajak merupakan penerimaan negara yang ditarik dari masyarakat berdasarkan undang-undang yang diciptakan negara dan diperuntukkan untuk membelanjai kehidupan negara dalam melaksanakan tugas-tugas demi kepentingan umum dan pada gilirannya kepentingan umum ini akan meliputi kepentingan antar individu sebagai anggota masyarakat. Dengan demikian, pajak merupakan salah satu sumber pendapatan negara yang ditarik dari masyarakat untuk kemudian dihimpun oleh negara dan pada gilirannya dikembalikan kepada masyarakat melalui anggaran rutin dan program-program pembangunan.

Rochmat Sumitro mengemukakan bahwa pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat-syarat yang ditentukan dalam undang-undang (*tatbestand*) untuk membayar sejumlah uang kepada (kas negara) yang dapat dipakasakan, tanpa mendapatkan suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (rutin dan pembangunan) dan yang digunakan sebagai alat pendorong, penghambat untuk mencapai tujuan di luar bidang keuangan.¹

¹ Rochmat Sumitro dalam Hulman Panjaitan, *Hukum Pajak (Bagian Pertama)*, AHAEM PETEHAEM, Jakarta, 1996, hal 19.

Demikian juga dengan pengertian pajak menurut undang-undang sebagaimana terdapat dalam Pasal 1 angka 1 UU No. 6 Tahun 1983 sebagaimana dirubah terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009, pajak adalah kontribusi wajib kepada Negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebsar-besarnya kemakmuran rakyat.

Berdasarkan kedua pengertian pajak sebagaimana diuraikan di atas, dapat dikemukakan bahwa pajak sangat erat kaitannya dengan hukum perdata, khususnya yang diatur dalam buku III KUHPerdata tentang Perikatan (*van verbintennis*). Hal ini semakin diperkuat dengan terminologi “utang pajak” sebagai objek dominan dari kegiatan perpajakan. Pajak merupakan utang kepada negara yang harus dibayar atau dilunasi sesuai dengan waktu jatuh tempo yang telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Dengan terminologi “utang pajak”, cukup menunjukkan bahwa kegiatan perpajakan merupakan suatu perikatan. Pendekatan pajak dari segi hukum memberikan pengertian bahwa pajak adalah perikatan, khususnya perikatan yang timbul dari undang undang semata-mata. Lebih lanjut akan dilakukan penelitian terhadap aspek hukum perdata dari kegiatan perpajakan yang sebagaimana diuraikan di atas bahwa pajak adalah perikatan. Sebagai suatu perikatan, bagaimana keterkaitan antara perikatan yang terdapat dalam buku III KUHPerdata dengan kegiatan perpajakan, termasuk asas-asas yang terkandung di dalamnya.

Dalam kaitannya dengan penulisan karya ilmiah ini, penulis mempergunakan metode penelitian juridis normatif dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan, dimana penelitian ditujukan terhadap asa-asis dan kaidah-kaidah hukum yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Penelitian dilakukan melalui penelitian kepustakaan untuk mendapatkan data sekunder dalam bentuk bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier.

Discussion

Berdasarkan data sekunder yang diperoleh melalui penelitian kepustakaan atau studi literatur, dapat diuraikan secara komprehensif beberapa hal penting dalam kegiatan perpajakan dari aspek hukum perdata, khususnya dalam aspek-aspek sebagai berikut.

Aspek Perikatan

Dalam perspektif hukum, antara pajak sebagai suatu perikatan dengan perikatan dalam hukum perdata dapat dibedakan sebagai berikut:

- a. Pajak sebagai suatu perikatan, keabsahannya tergantung kepada undang undang yaitu pada saat seseorang subjek pajak memenuhi syarat-syarat objektif perpajakan, yaitu perbuatan, peristiwa dan keadaan (*tatbestand*). Undang undanglah yang mewajibkan seseorang untuk melakukan kewajiban

pembayaran pajak. Sedangkan perikatan dalam perspektif hukum perdata, keabsahannya didasarkan kepada Pasal 1320 KUHPerdata.

- b. Perikatan pajak merupakan perikatan sepihak sedangkan perikatan dalam perspektif hukum perdata pada umumnya merupakan perikatan timbal balik. Perhatikan rumusan pajak menurut undang undang (otentik) dengan adanya kata-kata “... dengan tidak mendapat imbalan secara langsung” cukup membuktikan bahwa perikatan pajak merupakan perikatan sepihak. Dalam kegiatan perpajakan sebagai suatu perikatan sepihak, satu pihak hanya mempunyai hak tanpa kewajiban dan pihak lainnya hanya mempunyai kewajiban tanpa mempunyai hak. Wajib pajak sebagai salah satu pihak dalam perikatan pajak hanya mempunyai kewajiban tanpa ada hak sedangkan pada pemerintah di pihak lainnya hanya mempunyai hak tanpa kewajiban. Sekalipun harus digarisbawahi bahwa pengertian hak dan kewajiban dalam hal ini adalah hak dan kewajiban yang sifatnya langsung dan bersifat individual.

