



IMPLEMENTASI PERATURAN MAHKAMAH AGUNG NOMOR 2 TAHUN 2019 TERHADAP PERBUATAN MELANGGAR HUKUM OLEH BADAN DAN/ATAU PEJABAT PEMERINTAHAN DALAM RANGKA PENAGIHAN PAJAK DENGAN SURAT PAKSA

Yadhy Cahyady
Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi: cahyade234@pknstan.ac.id

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
[17 06 2021]

Dinyatakan Diterima
[24 08 2021]

KATA KUNCI:

Perbuatan Melanggar Hukum, Penagihan
Pajak, Surat Paksa

KLASIFIKASI JEL:

K4

ABSTRACT

*This study aims to analyze the implementation of the Supreme Court Regulation Number 2 of 2019 against unlawful acts by government agencies and/or officials in the context of collecting taxes by force letter. This study uses a normative legal research method that is descriptive analytical by using a statutory approach and relying on secondary data as a source of data in the form of primary and secondary legal materials, which are obtained through the study of documents or library materials. The theoretical benefit of this research is for the development of science, especially the science of law related to unlawful acts by government agencies and/or officials in the context of collecting taxes by force letter. The practical benefit of this research is for the benefit of citizens, especially taxpayers in defending their rights against unlawful acts by government agencies and/or officials in the context of collecting taxes by force letter. This study concludes that with the promulgation of Supreme Court Regulation Number 2 of 2019, cases of unlawful acts by government agencies and/or officials, which were previously the authority of the general court and were tried in the District Court, became the authority of the state administrative court and were tried in the Administrative Court. State Enterprises. Legal remedies in the context of tax collection with a forced letter, in the form of a tax insurer's lawsuit for the implementation of hostage taking and third party objections to the ownership of confiscated goods, are cases of unlawful acts by government agencies and/or officials under the authority of the general court and submitted to the District Court on the basis of on the principle of *lex specialis derogat legi generalis*, to the exclusion of Supreme Court Regulation Number 2 of 2019.*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa. Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif yang bersifat deskriptif analitis dengan menggunakan jenis pendekatan perundang-undangan dan mengandalkan data sekunder sebagai sumber data berupa bahan hukum primer dan sekunder, yang diperoleh melalui studi dokumen atau bahan pustaka. Manfaat teoritik dari penelitian ini yaitu untuk perkembangan ilmu pengetahuan khususnya ilmu hukum terkait perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa. Manfaat praktis dari penelitian ini yaitu untuk kemaslahatan warga negara, terutama wajib pajak dalam membela hak-haknya terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa. Penelitian ini menyimpulkan bahwa dengan diundangkannya Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019, maka perkara perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan, yang sebelumnya merupakan kewenangan peradilan umum dan disidangkan di Pengadilan Negeri, menjadi kewenangan peradilan tata usaha negara dan disidangkan di Pengadilan Tata Usaha Negara. Upaya hukum dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa, berupa gugatan penanggung pajak atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita, merupakan perkara perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan yang menjadi kewenangan peradilan umum dan diajukan kepada Pengadilan Negeri berdasarkan pada asas *lex specialis derogat legi generalis*, dengan mengesampingkan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Kemauan negara untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan hanya sekedar cita-cita hukum ketika tidak didukung oleh keuangan negara yang bersumber dari pendapatan negara yang pemungutannya berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Saidi (2008) berpendapat bahwa pendapatan negara yang diperkenankan secara yuridis, tersebar dalam beberapa jenis pendapatan negara sebagai sumber keuangan negara terdiri dari:

1. Pajak negara;
2. Bea dan cukai;
3. Penerimaan negara bukan pajak.

Tujuan Negara Republik Indonesia yang berlandaskan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 adalah mewujudkan masyarakat adil, makmur, dan merata. Tujuan luhur yang demikian itu hanya dapat diwujudkan melalui pembangunan nasional secara bertahap, terencana, terarah, berkesinambungan, dan berkelanjutan. Untuk melaksanakan pembangunan nasional dimaksud, diperlukan dana dari masyarakat, antara lain, berupa pembayaran pajak. Oleh karena itu, peran serta masyarakat Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban pembayaran pajak berdasarkan ketentuan perpajakan sangat diharapkan. Namun, dalam kenyataannya masih dijumpai adanya tunggakan pajak sebagai akibat tidak dilunasinya utang pajak sebagaimana mestinya. Terhadap tunggakan pajak dimaksud perlu dilaksanakan tindakan penagihan pajak yang

mempunyai kekuatan hukum yang memaksa (Penjelasan Umum Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa).

Selanjutnya, Pemerintah bersama DPR menerbitkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU PPSP). Dalam UU PPSP tersebut diatur bahwa pejabat untuk penagihan pajak pusat dan daerah berwenang:

- a. mengangkat dan memberhentikan jurusita pajak;
- b. menerbitkan:
 1. Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis;
 2. Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus;
 3. Surat Paksa;
 4. Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan;
 5. Surat Perintah Penyanderaan;
 6. Surat Pencabutan Sita;
 7. Pengumuman Lelang;
 8. Surat Penentuan Harga Limit;
 9. Pembatalan Lelang; dan
 10. surat lain yang diperlukan untuk pelaksanaan penagihan pajak.

Terhadap keputusan dan/atau tindakan yang dilakukan pejabat dimaksud, penanggung pajak dan pihak ketiga dapat melakukan upaya hukum sebagai berikut:

1. Penanggung pajak dapat mengajukan gugatan kepada badan peradilan pajak yaitu Pengadilan Pajak terhadap pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang.
2. Penanggung pajak dapat mengajukan gugatan kepada Pengadilan Negeri terhadap pelaksanaan penyanderaan.
3. Pihak ketiga dapat mengajukan sanggahan kepada Pengadilan Negeri terhadap kepemilikan barang pihak ketiga yang disita.

Pengajuan gugatan oleh penanggung pajak atau sanggahan oleh pihak ketiga kepada Pengadilan Negeri dilakukan dengan proses perdata. Dalam proses perdata, pengajuan sebuah gugatan atau sanggahan umumnya didasarkan pada alasan:

1. Wanprestasi (Cidera Janji) dengan berdasarkan pada Pasal 1243 KUHPperdata; atau
2. Perbuatan Melawan/Melanggar Hukum (PMH) dengan berdasarkan pada Pasal 1365 KUHPperdata.

Pasal 1243 KUHPperdata mengatur bahwa penggantian biaya, rugi dan bunga karena tak dipenuhinya suatu perikatan, barulah mulai diwajibkan, apabila si berutang (pihak yang berutang), setelah dinyatakan lalai memenuhi perikatannya, tetap melalaikannya, atau jika sesuatu yang harus diberikan atau dibuatnya, hanya dapat diberikan atau dibuat dalam tenggang waktu yang telah dilampauinya. Menurut Subekti (1992) wanprestasi (kelalaian/kealpaan) seorang debitur dapat berupa:

1. Tidak melakukan apa yang disanggupi akan dilakukannya;
2. Melaksanakan apa yang dijanjikannya, tetapi tidak sebagaimana dijanjikan;
3. Melakukan apa yang dijanjikannya tetapi terlambat;
4. Melakukan sesuatu yang menurut perjanjian tidak boleh dilakukannya.

