



DOI: <https://doi.org/10.38035/jgsp.v4i1>
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Tinjauan Hukum atas Penerapan Gijzeling dalam Penagihan Pajak dan Dampaknya terhadap Pemulihan Penerimaan Negara

Lisan Indajang¹, Bambang Widarto², Rizky Pratama K³.

¹Program Studi Strata Satu Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma Jakarta, Indonesia, lisan.indajang@gmail.com.

²Program Studi Strata Satu Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma Jakarta, Indonesia, bwidarto1@gmail.com.

³Program Studi Strata Satu Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma Jakarta, Indonesia, rizkykarokaro@unsurya.ac.id.

Corresponding Author: lisan.indajang@gmail.com¹

Abstract: Taxes are primary source of government revenue and crucial for financing national growth. However, consistently high tax arrears indicate that the primary challenge lies not only in tax collection but also in the effectiveness of tax law enforcement. One enforcement mechanism used by the Directorate General of Taxes (DGT) is gijzeling, or the imprisonment of taxpayers, as stipulated in Law Number 19 of 2000 concerning Tax Collection with a Confiscation Order and Minister of Finance Regulation Number 61 of 2023. This essay aims to examine the legal basis, procedural implementation, and effectiveness of gijzeling in the context of state revenue collection. This research uses a normative legal methodology supplemented by empirical data obtained from DGT performance reports and media attention. The findings indicate that although gijzeling has considerable legal validity and is designed as a last resort, its implementation is very limited and has not had a significant impact on the recovery of state funds. Therefore, policy assessment and increased inter-agency collaboration, institutional capacity, and transparency are crucial to ensure that gijzeling is implemented fairly and proportionally.

Keyword: Gijzeling, Tax Collection, Legal Effectiveness, State Revenue.

Abstrak: Pajak merupakan sumber utama pendapatan pemerintah dan sangat penting untuk membiayai pertumbuhan nasional. Namun, tunggakan pajak yang tinggi secara konsisten menunjukkan bahwa tantangan utama tidak hanya terletak pada pengumpulan pajak tetapi juga pada efektivitas penegakan hukum pajak. Salah satu mekanisme penegakan yang digunakan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) adalah gijzeling, atau pemenjaraan wajib pajak, sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Pengumpulan Pajak dengan Perintah Penyitaan dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023. Esai ini bertujuan untuk meneliti dasar hukum, implementasi prosedural, dan efektivitas gijzeling dalam konteks pengumpulan pendapatan negara. Penelitian ini menggunakan metodologi hukum normatif yang dilengkapi dengan data empiris yang diperoleh dari laporan kinerja DJP

dan perhatian media. Temuan menunjukkan bahwa meskipun gijzeling memiliki validitas hukum yang cukup besar dan dirancang sebagai upaya terakhir, implementasinya sangat terbatas dan belum memberikan dampak signifikan pada pemulihan dana negara. Oleh karena itu, penilaian kebijakan dan peningkatan kolaborasi antar lembaga, kapasitas kelembagaan, dan transparansi sangat penting untuk memastikan bahwa gijzeling diimplementasikan secara adil dan proporsional.

Kata Kunci: Gijzeling, Penagihan Pajak, Efektivitas Hukum, Penerimaan Negara.

PENDAHULUAN

Sesuai dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Republik Indonesia tahun 1945, negara ini sangat menekankan pengaturan hukum atas pajak dan pungutan wajib lainnya untuk keperluan negara. Oleh karena itu, pajak merupakan sumber utama pendapatan pemerintah dan sangat penting untuk membiayai tata kelola dan pertumbuhan nasional. Penerimaan pajak secara rutin mencapai sekitar 70% dari total pendapatan negara dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) (Kementerian Keuangan, 2024).

Namun demikian, tantangan utama dalam sistem perpajakan Indonesia bukan hanya terletak pada aspek pemungutan (tax collection), tetapi juga pada penegakan hukum terhadap wajib pajak yang tidak patuh. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai otoritas pemungut pajak menghadapi hambatan yang cukup kompleks, mulai dari rendahnya kepatuhan formal, sulitnya pelacakan aset penunggak pajak, hingga lemahnya efek jera terhadap pelanggar kewajiban pajak (Direktorat Jenderal Pajak, 2023). Dalam konteks inilah muncul pertanyaan lebih mendasar mengenai pilihan instrumen pemaksaan yang digunakan negara, khususnya terkait sejauh mana tindakan pemaksaan tersebut tetap berada dalam koridor perlindungan hak asasi manusia.