Berbeda halnya dengan perikatan dalam perspektif hukum perdata yang pada umumnya merupakan perikatan timbal balik, yaitu suatu jenis perikatan yang memberikan hak dan kewajiban bagi masing-masing pihak. Apa yang merupakan hak di satu pihak merupakan kewajiban bagi pihak lainnya demikian sebaliknya.

- c. Pengaturan alat paksa yang berbeda.

Jika terjadi wanprestasi dalam bentuk tidak melakukan prestasi sama sekali yang dilakukan dengan itikad tidak baik dalam perikatan pajak dengan perikatan dalam perspektif hukum perdata, terdapat pengaturan alat paksa yang berbeda. Alat paksa yang dimaksudkan disini adalah upaya paksa oleh kreditur terhadap debitur dalam rangka pelunasan utangnya.

Akibat hukum wanprestasi dalam pelaksanaan utang pajak yang dengan sengaja dan dengan itikad tidak baik untuk tidak melunasi utang pajaknya dapat dikenakan upaya paksa badan atau sandera (*gijzeling*) sebagai alat paksa. Penyanderaan adalah pengekangan untuk sementara waktu kebebasan Penanggung Pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu.² Menurut UU No. 19 Tahun 2000³ dan aturan organiknya, maka persyaratan seorang Penanggung Pajak yang dapat disandera adalah :

- a) Mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya Rp. 100.000.000,- (seratus juta rupiah),-
- b) Diragukan tidak baiknya dalam melunasi utang pajak.

² Indonesia, *Undang Undang tentang Perubahan Atas UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, Nomor 19 Tahun 2000*, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 No 129, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3987, Pasal 1 angka 21 jo Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 No 249, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4051.

³ Undang Undang ini adalah tentang Perubahan Atas UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa jo PP No. 137 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa jo Keputusan Menteri Keuangan dan Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia No. M-02.UM.09.01 Tahun 2003 dan No. 294/KMK.03/2003 tentang Tata Cara Penitipan Penanggung Pajak yang Disandera.

c) Telah lewat 14 (empat belas) hari sejak Surat Paksa diberitahukan kepada Penanggung Pajak.

d) Telah mendapat ijin tertulis dari Menteri Keuangan.

Berdasarkan uraian di atas, intinya adalah akibat hukum wanprestasi dalam perikatan pajak dapat dilakukan penyanderaan sebagaimana diatur dalam undang-undang tentang penagihan pajak dengan surat paksa.

Pengaturan alat paksa atau upaya paksa badan terdapat dan diatur dalam peraturan yang berbeda dalam sejarah pengaturannya yang diatur dalam Pasal 209 s/d Pasal 214 HIR⁴ dan/atau Pasal 242 s/d Pasal 258 Rbg⁵.

Pasal 209 HIR pada prinsipnya menentukan bahwa jika tidak ada atau tidak cukup barang untuk menjalankan putusan seorang berkewajiban dapat disandera. Dengan demikian, menurut HIR/Rbg, seorang Tergugat yang tidak dapat melaksanakan isi putusan dan tidak mempunyai barang yang cukup untuk itu dapat dilakukan penyanderaan atau upaya paksa badan⁶ melalui penetapan Pengadilan sebagai bentuk eksekusi putusan pengadilan. Dalam perkembangan selanjutnya Mahkamah Agung Republik Indonesia (MARI) melalui Surat Edaran No. 2 Tahun 1964 dan Surat Edaran No. 4 Tahun 1975 telah memerintahkan kepada para Ketua Pengadilan dan hakim di seluruh Indonesia untuk tidak mempergunakan lagi peraturan sandera yang diatur dalam HIR atau Rbg dengan alasan dianggap bertentangan dengan perikemanusiaan.⁷

Namun selanjutnya, MARI telah mengeluarkan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan yang mencabut SEMA No. 2 Tahun 1964 dan SEMA No. 4 Tahun 1975 dengan pertimbangannya bahwa pembekuan penerapan lembaga *gijzeling* sebagaimana diatur dalam SEMA No. 2 Tahun 1964 dan SEMA No. 4 Tahun 1975 yang menginstruksikan kepada para Ketua Pengadilan dan Hakim untuk tidak mempergunakan lagi peraturan-peraturan mengenai *gijzeling* yang diatur dalam Pasal 209 sampai dengan Pasal 224 *Reglement* Indonesia yang diperbaharui (HIR) serta Pasal 242 sampai dengan Pasal 258 *Reglemen* Hukum Acara untuk Daerah Luar Jawa dan Madura (Rbg), dipandang tidak sesuai lagi dengan keadaan dan kebutuhan hukum dalam rangka penegakan hukum dan keadilan serta pembangunan ekonomi bangsa Indonesia, sehingga perlu mencabut dan mengatur kembali ketentuan tersebut. Berdasarkan PERMA No. 1 Tahun 2000 tersebut, sesungguhnya telah

⁴ HIR adalah *Het Herziene Indonesich Reglement* (HIR atau Reglement Indonesia yang diperbaharui), yaitu hukum acara yang berlaku di persidangan atau pengadilan untuk daerah Jawa – Madura, Stb. 1848 No. 16, Stb 1941 No. 44).