Adapun Pasal 1365 KUHPperdata mengatur bahwa tiap perbuatan melanggar hukum, yang membawa kerugian kepada seorang lain, mewajibkan orang yang karenanya salahnya menerbitkan kerugian itu, mengganti kerugian tersebut. Fuady (2013) berpendapat bahwa perbuatan melawan hukum tidak lagi terbatas pada perbuatan yang melanggar undang-undang tapi juga mencakup salah satu perbuatan sebagai berikut:

1. Perbuatan yang bertentangan dengan hak orang lain;
2. Perbuatan yang bertentangan dengan kewajiban hukumnya sendiri;
3. Perbuatan yang bertentangan dengan kesusilaan;
4. Perbuatan yang bertentangan dengan kehati-hatian atau keharusan dalam pergaulan masyarakat yang baik.

Dalam hal ini, pengajuan gugatan oleh penanggung pajak atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan oleh pihak ketiga terhadap kepemilikan barang pihak

ketiga yang disita, didasarkan pada alasan adanya PMH oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan yaitu pejabat yang melakukan penagihan pajak pusat dan daerah.

Dalam perkembangannya, Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) menerbitkan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (UU AP). UU AP ini antara lain mengatur bahwa dengan berlakunya UU AP, Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN) sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 (UU Peratun) harus dimaknai sebagai:

- a. penetapan tertulis yang juga mencakup tindakan faktual;
- b. Keputusan badan dan/atau pejabat tata usaha negara di lingkungan eksekutif, legislatif, yudikatif, dan penyelenggara negara lainnya;
- c. berdasarkan ketentuan perundang-undangan dan AUPB;
- d. bersifat final dalam arti lebih luas;
- e. Keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum; dan/atau
- f. Keputusan yang berlaku bagi warga masyarakat.

Adapun dalam UU Peratun diatur bahwa KTUN adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan atau pejabat tata usaha negara yang berisi tindakan hukum tata usaha negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang bersifat konkret, individual, dan final, yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata.

Selanjutnya dalam UU AP diatur bahwa warga masyarakat yang dirugikan terhadap keputusan dan/atau tindakan dari badan dan/atau pejabat pemerintahan, dapat mengajukan upaya administratif berupa keberatan kepada pejabat pemerintahan atau banding administratif kepada atasan pejabat yang menetapkan dan/atau melakukan keputusan dan/atau tindakan. Dalam hal warga masyarakat tidak menerima atas penyelesaian banding administratif oleh atasan pejabat, warga masyarakat dapat mengajukan gugatan ke Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN).

Mengingat bahwa dalam ketentuan peralihan UU AP tidak menyebutkan kewenangan mengadili perkara PMH oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) dan juga tidak mengatur ketentuan hukum acara penyelesaian sengketa tindakan pemerintahan, maka Mahkamah Agung selanjutnya menerbitkan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 tentang Pedoman Penyelesaian Sengketa Tindakan Pemerintahan dan Kewenangan Mengadili Perbuatan Melanggar Hukum oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan (*Onrechtmatige Overheidsdaad*). Dalam Peraturan

Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 ini antara lain diatur bahwa perkara perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) merupakan kewenangan peradilan tata usaha negara.

Pada tahun 2021, terdapat perkara gugatan pada Pengadilan Negeri Pematang Siantar Nomor 3/Pdt.G/2021/PN.PMS. yang diajukan oleh Heryanto selaku Penggugat melawan Juru Sita pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Pematang Siantar dkk selaku Para Tergugat. Perkara gugatan ini terkait tindakan penyanderaan oleh Para Tergugat terhadap Penggugat yang menurut Penggugat merupakan perbuatan melawan hukum. Gugatan tersebut ternyata tetap diajukan kepada Pengadilan Negeri dan bukan kepada Pengadilan Tata Usaha Negara.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, Penulis akan mengkaji dan menganalisis implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa, terutama terhadap upaya hukum yang diajukan oleh penanggung pajak berupa gugatan terhadap pelaksanaan penyanderaan dan juga upaya hukum yang diajukan oleh pihak ketiga yaitu sanggahan kepemilikan barang pihak ketiga yang disita, yang diajukan kepada Pengadilan Negeri.

1.2. Rumusan Masalah

Bertitik tolak dari uraian latar belakang di atas, maka yang menjadi isu hukum sebagai permasalahan dalam penulisan ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana akibat hukum dari pemberlakuan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*)?
2. Bagaimana implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap upaya hukum atas tindakan penagihan pajak dengan surat paksa?

1.3. Tujuan Penelitian

Berdasarkan permasalahan yang telah diuraikan di atas, maka yang menjadi tujuan dalam penulisan ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui akibat hukum dari pemberlakuan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*).
2. Untuk mengetahui implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap upaya hukum atas tindakan penagihan pajak dengan surat paksa.

2. KERANGKA TEORI

2.1. Kedudukan Peraturan Mahkamah Agung

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (UU PUU) mengatur bahwa jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan terdiri atas:

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
- c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
- d. Peraturan Pemerintah;
- e. Peraturan Presiden;
- f. Peraturan Daerah Provinsi; dan
- g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Kekuatan hukum peraturan perundang-undangan sesuai dengan hierarki di atas.

Selanjutnya, jenis peraturan perundang-undangan selain sebagaimana dimaksud di atas, mencakup peraturan yang ditetapkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, Mahkamah Agung, Mahkamah Konstitusi, Badan Pemeriksa Keuangan, Komisi Yudisial, Bank Indonesia, Menteri, badan, lembaga, atau komisi yang setingkat yang dibentuk dengan undang-undang atau pemerintah atas perintah undang-undang, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi, Gubernur, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kabupaten/Kota, Bupati/Walikota, Kepala Desa atau yang setingkat. Peraturan perundang-undangan dimaksud diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan.

Terkait Peraturan Mahkamah Agung dan Peraturan Mahkamah Konstitusi, Anggono (2020) berpendapat bahwa keberadaan Peraturan Mahkamah Agung dan Peraturan Mahkamah Konstitusi seharusnya tidak boleh bersifat perundang-undangan. Sudah menjadi pemahaman bersama bahwa dalam sistem negara yang berdasarkan hukum, syarat yang pertama yaitu pengadilan tidak seharusnya membuat peraturan yang bersifat umum dan mengikat keluar. Mengingat konstruksi sifat dasar kekuasaan yudikatif dan diberikannya kewenangan menguji konstitusionalitas peraturan perundang-undangan kepada badan yudikatif yaitu Mahkamah Konstitusi dan Mahkamah Agung, maka keputusan menggolongkan Peraturan Mahkamah Konstitusi dan Peraturan Mahkamah Agung sebagai jenis peraturan perundang-undangan akan menimbulkan potensi kesewenang-wenangan dan melanggar prinsip supremasi konstitusi, mengingat peraturan tersebut tidak dapat menjadi objek pengujian di pengadilan. Tentu tidak mungkin Mahkamah Agung akan mengadili permohonan

judicial review pengujian Peraturan Mahkamah Agung apabila diajukan oleh warga masyarakat, mengingat Mahkamah Agung pula yang membentuk Peraturan Mahkamah Agung tersebut.