Gijzeling, atau penyanderaan, adalah salah satu alat hukum yang diberikan kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk memastikan penyelesaian tagihan pajak. Sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) bagi wajib pajak yang tidak memenuhi kewajibannya setelah serangkaian tindakan administratif, alat ini diatur oleh Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Perintah Penyitaan. Pada titik ini muncul isu penting yang perlu dikaji secara kritis, yaitu bagaimana sebenarnya posisi gijzeling dari perspektif Hak Asasi Manusia – apakah benar dapat dipandang sebagai sanksi administratif yang sekadar diperberat, atau justru berpotensi menjadi bentuk pembatasan kebebasan yang menyerupai kriminalisasi atas dasar hubungan utang-piutang.

Pelaksanaan gijzeling sendiri kemudian diatur lebih rinci dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 61 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Gijzeling terhadap Penanggung Pajak, yang mengatur prosedur, jangka waktu, dan koordinasi antarinstansi dalam pelaksanaannya. Secara konseptual, gijzeling dimaksudkan untuk menjamin efektivitas penagihan pajak serta memberikan efek jera terhadap wajib pajak yang dengan sengaja menghindar dari kewajiban hukum. Akan tetapi, di sinilah muncul permasalahan lain mengenai perbedaan filosofi antara penahanan karena utang pajak dan penahanan dalam tindak pidana murni. Perbedaan tersebut bukan hanya menyangkut aspek teknis-prosedural, tetapi juga filosofi dasarnya: apakah negara boleh membatasi kebebasan seseorang bukan karena ia melakukan delik pidana, tetapi semata-mata karena tidak melunasi kewajiban finansial terhadap negara. Selain itu, terdapat aspek yang perlu dicermati terkait tata kelola kewenangan, yaitu apakah kriteria penentuan wajib pajak yang akan dikenai gijzeling telah disusun dan diterapkan secara transparan serta adil, sehingga mampu meminimalkan potensi penyalahgunaan wewenang oleh aparat penegak pajak.

Penerapan gijzeling dalam praktik seringkali menimbulkan asumsi dan kritik. Karena gijzeling mencakup perampasan kebebasan seseorang karena utang pajak, sebagian orang

berpendapat bahwa hal itu dapat melanggar standar hak asasi manusia. Namun, dari sudut pandang hukum publik, kebijakan ini sah selama diimplementasikan sesuai dengan persyaratan legislatif dan memajukan kepentingan negara secara keseluruhan (Y. Sri Pudyatmoko, 2019). Dengan demikian, perdebatan tidak hanya berkutat pada efektivitas teknis, tetapi juga pada substansi tindakan negara yang berada di antara administratif dan quasi-penal, sehingga memerlukan penjelasan yang lebih mendalam mengenai batas-batas kewenangan publik dalam membatasi kebebasan warga negara.

Di samping itu, efektivitas gijzeling dalam meningkatkan penerimaan negara juga masih dipertanyakan. Berdasarkan Laporan Kinerja DJP Tahun 2023, jumlah penanggung pajak yang dijatuhi gijzeling hanya mencapai 52 orang secara nasional, dengan total pemulihan piutang pajak sekitar Rp76,2 miliar, angka yang relatif kecil dibandingkan dengan total tunggakan pajak nasional yang mencapai lebih dari Rp45 triliun (Direktorat Jendral Pajak, 2024). Fakta ini menunjukkan bahwa instrumen gijzeling belum optimal sebagai alat pemulihan penerimaan negara, meskipun telah memiliki dasar hukum dan prosedur yang jelas.

Fenomena tersebut menimbulkan pertanyaan mendasar: apakah penerapan gijzeling benar-benar efektif dalam konteks penegakan hukum pajak dan pemulihan penerimaan negara, atau justru menjadi simbol lemahnya sistem penagihan yang lebih preventif dan humanis. Oleh karena itu, sangat penting untuk melakukan studi hukum yang tidak hanya bersifat normatif tetapi juga mencakup evaluasi efektivitas implementasi, dengan mempertimbangkan unsur-unsur substansi hukum, personel penegak hukum, dan budaya hukum masyarakat, sebagaimana diuraikan oleh Soerjono Soekanto dalam teori penegakan hukumnya (Soerjono Soekanto, 2008).