⁵ Rbg adalah *Rechtsreglement voor de Buitengewesten*) atau Reglemen Hukum Daerah Seberang (di luar Jawa – Madura), yaitu hukum acara yang berlaku di persidangan atau pengadilan untuk daerah luar Jawa – Madura, Stb 1927 Nomor 227.

⁶ Menurut Pasal 1 huruf a Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia No. 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan, yang dimaksud dengan paksa badan adalah upaya paksa tidak langsung dengan memasukkan seseorang debitur yang beritikad tidak baik ke dalam Rumah Tahanan Negara yang ditetapkan oleh Pengadilan, untuk memaksa yang bersangkutan memenuhi kewajibannya.

⁷ Di bidang perpajakan, dengan adanya Surat Edaran Mahkamah Agung Republik Indonesia No. 2 Tahun 1964 dan Surat Edaran Mahkamah Agung No. 4 Tahun 1975, pemerintah cq. Direktur Jenderal Pajak telah mengeluarkan Surat Edaran Nomor 06/PJ.4/1979 tanggal 6 Nopember 1979 yang membekukan pelaksanaan sandera guna menghormati Surat Edaran Mahkamah Agung tersebut.

diatur dan dimungkinkannya seorang debitur yang dengan itikad tidak baik tidak melunasi utangnya dapat dilakukan penyanderaan, dengan syarat :

- a) Utang debitur sekurang-kurangnya sebesar Rp. 1.000.000.000,- (satu miliar rupiah).
 - b) Debitur mempunyai itikad tidak baik untuk melunasi utangnya.
- Debitur yang beritikad tidak baik adalah debitur, penanggung atau penjamin hutang yang mampu tetapi tidak mau memenuhi kewajibannya untuk membayar hutang-hutangnya.⁸
- d. Akibat hukum dari perbuatan wajib pajak sebagai debitur dalam perikatan pajak yang melakukan wanprestasi adalah sanksi administrasi berupa pencabutan ijin usaha atau penutupan kegiatan usaha tertentu maupun pengenaan denda, bunga dan kenaikan. Dalam perspektif hukum perdata, akibat hukum wanprestasi yang dilakukan debitur dapat berupa, pelaksanaan perjanjian, pembatalan perjanjian, ganti rugi, pelaksanaan perjanjian ditambah dengan ganti rugi dan pembatalan perjanjian ditambah dengan ganti rugi:
 - e. Sengketa sebagai akibat pelaksanaan perikatan pajak diselesaikan melalui peradilan administrasi, baik peradilan administrasi murni maupun peradilan administrasi semu (*quasi rechtspraak/administratieve beroep*), sedangkan sengketa yang timbul sebagai akibat pelaksanaan perikatan dalam perspektif hukum perdata diselesaikan melalui Pengadilan Negeri sebagai bagian dari peradilan umum. Peradilan administrasi semu adalah suatu jenis peradilan administrasi dimana pemutus adalah merupakan bagian dari salah satu pihak yang berperkara. Dalam penyelesaian sengketa perpajakan, hal ini dilakukan pada jenis sengketa pengajuan “keberatan” yang diperiksa dan diputus Direktorat Jenderal Pajak. Sedangkan peradilan administrasi murni atau peradilan administrasi yang sesungguhnya (*administratieve rechtspraak*) adalah suatu jenis peradilan administrasi yang wewenang memeriksa dan memutusnya ada pada hakim pada lembaga yudikatif. Dalam penyelesaian sengketa perpajakan, hal ini dilakukan oleh Pengadilan Pajak yang memeriksa dan memutus perkara banding⁹ dan gugatan¹⁰ di bidang perpajakan. Peradilan administrasi murni (sesungguhnya) adalah peradilan administrasi yang menangani sengketa administrasi semata-mata, sedangkan peradilan administrasi tak murni (tidak sesungguhnya atau semu) disamakan dengan istilah “*administratieve beroep*”, “*oniegenlijke administratieve rechtspraak*”, “*geschillen beslechting*” atau “*quasi rechtspraak*”. *Administratieve beroep* ini apabila ada permintaan banding (*beroep*) mengenai tindakan-tindakan pemerintah kepada suatu instansi pemerintah yang lebih tinggi. Hal yang perlu kita pahami, bahwa banding (*beroep*) itu harus ditujukan kepada instansi yang

⁸ Pasal 1 huruf b Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan.