2.2. Perbuatan Melawan/Melanggar Hukum dan Perbuatan Melawan/Melanggar Hukum Oleh Pemerintah

Menurut Mertokusumo (2019) "*Onrecht*" atau perbuatan melawan hukum adalah gangguan keseimbangan dalam masyarakat. Pasal 1365 BW atau ajaran tentang perbuatan melawan hukum pada umumnya tidak lain bertujuan untuk melindungi yang menderita kerugian (*gelaedeerde*), dan bukan untuk menghukum orang yang berbuat melawan hukum (*laederende*). Jadi keseimbangan yang telah terganggu itulah yang harus dipulihkan, Di sini tidaklah dipersoalkan apakah si pembuat wajib menderita nestapa. Tetapi yang pokok ialah keseimbangan yang telah terganggu oleh timbulnya kerugian itu haruslah dipulihkan, dan dalam hal ini yang penting ialah mengetahui siapakah yang harus mengganti kerugian.

Selanjutnya Mertokusumo (2019) berpendapat bahwa pada hakikatnya, ajaran mengenai perbuatan melawan hukum oleh pemerintah itu tak ada bedanya dengan ajaran perbuatan melawan hukum pada umumnya: kedua-keduanya adalah ajaran tentang keseimbangan masyarakat. Kalau pada perbuatan melawan hukum pada umumnya, ajaran tentang keseimbangan masyarakat itu kita tinjau dari sudut si penderita kerugian (*gelaedeerde*), maka pada ajaran tentang perbuatan melawan hukum oleh pemerintah ini pandangan kita alihkan kepada kedudukan si pembuat pelanggaran (*laederende*), yaitu pemerintah atau penguasa, yang harus dipertimbangkan apakah keseimbangan masyarakat terganggu dengan timbulnya kerugian yang terjadi karena pelanggaran kepentingan itu, serta "mengutuknya" sebagai melawan hukum. Terkait istilah "*onrechtmatige daad*" ada yang menerjemahkan dengan "perbuatan makruh" (Prof. Mr. M.M. Djodjodigono dalam kuliah-kuliahnya), pernah juga diterjemahkan dengan "perbuatan melawan hukum" (Mr. Wirjono Prodjodikoro dalam bukunya "Perbuatan Melawan Hukum"). Sedangkan istilah "*onrechtmatige overheidsdaad*" kadang-kadang diterjemahkan dengan "perbuatan melawan (melanggar) hukum oleh pemerintah" (Mr. Wirjono Prodjodikoro). Kadang-kadang diterjemahkan juga dengan "perbuatan melawan (melanggar) hukum oleh penguasa" (putusan PN Jakarta, 28 November 1953 dalam Majalah Hukum Tahun 1953 No. 1). Sedangkan yang dimaksud dengan "perbuatan melawan hukum oleh pemerintah" dan "perbuatan melawan hukum oleh penguasa" tidak lain ialah "*onrechtmatige overheidsdaad*".

Adapun Mahkamah Agung dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019, menggunakan istilah hukum "*onrechtmatige*

overheidsdaad" sebagai perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan.

2.3. Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan

Ridwan (2006) berpendapat bahwa dalam perspektif hukum publik negara adalah organisasi jabatan. Di antara jabatan-jabatan kenegaraan ini ada jabatan pemerintahan. Meskipun jabatan pemerintahan ini dilekati dengan hak dan kewajiban atau diberi wewenang untuk melakukan tindakan hukum, jabatan tidak dapat bertindak sendiri. Jabatan hanyalah fiksi, yang perbuatan hukumnya dilakukan melalui perwakilan (*vertegenwoordiging*) yaitu pejabat (*ambtsdrager*). Pejabat bertindak untuk dan atas nama jabatan. Jabatan dan pejabat diatur dan tunduk pada hukum yang berbeda. Jabatan diatur oleh hukum tata negara dan hukum administrasi, sedangkan pejabat diatur dan tunduk pada hukum kepegawaian.

UU AP mengatur bahwa badan dan/atau pejabat pemerintahan adalah unsur yang melaksanakan fungsi pemerintahan, baik di lingkungan pemerintah maupun penyelenggara negara lainnya. Adapun yang dimaksud fungsi pemerintahan adalah fungsi dalam melaksanakan administrasi pemerintahan yang meliputi fungsi pengaturan, pelayanan, pembangunan, pemberdayaan, dan perlindungan. Administrasi pemerintahan dalam hal ini adalah tata laksana dalam pengambilan keputusan dan/atau tindakan oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan.

2.4. Keputusan dan Tindakan Administrasi Pemerintahan

UU AP mengatur bahwa keputusan administrasi pemerintahan yang juga disebut keputusan tata usaha negara atau keputusan administrasi negara adalah ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan. Menurut Sugiarto (2017) perbuatan membuat keputusan ini adalah perbuatan yang khusus dalam lapangan pemerintah, seperti halnya membuat undang-undang adalah perbuatan yang khusus dalam lapangan perundang-undangan. Sesuai fungsi administrasi negara, yaitu melaksanakan undang-undang, maka keputusan itu juga pada hakikatnya adalah melaksanakan undang-undang dan peraturan-peraturan ke dalam suatu hal yang konkret, ke dalam kejadian yang nyata tertentu.

Adapun tindakan administrasi pemerintahan berdasarkan UU AP adalah perbuatan pejabat pemerintahan atau penyelenggara negara lainnya untuk melakukan dan/atau tidak melakukan perbuatan konkret dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan. Ridwan (2006) berpendapat bahwa karena setiap tindakan hukum itu harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku, maka dengan sendirinya tindakan tersebut tidak boleh menyimpang atau bertentangan dengan peraturan yang bersangkutan, yang dapat menyebabkan akibat-

akibat hukum yang muncul itu batal (*nietig*) atau dapat dibatalkan (*nietigbaar*).

2.5. Penagihan Pajak

Menurut Bohari (2016) tugas negara pada prinsipnya berusaha dan bertujuan untuk menciptakan kesejahteraan bagi rakyatnya. Itulah sebabnya maka negara harus tampil ke depan dan turut campur tangan, bergerak aktif dalam bidang kehidupan masyarakat, terutama di bidang perekonomian guna tercapainya kesejahteraan umat manusia. Untuk mencapai dan menciptakan masyarakat sejahtera, dibutuhkan biaya-biaya yang cukup besar. Demi berhasilnya usaha ini, negara mencari pembiayaannya dengan cara menarik pajak.