Dengan demikian, penelitian ini menjadi penting untuk dilakukan guna menilai efektivitas penerapan gijzeling sebagai upaya penegakan hukum pajak dalam rangka memulihkan penerimaan negara, sekaligus memberikan rekomendasi perbaikan kebijakan hukum pajak agar tetap sejalan dengan asas proporsionalitas, perlindungan hak asasi manusia, serta pemahaman yang tepat mengenai perbedaan mendasar antara tindakan administratif pemaksaan dan penahanan dalam hukum pidana, termasuk perlunya mekanisme penetapan wajib pajak ter-gijzeling yang lebih akuntabel dan terhindar dari penyalahgunaan kewenangan.

METODE

Penelitian hukum ini menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan dukungan data empiris sebagai pelengkap. Pendekatan ini dipilih karena permasalahan yang dikaji berfokus pada analisis peraturan perundang-undangan, asas hukum, serta efektivitas penerapan norma hukum dalam praktik administrasi pajak.

Jenis dan Pendekatan Penelitian

Penelitian yang didasarkan pada analisis norma-norma hukum positif yang relevan baik dalam bentuk peraturan perundang-undangan maupun prinsip-prinsip hukum yang mendasarinya dikenal sebagai penelitian hukum normatif. Metodologi yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari:

- 1) Pendekatan perundang-undangan (statute approach), untuk menelaah ketentuan yang mengatur tentang penagihan pajak dan pelaksanaan gijzeling, seperti UU No. 19 Tahun 2000 dan PMK Nomor 61 Tahun 2023.
- 2) Pendekatan konseptual (conceptual approach), untuk memahami konsep gijzeling, asas ultimum remedium, dan prinsip proporsionalitas dalam penegakan hukum pajak.
- 3) Pendekatan kasus (case approach), apabila terdapat putusan pengadilan atau praktik administratif yang relevan terkait pelaksanaan gijzeling.

Bahan Hukum dan Sumber Data

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini meliputi:

- 1) Bahan hukum primer, yaitu peraturan perundang-undangan seperti Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, PMK Nomor 61 Tahun 2023, serta UUD NKRI 1945 Pasal 23A.
- 2) Bahan hukum sekunder, berupa buku-buku, jurnal ilmiah, dan karya akademik yang membahas teori penegakan hukum (Soerjono Soekanto), teori efektivitas hukum (Lawrence M. Friedman), serta asas-asas hukum administrasi pajak dan ensiklopedia hukum. Selain itu, penelitian ini juga menggunakan data empiris pendukung dari laporan kinerja DJP, statistik realisasi gijzeling, dan publikasi resmi Kementerian Keuangan.
- 3) Bahan hukum tersier, seperti Kamus Besar Bahasa Indonesia, Black's Law Dictionary.

Teknik Pengumpulan dan Analisis Bahan Hukum

Peraturan, dokumen resmi, dan literatur akademis yang relevan ditinjau sebagai bagian dari proses pengumpulan materi hukum. Dengan menggunakan teori penegakan hukum dan efikasi hukum untuk interpretasi ketentuan hukum dan sejenisnya, analisis materi hukum dilakukan secara deskriptif dan kualitatif.

Metode ini memungkinkan penulis untuk menilai sejauh mana pelaksanaan gijzeling telah memenuhi tujuan hukum, yakni keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum, sebagaimana dikemukakan oleh Gustav Radbruch.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kerangka Hukum dan Kelembagaan Pelaksanaan Gijzeling dalam Penagihan Pajak Dasar Hukum Pelaksanaan Gijzeling

Pelaksanaan gijzeling dalam sistem penagihan pajak di Indonesia memiliki dasar hukum yang kuat dan berlapis, baik secara konstitusional maupun dalam tataran hukum positif. Secara konstitusional, legitimasi negara untuk melakukan pemungutan pajak yang bersifat memaksa bersumber dari Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang menegaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara harus diatur dengan undang-undang. Ketentuan ini menjadi fondasi normatif bagi negara untuk membentuk instrumen penegakan hukum pajak, termasuk tindakan pemaksaan administratif berupa penyanderaan (gijzeling), sepanjang dilaksanakan berdasarkan hukum dan dengan pembatasan yang jelas.