⁹ Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau Penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding berdasarkan peraturan perundang undangan perpajakan yang berlaku.

¹⁰ Gugatan adalah paya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau Penanggung Pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan Gugatan berdasarkan peraturan perundang undangan perpajakan yang berlaku.

lebih tinggi, akan tetapi masih dalam jenjang secara vertikal dengan tidak memisahkan persoalan kebijaksanaan dan persoalan hukum.¹¹

Perikatan pajak merupakan perikatan yang lahir dari undang undang sedangkan perikatan dalam perspektif hukum perdata, dapat lahir karena perjanjian maupun karena undang undang sesuai pasal 1233 KUHPperdata. Dalam kaitan ini, Muqodim mengemukakan bahwa utang pajak timbul karena undang undang atau peraturan saja, bukan karena akibat adanya perjanjian atau perikatan perdata antara kreditur-debitur atau antara penjual-pembeli atau antara penyewa-yang menyewakan (*lessor* dan *lesse*).

12

Dalam bentuk tabel perihal tersebut di atas, dapat diuraikan berikut.

No	Perikatan Pajak	Perikatan Dalam Hukum Perdata
01	Keabsahannya ditentukan oleh undang undang	Keabsahannya ditentukan oleh Pasal 1320 KUHPperdata
02	Perikatan Sepihak	Pada umumnya merupajan perikatan timbal balik
03	Dalam praktik ada penyanderaan (gijzeling)	Dalam praktik tidak ada penyanderaan (gijzeling)
05	Sanksi berupa sanksi administrasi dan denda	Sanksi dapat berupa : pelaksanaan perjanjian, pembatalan perjanjian, ganti rugi, pelaksanaan perjanjian ditambah dengan ganti rugi atau pembatalan perjanjian ditambah dengan ganti rugi
06	Sengketa diselesaikan melalui peradilan administrasi semu dan peradilan administrasi murni	Sengketa diselesaikan melalui Pengadilan Negeri sebagai bagian dari peradilan umum
07	Lahir dari undang undang	Lahir baik dari perjanjian maupun dari undang undang

1. Berakhirnya Utang Pajak

Setiap perikatan, termasuk perikatan pajak, pada sautu waktu akan berakhir. Pasal 1381 KUHPperdata menetapkan 10 (sepuluh) cara untuk mengakhiri suatu perikatan, yaitu karena 1). Pembayaran; 2). Penawaran pembayaran tunai diikuti dengan penyimpanan atau penitipan; 3). Pembaharuan utang; 4). Perjumpaan utang atau kompensasi; 5). Percampuran utang; 6). Pembebasan utang; 7). Musnahnya barang

¹¹ H. Sadjijono, *Bab-Bab Pokok Hukum Adminsitrasi*, LaksBang PRESSindo, Yogyakarta, 2020, halaman 140.

¹² Muqodim, *Perpajakan Buku I*, UII Press dan Ekonisia Yogyakarta, 1999, halaman 12-13.

yang terutang; 8). Kebatalan atau pembatalan; 9). Berlakunya suatu syarat batal; dan; 10). Lewatnya waktu

Dari antara 10 (sepuluh) cara berakhirnya suatu perikatan yang diatur dalam Pasal 1381 sebagaimana diuraikan di atas, maka cara-cara yang dapat dipergunakan untuk mengakhiri suatu perikatan pajak adalah:

1. Pembayaran

Pembayaran merupakan cara yang pertama dan yang terutama dalam mengakhiri suatu perikatan. Pembayaran dapat diartikan secara luas dan dalam arti yang sempit. Pembayaran dalam artian luas adalah pelaksanaan prestasi dan karenanya bukan hanya pembayaran yang ditujukan dan bermaksud pada penyerahan uang. Sedangkan pembayaran dalam artian sempit hanyalah pembayaran yang dimaksudkan dalam bentuk penyerahan uang. Secara tegas, Mariam Daris Badruzaman mengemukakan bahwa yang dimaksud dengan “pembayaran” oleh hukum perikatan bukanlah sebagaimana ditafsirkan dalam bahasa pergaulan sehari-hari, yaitu pembayaran sejumlah uang, tetapi setiap tindakan pemenuhan prestasi, walau bagaimanapun sifat dari prestasi itu. Penyerahan barang oleh penjual, berbuat sesuatu atau tidak berbuat sesuatu adalah merupakan pemenuhan prestasi atau tegasnya adalah “pembayaran”.¹³

Bilamana pembayaran merupakan cara yang pertama dan yang terutama untuk mengakhiri suatu perikatan, demikian halnya dengan perikatan pajak. Suatu perikatan pajak akan berakhir dengan dilakukan pembayaran atas pajak yang terutang. Hanya saja pengertian pembayaran yang dapat mengakhiri suatu perikatan pajak, hanyalah pembayaran dalam arti sempit, yaitu pembayaran yang dilakukan dalam bentuk uang.