Dalam UU PPSP diatur bahwa penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita.

Berdasarkan definisi tersebut, Zuraida dan Advianto (2011) menyimpulkan bahwa penagihan pajak merupakan serangkaian tindakan. Serangkaian tindakan ini dimulai dengan tindakan yang bersifat teguran atau peringatan, dan dilanjutkan dengan tindakan-tindakan yang lebih bersifat memaksa agar utang pajak dapat terlunasi. Serangkaian tindakan juga merupakan suatu prosedur yang harus dilalui dengan tujuan agar utang pajak dapat dilunasi. Tindakan penagihan akan berhenti jika utang pajak menjadi tidak ada, baik dengan cara pelunasan sendiri oleh penanggung pajak maupun karena proses keberatan, banding atau penghapusan/pembetulan ketetapan pajak, dan pelunasan karena hasil penjualan barang sitaan.

Dalam rangka menegakkan keadilan, UU PPSP memberikan perlindungan hukum, baik kepada penanggung pajak maupun pihak ketiga berupa hak untuk mengajukan gugatan atau sanggahan sebagai berikut:

1. Gugatan penanggung pajak terhadap pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak.
2. Gugatan penanggung pajak terhadap pelaksanaan penyanderaan hanya dapat diajukan kepada Pengadilan Negeri.
3. Sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita hanya dapat diajukan kepada Pengadilan Negeri.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif, dengan membahas implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019

terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa, melalui pendekatan perundang-undangan (*statute approach*).

Menurut Fuady (2018) penelitian hukum normatif adalah suatu penelitian hukum baik bersifat murni maupun bersifat terapan, yang dilakukan oleh seorang peneliti hukum untuk meneliti suatu norma seperti dalam bidang-bidang keadilan, kepastian hukum, ketertiban, kemanfaatan, dan efisiensi hukum, otoritas hukum, serta norma dan doktrin hukum, yang mendasari diberlakukannya unsur-unsur tersebut ke dalam bidang hukum yang bersifat prosedural dan substantif, baik dalam bidang hukum publik, seperti prinsip-prinsip negara, kekuasaan dan kewenangan alat-alat negara, hak-hak warga negara, prinsip-prinsip perbuatan pidana atau pemidanaan dan hukuman maupun dalam bidang hukum perdata, seperti dalam bidang hukum orang, keluarga dan perkawinan, hukum benda dan perutusan, hukum kontrak, kewarisan, dan sebagainya.

Pendekatan undang-undang (*statute approach*) dilakukan dengan menelaah undang-undang dan regulasi yang bersangkutan paut dengan isu hukum yang sedang ditangani. Pendekatan undang-undang (*statute approach*) ini akan membuka kesempatan bagi peneliti untuk mempelajari adakah konsistensi dan kesesuaian antara suatu undang-undang dan Undang-Undang Dasar atau antara regulasi dan undang-undang. Hasil dari telaah tersebut merupakan suatu argumen untuk memecahkan isu yang dihadapi (Marzuki, 2017).

3.2. Spesifikasi Penelitian

Spesifikasi penelitian yang dipakai adalah deskripsi analisis. Dikatakan deskripsi analisis karena dengan penelitian ini diharapkan mampu memberi gambaran atau uraian secara rinci, sistematis dan menyeluruh mengenai implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa.

3.3. Sumber Data

Dalam penelitian ini digunakan data sekunder, berupa bahan hukum primer dan sekunder. Menurut Amiruddin dan Asikin (2006) bagi penelitian hukum normatif yang hanya mengenal data sekunder, jenis datanya (bahan hukum) adalah:

1. Bahan hukum primer, yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat, dan terdiri dari:
 - a. Norma atau kaedah dasar.
 - b. Peraturan dasar.
 - c. Peraturan perundang-undangan.
 - d. Bahan hukum yang tidak dikodifikasikan, seperti hukum adat.
 - e. Yurisprudensi.
2. Bahan hukum sekunder, yaitu bahan yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum

primer, seperti rancangan undang-undang, hasil-hasil penelitian, atau pendapat pakar hukum.

3. Bahan hukum tertier, yaitu bahan yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder, seperti kamus (hukum), ensiklopedia.

3.4. Teknik Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini, metode pengumpulan datanya berdasarkan data sekunder yang diperoleh melalui studi dokumen atau bahan pustaka. Soekanto (1986) berpendapat bahwa dalam penelitian, dikenal tiga alat pengumpulan data, yakni studi dokumen atau bahan pustaka, pengamatan atau observasi, dan wawancara atau *interview*. Walaupun demikian, tipe data apapun yang dikehendaki, studi dokumen atau bahan pustaka akan selalu dipergunakan terlebih dahulu. Oleh karena itu, maka pembahasan mengenai studi dokumen atau bahan pustaka, akan mengawali pembicaraan mengenai alat-alat pengumpulan data dalam penelitian.

3.5. Analisis Data

Data yang telah dikumpulkan melalui kegiatan studi dokumen atau bahan pustaka selanjutnya dianalisis dan disusun secara sistematis dengan menggunakan logika deduksi yang diawali dengan identifikasi aturan hukum sebagai pegangan utama dan logika induksi dengan pengumpulan fakta sebagai tata kerja penunjang. Dengan menggunakan logika deduksi, peneliti melakukan analisis terhadap peraturan atau regulasi yang berkaitan dengan permasalahan yang terdapat dalam penelitian ini, untuk kemudian dikorelasikan dengan beberapa asas dan teori yang menjadi landasan dalam penulisan penelitian ini sebagai langkah untuk menemukan konklusi, jalan keluar maupun konsepsi ideal tentang hal-hal yang menjadi pembahasan dalam penelitian ini.

4. HASIL PENELITIAN

4.1. Akibat Hukum Dari Pemberlakuan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 Terhadap Perbuatan Melanggar Hukum Oleh Badan Dan/Atau Pejabat Pemerintahan (*Onrechtmatige Overheidsdaad*)

Perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) merupakan tindakan pemerintahan sehingga menjadi kewenangan peradilan tata usaha negara berdasarkan UU AP. Dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 diatur bahwa tindakan pemerintahan adalah perbuatan pejabat pemerintahan atau penyelenggara negara lainnya untuk melakukan dan/atau tidak melakukan perbuatan konkret dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan.