Dalam kerangka hukum positif, pengaturan mengenai gijzeling secara khusus diatur dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagai perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1959. Pasal 33 ayat (1) undang-undang tersebut menyebutkan: "Pejabat dapat melakukan penyanderaan terhadap Penanggung Pajak yang mempunyai utang pajak dan tidak melunasinya setelah diterbitkan Surat Paksa, dengan izin Menteri Keuangan." Pejabat dimaksud sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023 tentang "Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar" adalah Jurusita Pajak. Ketentuan ini menegaskan bahwa gijzeling merupakan bagian dari mekanisme penagihan pajak yang bersifat administratif, sekaligus ditempatkan sebagai upaya terakhir (ultimum remedium) dalam menjamin pelunasan utang pajak negara.

Pengaturan teknis pelaksanaan gijzeling pada tingkat regulasi di bawah undang-undang pada mulanya diperkuat melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-03/PJ/2018 tentang Perubahan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-218/PJ/2003 mengenai Petunjuk Pelaksanaan Penyanderaan dan Pemberian Rehabilitasi Nama Baik Penanggung Pajak yang Disandera, yang mengatur mekanisme koordinasi antara Kantor Pelayanan Pajak,

Kantor Wilayah DJP, Kejaksaan, serta Kepolisian Negara Republik Indonesia. Namun demikian, keberadaan peraturan teknis tersebut pada akhirnya dicabut dan dinyatakan tidak berlaku melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-01/PJ/2022 tanggal 12 Januari 2022. Kondisi ini menimbulkan konsekuensi yuridis berupa terjadinya kekosongan pengaturan pada level teknis operasional, sehingga meskipun secara normatif gijzeling tetap memiliki dasar hukum yang sah dan dapat diterapkan, dalam praktik pelaksanaannya justru menghadapi berbagai kendala dan kebingungan di lapangan akibat tidak adanya pedoman teknis yang rinci dan operasional bagi aparaturnya penagihan pajak.

Di sisi lain, perkembangan kebijakan penagihan pajak menunjukkan arah yang semakin menitikberatkan pada optimalisasi pemulihan penerimaan negara melalui instrumen penyitaan aset. Hal ini tercermin dari diterbitkannya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-26/PJ/2025 yang mengatur tata cara penagihan aktif terhadap penanggung pajak yang memiliki aset berupa saham di pasar modal dan mulai berlaku sejak 31 Desember 2025. Dengan berlakunya ketentuan ini, secara faktual terbuka peluang yang lebih besar bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan pemulihan penerimaan negara melalui penyitaan dan penguasaan aset wajib pajak sebelum menempuh langkah penyanderaan. Konsekuensinya, penerapan gijzeling ke depan berpotensi semakin jarang digunakan dan cenderung bergeser menjadi simbol kewenangan pemaksaan negara semata, sementara secara praktis negara telah memiliki instrumen penegakan hukum yang dinilai lebih efektif dan berdampak langsung terhadap pelunasan utang pajak, yakni melalui penyitaan harta kekayaan penunggak pajak.

Prosedur dan Tata Cara Pelaksanaan Gijzeling

Secara prosedural, gijzeling ditempatkan sebagai tahapan terakhir dalam rangkaian penagihan pajak dengan Surat Paksa, sebagaimana diatur dalam Pasal 18 sampai dengan Pasal 33 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000. Penempatan ini mencerminkan penerapan asas ultimum remedium dalam hukum pajak, di mana tindakan pemaksaan yang membatasi kebebasan individu hanya dapat dilakukan setelah seluruh upaya administratif yang tersedia telah ditempuh secara sah dan berjenjang.

Rangkaian tahapan pelaksanaan gijzeling secara umum terdiri atas beberapa langkah administratif dan yuridis sebagai berikut:

- 1) Penerbitan Surat Teguran – dilakukan apabila wajib pajak tidak melunasi utang pajak dalam waktu 7 hari setelah jatuh tempo pembayaran.
- 2) Penerbitan Surat Paksa – sebagai dasar hukum untuk melakukan tindakan penagihan aktif oleh jurusita pajak.
- 3) Penyitaan (Pasal 12–14 UU 19/2000) – dilakukan terhadap barang milik penanggung pajak apabila utang pajak tidak juga dilunasi.
- 4) Pengumuman Lelang atau Penjualan Barang Sitaan – apabila penanggung pajak tetap tidak melunasi utangnya.
- 5) Pelaksanaan Gijzeling (Pasal 33) – jika seluruh langkah administratif tersebut tidak berhasil, maka pejabat pajak dapat mengajukan permohonan izin penyanderaan kepada Menteri Keuangan.