2. Kompensasi

Penghapusan utang melalui kompensasi dapat terjadi apabila terdapat beberapa orang yang secara bersama-sama mempunyai hutang satu dengan yang lainnya, sehingga mengambil pelunasan dapat dilakukan dengan cara mengkompensasikan hutang tersebut dengan cara memperhitungkan masing-masing hutang tersebut dengan piutang yang harus ditagih.

Mariam Darus Badruzaman mengemukakan bahwa kompensasi terjadi apabila dua orang saling berhutang satu pada yang lain dengan mana hutang-hutang antara kedua orang tersebut dihapuskan, oleh undang undang ditentukan bahwa diantara kedua mereka itu telah terjadi suatu perhitungan menghapuskan perikatannya (ps 1425 KUHPerdata).¹⁴

Dalam hukum pajak, kompensasi yang dimaksudkan yang dapat mengakhiri suatu perikatan pajak hanyalah diperbolehkan apabila kompensasi tersebut terjadi dalam lapangan perpajakan, seperti halnya apabila seorang wajib pajak belum melunasi suatu jenis pajaknya, tetapi di lain pihak ia telah melakukan pembayaran melebihi dari kewajiban pajak terutangnya, maka kelebihan pembayaran pajak tadi dapat dikompensasikan terhadap utang pajak yang belum dibayar.

3. Penghapusan

¹³ Mariam Darus Badruzaman, *KUHPerdata Buku III, Hukum Perikatan Dengan Penjelasan*, Alumni Bandung, 2011, halaman 182.

¹⁴ *Ibid*, halaman 157.

Kewajiban pajak oleh Wajib Pajak tertentu dinyatakan hapus oleh fiskus karena setelah dilakukan penyidikan, ternyata Wajib Pajak tidak mampu lagi memenuhi kewajibannya. Hal ini biasanya terjadi karena Wajib Pajak mengalami kebangkrutan maupun mengalami kesulitan likuiditas.¹⁵

Penghapusan sifatnya sama dengan pembebasan, yaitu penghapusan utang pajak yang diberikan berhubungan dengan keadaan wajib pajak (misal keadaan finansial Wajib Pajak dalam kondisi pailit) dan bukan berhubungan dengan sifat khusus dari keadaan yang menimbulkan utang pajak.¹⁶

Penghapusan utang pajak pada umumnya disebabkan karena keadaan ekonomi wajib pajak. Misalnya wajib pajak mengalami kebangkrutan, harta benda wajib pajak habis karena terkena bencana alam dan sebagainya. Dalam hal ini, yang berhak mengatakan wajib pajak bangkrut-harta bendanya habis adalah lembaga yang berwenang yang diatur dalam Undang-undang.¹⁷

4. Pembebasan

Pembebasan pada umumnya diberikan hanya untuk dendanya saja bukan kepada pokok pajak. Tetapi mungkin saja terjadi pembebasan pajak dalam rangka pelaksanaan fungsi mengatur (fungsi *regulerend*), misalnya adanya fasilitas *tax holiday* yang artinya fasilitas pembebasan dari pembayaran pajak dalam jangka waktu tertentu untuk tujuan tertentu, misalnya fasilitas *tax holiday* selama 5 (lima) tahun dalam rangka merangsang investasi. Hal ini pernah diterapkan di Indonesia atas dasar UU No. 1 Tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing (PMA) dan UU No. 6 Tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri (PMDN).¹⁸

5. Batal/pembatalan

a. Batal/pembatalan yang dapat mengakhiri suatu perikatan dimaksudkan adalah bahwa suatu perikatan dapat berakhir karena “dapat dibatalkan (*vernietigbaar*)” atau “batal demi hukum” (*null and void*) yang artinya dari awal tidak pernah ada suatu perjanjian atau “*void ab initio*” yang artinya “dianggap tidak sah dari awal. Suatu perjanjian dikatakan “dapat dibatalkan” bilamana salah satu syarat subjektif dalam Pasal 1320 KUHPerdata tidak dipenuhi sedangkan suatu perjanjian “batal demi hukum” adalah bilamana salah satu syarat objektif dalam Pasal 1320 KUHPerdata tidak dipenuhi. ¹⁹ Dalam praktik peradilan dikenal alasan baru untuk membatalkan perjanjian yaitu penyalahgunaan keadaan dan keududukan ekonomi (*misbruik van omstandigheden*) sebagaimana dalam jurisprudensi MARI dalam putusnya No. 3641 K/Pdt/2001 tanggal 1 September 2002 yang memuat kaidah hukum bahwa penandatanganan suatu akte oleh orang yang sedang ditahan polisi adalah merupakan tindakan penyalahgunaan keadaan, karena salah satu pihak dalam perjanjian tersebut berada dalam keadaan tidak bebas untuk menyatakan kehendaknya. Sebelumnya terdapat dalam putusan MARI no. 1904

¹⁵ Siti Resmi, op. Cit, halaman 13.