Selanjutnya Peraturan Mahkamah Agung tersebut mengatur bahwa sengketa tindakan pemerintahan adalah sengketa yang timbul dalam bidang administrasi pemerintahan antara warga masyarakat

dengan pejabat pemerintahan atau penyelenggara negara lainnya sebagai akibat dilakukannya tindakan pemerintahan. Adapun yang dimaksud sengketa perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) adalah sengketa yang di dalamnya mengandung tuntutan untuk menyatakan tidak sah dan/atau batal tindakan pejabat pemerintahan, atau tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat beserta ganti rugi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Dalam Peraturan Mahkamah Agung tersebut ditegaskan bahwa perkara perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) merupakan kewenangan peradilan tata usaha negara. Adapun perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) merupakan tindakan pemerintahan. PTUN berwenang mengadili sengketa tindakan pemerintahan setelah menempuh upaya administratif sebagaimana dimaksud dalam UU AP dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 6 Tahun 2018 tentang Pedoman Penyelesaian Sengketa Administrasi Pemerintahan Setelah Menempuh Upaya Administratif. Dalam hal peraturan perundang-undangan mengatur secara khusus upaya administratif, maka yang berwenang mengadili sengketa tindakan pemerintahan adalah Pengadilan Tinggi Tata Usaha Negara (PT TUN) sebagai pengadilan tingkat pertama.

Selanjutnya, warga masyarakat dapat mengajukan gugatan tindakan pemerintahan secara tertulis kepada pengadilan yang berwenang dengan menyebutkan alasan:

- a. bertentangan dengan peraturan perundang-undangan; dan
- b. bertentangan dengan asas-asas umum pemerintahan yang baik.

Gugatan dimaksud diajukan paling lama 90 (sembilan puluh) hari sejak tindakan pemerintahan dilakukan oleh badan dan/atau pejabat administrasi pemerintahan. Selama warga masyarakat menempuh upaya administratif, tenggang waktu tersebut terbantar sampai keputusan upaya administratif terakhir diterima.

Dalam UU AP diatur bahwa upaya administratif adalah proses penyelesaian sengketa yang dilakukan dalam lingkungan administrasi pemerintahan sebagai akibat dikeluarkannya keputusan dan/atau tindakan yang merugikan. Warga masyarakat yang dirugikan terhadap keputusan dan/atau tindakan dapat mengajukan upaya administratif kepada pejabat pemerintahan atau atasan pejabat yang menetapkan dan/atau melakukan keputusan dan/atau tindakan. Upaya Administratif terdiri atas:

- a. keberatan; dan
- b. banding administratif.

Meskipun badan yang memutus itu berada di lingkungan pemerintahan sendiri dan berada di bawah pengaruhnya, badan tersebut dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya harus selalu berdasarkan atas hukum dan memperlakukan setiap warga negara sesuai harkat dan martabatnya sebagai manusia, tanpa membeda-bedakan. Hal ini karena salah satu unsur Negara Hukum Indonesia yakni, dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya selalu berdasarkan atas hukum yang berlaku, baik hukum yang tertulis maupun hukum yang tidak tertulis (Soemantri dalam Marbun, 2011).

Sudrajat dan Wijaya (2020) berpendapat bahwa berbeda dengan prosedur di peradilan tata usaha negara, maka pada prosedur banding administratif atau prosedur keberatan dilakukan penilaian yang lengkap, naik dari segi penerapan hukum maupun dari segi kebijaksanaan oleh instansi yang memutus. Hal ini berarti bahwa keberadaan dari upaya administrasi berupa keberatan dan banding administratif dalam proses penyelesaian sengketa administrasi pemerintahan diharapkan mampu menjaga dan memulihkan keserasian hubungan antara pemerintah dan warga yang dirugikan dengan dikeluarkannya keputusan dan/atau dilakukannya tindakan pemerintahan, sehingga tercipta kembali kerukunan. Dengan demikian, upaya administrasi akan dirasakan sebagai suatu kebutuhan karena mampu berfungsi sebagai sarana perlindungan hukum seperti halnya peradilan administrasi.

UU AP mengatur bahwa badan dan/atau pejabat pemerintahan berwenang menyelesaikan keberatan atas keputusan dan/atau tindakan yang ditetapkan dan/atau dilakukan yang diajukan oleh warga masyarakat. Keputusan dapat diajukan keberatan dalam waktu paling lama 21 (dua puluh satu) hari kerja sejak diumumkannya keputusan tersebut oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan. Keberatan dimaksud diajukan secara tertulis kepada badan dan/atau pejabat pemerintahan yang menetapkan keputusan. Badan dan/atau pejabat pemerintahan menyelesaikan keberatan paling lama 10 (sepuluh) hari kerja. Dalam hal badan dan/atau pejabat pemerintahan tidak menyelesaikan keberatan dalam jangka waktu dimaksud, keberatan dianggap dikabulkan.

Selanjutnya, dalam hal warga masyarakat tidak menerima atas penyelesaian keberatan oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan, warga masyarakat dapat mengajukan banding administratif kepada atasan pejabat. Keputusan dapat diajukan banding administratif dalam waktu paling lama 10 (sepuluh) hari kerja sejak keputusan upaya keberatan diterima. Banding administratif diajukan secara tertulis kepada atasan pejabat yang menetapkan keputusan. Badan dan/atau pejabat pemerintahan menyelesaikan banding administratif paling lama 10 (sepuluh) hari kerja. Dalam hal badan dan/atau pejabat pemerintahan tidak menyelesaikan banding

administratif dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud, keberatan dianggap dikabulkan. Dalam hal warga masyarakat tidak menerima atas penyelesaian banding administratif oleh atasan pejabat, warga masyarakat dapat mengajukan gugatan ke PTUN.

Hal tersebut sejalan dengan dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 6 Tahun 2018 tentang Pedoman Penyelesaian Sengketa Administrasi Pemerintahan Setelah Menempuh Upaya Administratif yang mengatur bahwa PTUN berwenang menerima, memeriksa, memutus dan menyelesaikan sengketa administrasi pemerintahan setelah menempuh upaya administratif.

Menurut Sudrajat dan Wijaya (2020) proses beracara di peradilan tata usaha negara pada dasarnya memiliki prinsip yang sama dengan proses beracara di peradilan umum. Namun ada beberapa hal yang khusus diterapkan dalam peradilan tata usaha negara sesuai UU Peratun, yaitu sebagai berikut:

1. Pasal 55 menyebutkan bahwa pengajuan gugatan dibatasi tenggang waktu 90 (sembilan puluh) hari terhitung sejak KTUN yang digugat dikeluarkan atau diumumkan oleh badan dan/atau pejabat TUN, atau sejak diterima/diketahui oleh penggugat.
2. Pasal 62 ayat (1) menyebutkan adanya prosedur penolakan (*dismissal procedure*), yaitu wewenang Ketua PTUN untuk memutuskan dengan penetapan bahwa gugatan tidak diterima karena tidak memenuhi syarat-syarat yang ditentukan.
3. Pasal 63 menyebutkan bahwa dikenal adanya pemeriksaan persiapan sebelum pokok sengketa diperiksa di persidangan, untuk melengkapi/memperbaiki gugatan yang kurang jelas.
4. Dikenal adanya 3 (tiga) acara pemeriksaan perkara, yaitu sebagai berikut:
 - a. Pasal 62 ayat (4) mengenai acara singkat, yaitu khusus untuk pemeriksaan perlawanan terhadap penetapan *dismissal*.
 - b. Pasal 98 dan Pasal 99 mengenai acara cepat, yaitu apabila terdapat kepentingan penggugat yang cukup mendesak dan dimohonkan oleh penggugat, maka sengketa akan diperiksa dengan acara cepat dengan hakim tunggal.
 - c. Acara biasa, yaitu acara pemeriksaan perkara melalui alur pemeriksaan yang normal yang sebelumnya tetap melalui pemeriksaan persiapan terlebih dahulu. Untuk acara biasa ini, yang memeriksa perkara adalah majelis hakim yang jumlahnya lebih dari satu dan ganjil.
5. Pasal 72 menyatakan dalam peradilan tata usaha negara, tidak ada putusan *Verstek*, tetapi hakim berwenang memanggil Tergugat melalui atasannya.
6. Tidak ada gugatan rekonsensi (gugat balik) dari Tergugat kepada Penggugat.