¹⁶ Chairil Anwar Pohan, op.cit, halaman 43.

¹⁷ Muqudim, *Perpajakan Buku Satu*, UII Press dan Ekonisia, Yogyakarta, 1999, halaman 16.

¹⁸ Ibid, halaman 17.

¹⁹ Pasal 1320 KUHPerdata menentukan bahwa supaya terjadi perjanjian yang sah, diperlukan empat syarat, yaitu 1). Kesepakatan mereka yang mengikatkan diri; 2). Kecakapan untuk membuat suatu perjanjian; c). Suatu hal tertentu; dan 4). Suatu sebab yang halal.

K/Sip/1982 tanggal 28 Januari 1984 yang memuat kaidah hukum bahwa hakim mempunyai kekuasaan untuk mencampuri isi suatu perjanjian.²⁰

Dalam kaitannya dengan hukum pajak, yang dapat dijadikan alasan untuk mengakhiri suatu perikatan pajak adalah “dapat dibatalkan” bukan karena “batal demi hukum”. Hal ini disebabkan bahwa dalam hukum pajak, terdapat lembaga yang berfungsi untuk mengembalikan suatu kesalahan kepada keadaan semula apabila hal tersebut dimohonkan oleh wajib pajak melalui Surat Keberatan. Dalam hal seperti ini, aparat perpajakan melalui keputusannya dapat menerima atau menolak keberatan tersebut. Jika diterima, hal-hal yang dianggap tidak sepatutnya dibatalkan. Dengan demikian, pembatalan dapat diterapkan melalui Surat Keputusan pejabat perpajakan yang berwenang.²¹

6. Daluarsa

Secara sederhana, daluarsa (*verjaring*) adalah lewat waktu. Menurut Pasal 1946 KUHPerdata, lewat waktu ialah suatu sarana hukum untuk memperoleh sesuatu atau suatu alasan untuk dibebaskan dari suatu perikatan dengan lewatnya waktu tertentu dan dengan terpenuhinya syarat-syarat yang ditentukan dalam undang-undang.

Dalam hukum perdata, daluarsa dapat berupa sebagai suatu cara untuk memperoleh hak (*acquisitieve verjaring*) dan daluarsa berupa pembebasan dari suatu penagihan atau tuntutan hukum (*extinctieve verjaring*). Dalam kaitannya dengan perjanjian, suatu perjanjian dapat berakhir dengan lampaunya waktu tertentu.

Pada umumnya, utang pajak atau tagihan pajak daluarsa karena telah lewat waktu 5 (lima) tahun, dihitung dari akhir tahun pajak atau akhir masa pajak yang bersangkutan. Hal ini berkaitan dengan batas waktu penerbitan ketetapan pajak. Batas waktu penerbitan ketetapan pajak adalah 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak atau berakhirnya tahun pajak kecuali wajib pajak dipidana karena melakukan tindak pidana pajak. Dalam hal terdapat tindak pidana pajak, utang pajak daluarsa setelah jangka waktu 10 (sepuluh) tahun.

Pasal 22 UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang terakhir telah diubah dengan UU No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menetapkan bahwa :

- (1) Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, daluwarsa setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun terhitung sejak penerbitan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat

²⁰ Hulman Panjaitan, *Kumpulan Kaidah Hukum Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Tahun 1953-2008 Berdasarkan Penggolongannya*, Kencana, Jakarta, 2014 halaman 110.

²¹ Hulman Panjaitan, *Hukum Pajak (Bagian Pertama)*, AHAEM PETEHAEM, Jakarta, 1996, halaman 66.

Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali.

(2) Daluwarsa penagihan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tertangguh apabila:

- a. diterbitkan Surat Paksa;
- b. ada pengakuan utang pajak dari Wajib Pajak baik langsung maupun tidak langsung;
- c. diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5), atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15 ayat (4); atau
- d. dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

2. Wanprestasi bidang Perpajakan dan Akibat Hukumnya

M. Yahya Harahap sebagaimana dikutip RH. Wiwoho, mengemukakan bahwa wanprestasi adalah pelaksanaan kewajiban yang tidak tepat pada waktunya atau dilakukan tidak menurut selayaknya, sehingga menimbulkan keharusan bagi pihak debitur untuk memberikan atau membayar ganti rugi (*schadenvergoeding*) atau dengan adanya wanprestasi oleh salah satu pihak, pihak yang lainnya dapat menuntut pembatalan perjanjian.²² Di lain pihak, Nindyo Pramono mengemukakan bahwa wanprestasi timbul akibat kelalaian atau kesalahan pihak debitur yang tidak dapat memenuhi prestasi seperti yang telah ditentukan dalam perjanjian.²³

Elsi Kartika Sari dan Advendi Simangunsong mengemukakan, ada beberapa akibat hukum ataupun sanksi yang dapat diterima oleh debitur yang telah wanprestasi:

- a. Debitur membayar ganti rugi yang diderita oleh kreditur (Pasal 1234 KUHPperdata)
- b. Pembatalan perjanjian atau pemecahan perjanjian
- c. Peralihan resiko dimana benda yang dijanjikan berupa objek perjanjian, sejak saat tidak dipenuhinya kewajiban menjadi tanggung jawab debitur.²⁴

Dalam kaitannya dengan hukum pajak, maka wanprestasi adalah gagalnya wajib pajak dalam melakukan kewajiban perpajakannya, yaitu melakukan pelaporan pajak dan pelunasan atau pembayaran utang pajaknya. Dengan demikian, prestasi dalam hukum pajak adalah pelaporan pajak dan pembayaran pajak. Sehubungan dengan jenis prestasi dalam hukum pajak sedemikian, maka bentuk wanprestasi yang mungkin terjadi adalah:

- Terlambat melakukan pelaporan pajak
- Terlambat melakukan pembayaran pajak
- Tidak melakukan pelaporan pajak sama sekali
- Tidak melakukan pembayaran pajak sama sekali.

Bagaimana akibat hukum terhadap seorang wajib pajak yang melakukan wanprestasi atas kewajiban perpajakannya ? Akibat hukum bagi seorang wajib pajak yang melakukan wanprestasi atas kewajiban perpajakannya tidaklah sama dengan akibat hukum wanprestasi atas suatu perikatan pada umumnya sebagaimana dalam KUHPperdata. Dalam perikatan pajak, akibat hukum wanprestasi yang dimaksud adalah:

1. Lelang eksekusi atas harta kekayaan wajib pajak

²² RH. Wiwoho, *Keadilan Berkontrak*, Penaku, Jakarta, 2017, halaman 119.

²³ Nindyo Pramono, *Hukum Komersil*, Pusat Penerbit UT, Jakarta, 2003, halaman 2.

²⁴ Elsi Kartika Sari dan Advendi Simangunsong, *Hukum Dalam Ekonomi*, Gramedia, Jakarta, 2008, halaman 34.

Lelang eksekusi atas harta kekayaan wajib pajak adalah bagian dari tindakan pemerintah dalam melakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa. Pasal 1 angka 17 UU No. 19 Tahun 2000 menentukan bahwa lelang adalah setiap penjualan barang dimuka umum dengan cara penawaran harga secara lisan dan atau tertulis melalui usaha pengumpulan peminat atau calon pembeli. Oleh Surat Edaran Bersama Direktur Jenderal Pajak dan Kepala Badan Urusan Piutang dan Lelang Negara Nomor SE-214/PJ/1999; SE-17/PN/1999, dirumuskan bahwa lelang eksekusi pajak adalah lelang yang dilaksanakan untuk melakukan eksekusi atas barang-barang milik Wajib Pajak/Penangguhan Pajak yang sudah disita dalam rangka penagihan utang pajak yang harus dibayar kepada negara atas permintaan Pejabat.

Pelaksanaan lelang dalam rangka eksekusi pajak merupakan upaya hukum terakhir dalam rangka mencairkan tunggakan pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 25 Undang Undang Penagihan Pajak yang menentukan bahwa apabila utang pajak dan/atau biaya penagihan pajak tidak dilunasi setelah dilaksanakan penyitaan, Pejabat yang berwenang melaksanakan penjualan lelang terhadap barang yang disita melalui Kantor Lelang.

2. Sanksi administrasi

Sanksi administrasi atas wanprestasi wajib pajak dalam perikatan pajaknya terdiri atas sanksi denda, sanksi bunga dan sanksi kenaikan.

a. Sanksi denda

Sanksi administrasi berupa denda ditujukan kepada pelanggaran yang berkaitan dengan kewajiban perpajakan di bidang pelaporan dan pembayaran pajak, yang besarnya bermacam-macam sesuai dengan aturan undang-undang.

b. Sanksi bunga

Sanksi berupa pengenaan bunga dikenakan bagi Wajib Pajak yang terlambat melakukan pembayaran pajak. Misalnya: Keterlambatan pembayaran atau penyetoran pajak masa sesuai Pasal 9 ayat (2a) UU KUHP 2007 akan dikenakan bunga sebesar 2 % per bulan dari jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran s/d tanggal pembayaran.

c. Sanksi biaya penagihan

Sanksi biaya penagihan dikenakan kepada Wajib Pajak yang tidak melakukan pembayaran pajak yang mengakibatkan pemerintah melakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa.