Adapun hal khusus yang diterapkan dalam peradilan umum antara lain adanya proses mediasi, sebelum hakim memeriksa pokok perkara. Dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2016 tentang Prosedur Mediasi di Pengadilan diatur bahwa mediasi adalah cara penyelesaian sengketa melalui proses perundingan untuk memperoleh kesepakatan para pihak dengan dibantu oleh mediator. Mediasi merupakan cara penyelesaian sengketa secara damai yang tepat, efektif, dan dapat membuka akses yang lebih luas kepada para pihak untuk memperoleh penyelesaian yang memuaskan serta berkeadilan. Semua sengketa perdata yang diajukan ke Pengadilan Negeri, termasuk perkara perlawanan (*verzet*) atas putusan *verstek* dan perlawanan pihak berperkara (*partij verzet*) maupun pihak ketiga (*derden verzet*) terhadap pelaksanaan putusan yang telah berkekuatan hukum tetap, wajib terlebih dahulu diupayakan penyelesaian melalui mediasi, kecuali ditentukan lain. Prosedur mediasi ini tidak kita temukan saat berperkara di PTUN.

Terkait adanya perubahan kewenangan dalam mengadili perkara perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*), pada saat Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 mulai berlaku, maka:

1. Terhadap perkara perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) yang diajukan ke Pengadilan Negeri tetapi belum diperiksa, dilimpahkan ke PTUN sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
2. Terhadap perkara yang upaya administratifnya telah diatur secara khusus pada saat Peraturan Mahkamah Agung diundangkan, telah dilimpahkan oleh Pengadilan Negeri ke PTUN dan belum diperiksa oleh PTUN, berkas perkara dilimpahkan ke PTUN yang berwenang.
3. Terhadap perkara perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) yang sedang diperiksa oleh Pengadilan Negeri, Pengadilan Negeri harus menyatakan tidak berwenang mengadili.

4.2. Implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 Terhadap Upaya Hukum Atas Tindakan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa

Dalam pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan sering terdapat utang pajak yang tidak dilunasi oleh wajib pajak sebagaimana mestinya sehingga memerlukan tindakan penagihan yang mempunyai kekuatan hukum yang memaksa. Dalam rangka menegakkan keadilan dalam pelaksanaan penagihan pajak dimaksud, UU PPSP memberikan perlindungan hukum, baik kepada

penanggung pajak maupun pihak ketiga berupa hak untuk mengajukan gugatan atau sanggahan.

UU PPSP sebagai regulasi dalam penagihan pajak mengatur bahwa gugatan penanggung pajak terhadap pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak. Dalam hal gugatan penanggung pajak dimaksud dikabulkan, penanggung pajak dapat memohon pemulihan nama baik dan ganti rugi. Besarnya ganti rugi paling banyak Rp 5.000.000,00 (lima juta rupiah). Gugatan penanggung pajak dimaksud diajukan dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari sejak Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang dilaksanakan.

Hal ini juga sejalan dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan 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 (UU KUP) yang mengatur bahwa gugatan penanggung pajak terhadap:

- a. pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang;
 - b. keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak;
 - c. keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26; atau
 - d. penerbitan surat ketetapan pajak atau Surat Keputusan Keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan
- hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak.

Dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak diatur bahwa Pengadilan Pajak dalam hal gugatan memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan pembetulan atau keputusan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) UU KUP dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Dengan demikian, dengan diundangkannya Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 tidak berpengaruh atas gugatan penanggung pajak terhadap pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang, yang diajukan kepada Pengadilan Pajak.

Terkait dengan penyanderaan, dalam UU PPSP diatur bahwa penanggung pajak yang disandera dapat mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penyanderaan hanya kepada Pengadilan Negeri.

Dalam hal gugatan penanggung pajak dimaksud dikabulkan dan putusan pengadilan telah mempunyai kekuatan hukum tetap, penanggung pajak dapat memohon rehabilitasi nama baik dan ganti rugi atas masa penyanderaan yang telah dijalaninya. Besarnya ganti rugi adalah Rp. 100.000,00 (seratus ribu rupiah) setiap hari. Penanggung pajak tidak dapat mengajukan gugatan terhadap pelaksanaan penyanderaan setelah masa penyanderaan berakhir.

Selanjutnya untuk sanggahan pihak ketiga, UU PPSP mengatur bahwa sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita hanya dapat diajukan kepada Pengadilan Negeri. Pengadilan Negeri yang menerima surat sanggahan dimaksud memberitahukan secara tertulis kepada pejabat penagihan pajak pusat dan pajak daerah. Pejabat penagihan pajak pusat dan pajak daerah meneguhkan pelaksanaan penagihan pajak hanya terhadap barang yang disanggah kepemilikannya sejak menerima pemberitahuan dimaksud. Sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita tidak dapat diajukan setelah lelang dilaksanakan.

Gugatan oleh penanggung pajak atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan oleh pihak ketiga terhadap kepemilikan barang pihak ketiga yang disita, diajukan kepada Pengadilan Negeri dengan proses perdata didasarkan pada alasan adanya perbuatan melawan/melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan yaitu pejabat yang melakukan penagihan pajak pusat dan daerah.

Perbuatan melawan/melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) merupakan tindakan pemerintahan sehingga menjadi kewenangan peradilan tata usaha negara berdasarkan UU AP. Dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 ditegaskan bahwa perkara perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) merupakan kewenangan peradilan tata usaha negara. PTUN berwenang mengadili sengketa tindakan pemerintahan setelah menempuh upaya administratif.

Dengan diundangkannya UU AP pada tanggal 17 Oktober 2014 dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 pada tanggal 20 Agustus 2019, tidak serta merta menjadikan gugatan oleh penanggung pajak atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan oleh pihak ketiga terhadap kepemilikan barang pihak ketiga yang disita, menjadi diajukan kepada PTUN. Dalam prakteknya, gugatan oleh penanggung pajak dan sanggahan oleh pihak ketiga tersebut, tetap diajukan kepada Pengadilan Negeri.

Hal ini dapat kita lihat pada perkara gugatan oleh penanggung pajak atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan oleh pihak ketiga terhadap

kepemilikan barang pihak ketiga yang disita, yang tetap diajukan ke Pengadilan Negeri sebagai berikut:

1. Perkara gugatan Nomor 3/Pdt.G/2021/PN.PMS. di Pengadilan Negeri Pematang Siantar.

Perkara ini diajukan oleh Heryanto selaku Penggugat melawan Juru Sita Pada Surat Perintah Penyanderaan Nomor: SPRINDERA-001/WPJ.26/KP.04/2020 tanggal 7 Desember 2020 di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Pematang Siantar selaku Tergugat I, Kepala Kantor Pelayanan Pajak Pratama Pematang Siantar selaku Tergugat II, dan Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Sumatera Utara II selaku Turut Tergugat I. Perkara gugatan ini terkait tindakan penyanderaan terhadap Penggugat dan ditempatkan di Lembaga Pemasyarakatan Kelas IIA Pematang Siantar. Dalam putusan Pengadilan Negeri Pematang Siantar Nomor 3/Pdt.G/2021/PN.PMS., Majelis Hakim menjatuhkan putusan dengan amar antara lain menyatakan Tergugat I, Tergugat II dan Turut Tergugat I telah melakukan perbuatan melawan hukum oleh karena melakukan penyanderaan terhadap Penggugat lewat bulan Desember 2020 yaitu sejak tanggal 1 Januari 2021 sampai dengan tanggal 28 Februari 2021. Dalam pertimbangan hukumnya, Majelis Hakim antara lain menyatakan bahwa penyanderaan terhadap Penggugat sudah melampaui kewenangan dan merupakan penyalahgunaan kewenangan.

2. Perkara gugatan Nomor. 6/Pdt.G/2016/PN.SLK. di Pengadilan Negeri Solok.

Perkara ini diajukan oleh PT. Adira Dinamika Multi Finance,Tbk selaku Penggugat melawan Pemerintah Republik Indonesia cq. Kementerian Keuangan Republik Indonesia cq. Direktorat Jendral Pajak cq. Kantor Wilayah DJP Sumatera Barat dan Jambi cq. Kantor Pelayanan Pajak Pratama Solok selaku Tergugat I, Zufadli selaku Tergugat II, dan Kantor Pelayanan Kekayaan Negara dan dan Lelang (KPKNL) Padang selaku Tergugat III. Perkara ini terkait tindakan Tergugat I yang melakukan penyitaan terhadap satu unit Mobil Merk Honda New CR-V 2.4 A/T. DOHC No Mesin K24Z14905950 No Rangka MHRRE38508J805972 dan Nomor Polisi BA 3012 PE sedangkan mobil *a quo* sudah terikat secara hukum sebagai objek jaminan fidusia dari Tergugat II pada Penggugat, dimana Tindakan Tergugat I ini menurut Penggugat adalah merupakan perbuatan melanggar hukum. Dalam Putusan Pengadilan Negeri Solok Nomor. 6/Pdt.G/2016/PN.SLK., Majelis Hakim menjatuhkan putusan dengan amar antara lain menolak gugatan Penggugat untuk seluruhnya. Dalam pertimbangan hukumnya Majelis Hakim antara lain menyatakan bahwa tindakan penyitaan yang dilakukan oleh Tergugat I, tidak terpenuhi sebagai perbuatan yang dikualifikasikan sebagai perbuatan melawan

hukum dan hak mendahului antara Penggugat dan Tergugat I yang patut didahulukan untuk menjual barang milik Tergugat II adalah Tergugat I.

Dari kedua perkara tersebut di atas, dapat diketahui bahwa gugatan oleh penanggung pajak atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan oleh pihak ketiga terhadap kepemilikan barang pihak ketiga yang disita, tetap diajukan kepada Pengadilan Negeri untuk diperiksa, diadili dan diputus, serta tidak dilimpahkan kepada PTUN dan tidak pula dinyatakan bahwa Pengadilan Negeri tidak berwenang mengadili.

Terkait dengan hal ini, menurut Penulis terdapat konflik norma terhadap kewenangan dalam menyelesaikan perkara perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) khususnya dalam pelaksanaan penagihan pajak dengan surat paksa, dimana berdasarkan UU AP dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 merupakan kewenangan peradilan tata usaha negara dan diajukan kepada PTUN, sedangkan berdasarkan UU PPSP diajukan kepada Pengadilan Negeri yang berada di lingkungan peradilan umum.

Apabila terjadi konflik norma, maka asas-asas hukum digunakan untuk membantu menyelesaikan konflik norma tersebut. Setidaknya ada tiga asas hukum yang dapat digunakan dalam menyelesaikan konflik norma yaitu *lex superior derogat legi inferiori* (hukum yang lebih tinggi mengesampingkan hukum yang lebih rendah), *lex posterior derogat legi priori* (hukum yang lebih baru mengesampingkan hukum yang lebih lama) dan *lex specialis derogat legi generalis* (hukum yang lebih khusus mengesampingkan hukum yang lebih umum).

Untuk mengatasi konflik norma tersebut, Penulis akan mengacu pada penyelesaian konflik norma dengan menggunakan asas *lex specialis derogat legi generalis* karena lebih relevan dengan norma hukum yang digunakan. Manan (2004) berpendapat bahwa beberapa prinsip yang harus diperhatikan dalam asas *lex specialis derogat legi generalis*, yaitu:

1. Ketentuan-ketentuan yang didapati dalam aturan hukum umum tetap berlaku, kecuali yang diatur khusus dalam aturan hukum khusus tersebut;
2. Ketentuan-ketentuan *lex specialis* harus sederajat dengan ketentuan-ketentuan *lex generalis* (undang-undang dengan undang-undang);
3. Ketentuan-ketentuan *lex specialis* harus berada dalam lingkungan hukum (rezim) yang sama dengan *lex generalis*.

Penerapan dari prinsip di atas terhadap perbuatan melawan hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam penagihan pajak dengan surat paksa adalah sebagai berikut:

1. UU AP merupakan hukum yang lebih umum, sedangkan UU PPSP merupakan hukum yang lebih khusus.

2. UU AP dan UU PPSP merupakan hukum yang sederajat yaitu berbentuk undang-undang.
3. Tindakan pemerintahan dalam UU AP dengan tindakan pejabat penagihan pajak pusat dan pajak daerah sebagaimana dalam UU PPSP, berada dalam lingkungan hukum yang sama yaitu tindakan badan dan/atau pejabat pemerintahan.

Berdasarkan hal tersebut, menurut Penulis tindakan pemerintahan yang dilakukan oleh pejabat penagihan pajak pusat dan pajak daerah sebagaimana diatur dalam UU PPSP merupakan hukum yang lebih khusus dibandingkan dengan tindakan pemerintahan sebagaimana dimaksud dalam UU AP, sehingga pengaturan terkait tindakan pemerintahan dalam UU PPSP harus didahulukan atau mengesampingkan pengaturan tindakan pemerintahan dalam UU AP.