3. Penyanderaan (*gijzeling*)

Selain sanksi administratif berupa denda, bunga dan biaya penagihan pajak yang dikenakan kepada Wajib Pajak sebagai akibat wanprestasi yang dilakukannya atas kewajiban perpajakannya, maka seorang Wajib Pajak yang dengan sengaja dengan itikad tidak baik tidak melunasi utang pajaknya dapat disandera sesuai dengan UU No. 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa dan aturan organiknya.

Secara statistik, sejak tahun 2015-2017, sedikitnya ada 117 wajib pajak yang disandera oleh petugas Direktorat Jenderal Pajak di rumah tahanan. Kebanyakan merupakan wajib pajak yang memiliki utang pajak sedikitnya Rp. 100.000.000,- (seratus juta rupiah).

Angka di atas membuktikan bahwa pemerintah tidak main-main dalam menegakkan peraturan perpajakan.²⁵

Conclusion

Secara substansial, kegiatan perpajakan sebagai suatu perbuatan pemerintah untuk memungut pajak dari wajib pajak sebagai warganya merupakan suatu perbuatan yang dari perspektif hukum perdata merupakan suatu perikatan. Oleh karenanya, berbagai lembaga hukum yang terdapat dalam buku III KUHPerdata dipergunakan dan berlaku untuk kegiatan perpajakan, sekalipun terdapat berbagai keistimewaan dalam perikatan pajak sebagai suatu perikatan yang termasuk dalam lapangan hukum administrasi negara. Diantaranya adalah aspek perikatannya sendiri, khususnya dalam kaitannya dengan wanprestasi dan akibat hukumnya, berakhirnya perikatan pajak serta aspek hukum perdata formal yang terkait dengan eksekusi.

Perlu berbagai penelitian dan kajian-kajian ilmiah lainnya untuk lebih memahami aspek hukum perdata dari kegiatan perpajakan sehingga dapat dirumuskan berbagai kebijakan yang mampu memberikan jaminan keadilan, kepastian hukum dan kemanfaatan kepada masyarakat banyak dalam kegiatan perpajakan di Indonesia.

²⁵ <https://www.online-pajak.com>, Juni 2019, diunduh tanggal 21 Juni 2021.

References

Books

- Badruzaman Mariam Darus, KUHPerdata Buku III, Hukum Perikatan Dengan Penjelasan, Alumni Bandung, 2011.
- Brotodihardjo Santoso R, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, PT. Eresco, Bandung, 1982, hal. 2.
- H. Bohari, Hukum Pajak, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2016, halaman 28.
- H. Riduan Syahrani, Seluk Beluk dan Asas-Asas Hukum Perdata, PT. Alumni, Bandung, 2010.
- H. Sadjijono, Bab-Bab Pokok Hukum Adminsitasi, LaksBang PRESSindo, Yogyakarta, 2020.
- Ilyas Wirawan B dan Richard Burton, Hukum Pajak, Edisi 4, Salemba Empat, Jakarta, 2008.
- Muqodim, Perpajakan Buku Satu, UII Press dan Ekonisia, Yogyakarta, 1999.
- Panjaitan, Hulman, Hukum Pajak (Bagian Pertama), AHAEM PETEHAEM, Jakarta, 1996, -----, Kumpulan kaidah Mahkamah Agung Republik Indonesia, Tahun 1958-2008 Berdasarkan Penggolongannya, Kencana, Jakarta, 2014.
- Pohan Chairil Anwar, Pembahasan Komprehensif, Pengantar Perpajakan Edisi 2, Teori dan Konsep Hukum Pajak, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2017.
- Pramono Nindyo, Hukum Komersil, Pusat Penerbit UT, Jakarta, 2003.
- Sari Elsi Kartika dan Advendi Simangunsong, Hukum Dalam Ekonomi, Gramedia, Jakarta, 2008.
- Siti Resmi, Perpajakan, Teori & Kasus, Edisi 11 Buku 1, Salemba Empat, Jakarta, 2019.
- Subekti R dan Tjitrosudibjo, Kitab Undang Undang Hukum Perdata, Cetakan Ke-25, Balai Pustaka, Jakarta, 1992.
- Sumitro Rochmat, Asas dan Dasar Perpajakan I, PT. Eresco, Bandung, 1988
- Wiwoho. RH, Keadilan Berkontrak, Penaku, Jakarta, 2017.

Regulation

Undang Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan

Undang Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang.

Undang Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa

Peraturan Pemerintah Nomor 137 Tahun 2000 tentang Tempat dan Tata Cara Penyanderaan, Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak dan Pemberian Ganti Rugi Dalam Rangka Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa

Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2000 tentang Lembaga Paksa Badan.