Dengan demikian, gugatan oleh penanggung pajak atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan oleh pihak ketiga terhadap kepemilikan barang pihak ketiga yang disita, tetap diajukan kepada Pengadilan Negeri untuk diperiksa, diadili dan diputus sebagaimana diatur dalam UU PPSP serta tidak dilimpahkan kepada PTUN sebagaimana diatur dalam UU AP dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan Penulis terkait implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa, terdapat sejumlah kesimpulan yang dapat ditarik sebagai berikut:

1. Dengan diundangkannya UU AP dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019, maka perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan (*onrechtmatige overheidsdaad*) merupakan tindakan pemerintahan sehingga menjadi kewenangan peradilan tata usaha negara untuk mengadilinya. PTUN yang merupakan pengadilan di lingkungan peradilan tata usaha negara, berwenang mengadili sengketa tindakan pemerintahan setelah menempuh upaya administratif yang terdiri atas keberatan dan banding administratif.
2. Gugatan oleh penanggung pajak atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan oleh pihak ketiga terhadap kepemilikan barang pihak ketiga yang disita sebagaimana diatur dalam UU PPSP, tetap diajukan kepada Pengadilan Negeri untuk diperiksa, diadili dan diputus serta tidak dilimpahkan kepada PTUN. Hal ini sesuai dengan asas *lex specialis derogat legi generalis* dimana tindakan pemerintahan dalam hal ini tindakan pejabat penagihan pajak pusat dan pajak daerah sebagaimana diatur dalam UU PPSP bersifat lebih khusus, sehingga mengesampingkan pengaturan

tindakan pemerintahan yang dilakukan oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan sebagaimana diatur dalam UU AP dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019.

5.2. Saran

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan dan kesimpulan penelitian, Penulis memberikan beberapa saran yang dalam implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa sebagai berikut:

1. Agar tidak terjadi ketidakpastian hukum dalam pengajuan gugatan oleh penanggung pajak atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan oleh pihak ketiga terhadap kepemilikan barang pihak ketiga yang disita, perlu kiranya ketegasan Mahkamah Agung terkait lingkungan peradilan mana yang berwenang untuk memeriksa, mengadili dan memutus gugatan oleh penanggung pajak dan sanggahan oleh pihak ketiga dimaksud.
2. Untuk sinkronisasi ketentuan dalam UU PPSP dengan UU AP dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019, kiranya gugatan yang diajukan oleh penanggung pajak atas pelaksanaan penyanderaan dan sanggahan oleh pihak ketiga terhadap kepemilikan barang pihak ketiga yang disita, menjadi kewenangan peradilan tata usaha negara untuk mengadilinya. Namun demikian, Penulis memberi saran agar khusus gugatan dan sanggahan dimaksud kiranya diajukan kepada Pengadilan Pajak yang merupakan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara. Hal ini untuk memberikan penyelesaian secara integral terkait penyelesaian sengketa pajak, baik terhadap keputusan maupun terhadap tindakan yang dilakukan oleh pejabat penagihan pajak pusat dan pajak daerah.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Pada pelaksanaan penelitian ini, Penulis mengakui adanya keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil penelitian yang dilakukan. Adapun keterbatasan dalam penelitian ini, bahwa penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis normatif yang terfokus pada kegiatan inventarisasi dan sinkronisasi berbagai peraturan perundang-undangan terkait implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa, dengan berdasarkan pada data sekunder yang diperoleh melalui studi kepustakaan/studi dokumenter.

PENGHARGAAN

Penulis ucapkan terima kasih kepada para Dosen di lingkungan Politeknik Keuangan Negara STAN yang

telah memberikan banyak masukan yang bersifat konstruktif sehingga artikel ini dapat diselesaikan. Penulis juga menyampaikan tanggung jawab sepenuhnya terhadap hasil penelitian termasuk kesalahan yang mungkin terjadi dalam artikel ini.

DAFTAR PUSTAKA

Buku Teks

- Amiruddin dan Asikin, Zainal. (2006). *Pengantar Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Anggono, Bayu Dwi. (2020). *Pokok-Pokok Pemikiran Penataan Peraturan Perundang-Undangan di Indonesia*. Jakarta: Konstitusi Press.
- Bohari, H. (2016). *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Saidi, Muhammad Djafar. (2008). *Hukum Keuangan Negara*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Fuady, Munir. (2018). *Metode Riset Hukum: Pendekatan Teori dan Konsep*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Fuady, Munir. (2013). *Perbuatan Melawan Hukum: Pendekatan Kontemporer*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Manan, Bagir. (2004). *Hukum Positif Indonesia*. Yogyakarta: UII Press.
- Marbun, S.F. (2011). *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administratif di Indonesia*. Yogyakarta: FH UII Press.
- Marzuki, Peter Mahmud. (2017). *Penelitian Hukum Edisi Revisi*. Jakarta: Kencana.
- Mertokusumo, Sudikno. (2019). *Perbuatan Melawan Hukum Oleh Pemerintah*. Yogyakarta: CV. Maha Karya Pustaka.
- Ridwan H.R. (2006). *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Soekanto, Soerjono. (1986). *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI-Press.
- Subekti, R. (1992). *Hukum Perjanjian*. Jakarta: Intermedia.
- Subekti, R dan Tjitrosudibio, R. (1992). *Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Burgerlijk Wetboek: Dengan Tambahan Undang-Undang Pokok Agraria Dan Undang-Undang Perkawinan*. Jakarta: Pradnya Paramita.
- Sudrajat, Tedi dan Wijaya, Endra. (2020). *Perlindungan Hukum Terhadap Tindakan Pemerintahan*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Sugiarjo, Umar Said. (2017). *Pengantar Hukum Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Zuraida, Ida dan Advianto, Hari Sih L.Y. (2011). *Penagihan Pajak: Pajak Pusat dan Pajak Daerah*. Bogor: Penerbit Ghalia Indonesia.

Peraturan Perundang-undangan

Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan 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 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 tentang Pedoman Penyelesaian Sengketa Tindakan Pemerintahan dan Kewenangan Mengadili Perbuatan Melanggar Hukum oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan (*Onrechtmatige Overheidsdaad*).

Peraturan Mahkamah Agung Nomor 6 Tahun 2018 tentang Pedoman Penyelesaian Sengketa Administrasi Pemerintahan Setelah Menempuh Upaya Administratif.

Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2016 tentang Prosedur Mediasi di Pengadilan.

Putusan Pengadilan:

Putusan Pengadilan Negeri Pematang Siantar Nomor 3/Pdt.G/2021/PN.PMS.

Putusan Pengadilan Negeri Solok Nomor 6/Pdt.G/2016/PN.SLK.