Apabila seluruh tahapan penagihan administratif telah dilaksanakan secara berjenjang dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, namun tetap tidak menghasilkan pelunasan utang pajak, pejabat pajak baru dapat mengajukan permohonan izin pelaksanaan gijzeling kepada Menteri Keuangan. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023, tindakan penyanderaan (gijzeling) hanya dapat diterapkan terhadap penanggung pajak yang mempunyai Utang Pajak paling sedikit Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dan diragukan iktikad baiknya dalam melunasi Utang Pajak. Ketentuan ini menegaskan bahwa

gijzeling tidak dimaksudkan sebagai instrumen penagihan yang bersifat otomatis, melainkan hanya dapat diterapkan berdasarkan kriteria objektif dan penilaian administratif yang cermat.

Jangka waktu penyanderaan ditetapkan paling lama enam bulan sejak penanggung pajak ditempatkan pada tempat penyanderaan, dan dapat diperpanjang satu kali untuk jangka waktu paling lama enam bulan berikutnya apabila masih diperlukan. Pembatasan waktu tersebut mencerminkan penerapan asas proporsionalitas serta dimaksudkan untuk menjaga keseimbangan antara kepentingan negara dalam mengamankan penerimaan pajak dan perlindungan terhadap hak kebebasan individu penanggung pajak.

Selain itu, pelaksanaan gijzeling hanya dapat dilakukan berdasarkan perintah Menteri Keuangan sebagai bentuk pengawasan atas penggunaan kewenangan administratif yang bersifat represif. Dalam praktiknya, pelaksanaan penyanderaan melibatkan koordinasi antara Direktorat Jenderal Pajak, Kepolisian Negara Republik Indonesia, dan Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, khususnya terkait pengamanan dan penempatan penanggung pajak di rumah tahanan negara. Keterlibatan lintas instansi ini dimaksudkan untuk menjamin bahwa gijzeling dilaksanakan secara sah, terkontrol, dan akuntabel, serta tetap berada dalam kerangka tujuan administratif penagihan pajak.

Kewenangan dan Koordinasi Antarinstansi

Pelaksanaan gijzeling tidak semata-mata menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak, melainkan memerlukan koordinasi lintas instansi guna menjamin legalitas tindakan, akuntabilitas administratif, serta perlindungan hak penanggung pajak. Berdasarkan ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023, penyanderaan dilaksanakan oleh jurusita pajak dengan pendampingan aparat Kepolisian Negara Republik Indonesia dan disaksikan oleh pejabat Kejaksaan, sebagai bentuk pengawasan hukum terhadap pelaksanaan tindakan pemaksaan administratif.

Keterlibatan berbagai lembaga negara tersebut mencerminkan penerapan prinsip checks and balances dalam administrasi pemerintahan, sehingga kewenangan penyanderaan tidak dijalankan secara sepihak maupun sewenang-wenang. Selain itu, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia berperan dalam penyediaan rumah tahanan negara sebagai tempat pelaksanaan gijzeling, sekaligus memastikan terpenuhinya standar perlakuan terhadap penanggung pajak yang disandera sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Sebagai bentuk pertanggungjawaban administratif, Jurusita Pajak mendokumentasikan seluruh rangkaian pelaksanaan gijzeling dengan membuat Berita Acara Pelaksanaan Penyanderaan yang ditandatangani oleh Jurusita Pajak, Penanggung Pajak, kepala tempat Penyanderaan, dan saksi-saksi; dan Berita Acara Penempatan atau Penitipan Sandera yang ditandatangani oleh Jurusita Pajak, kepala tempat Penyanderaan, dan saksi-saksi, pada saat Penanggung Pajak ditempatkan atau ditiptikan di tempat Penyanderaan.

Kedudukan Gijzeling dalam Sistem Hukum Pajak

Dalam sistem hukum pajak Indonesia, gijzeling dikualifikasikan sebagai tindakan administratif yang bersifat represif, bukan sebagai sanksi pidana (R. Santoso Brotodihardjo, 2019). Tujuan utama penerapan gijzeling bukanlah untuk menghukum penanggung pajak, melainkan untuk menjamin pelunasan utang pajak yang merupakan hak negara. Oleh karena itu, pelaksanaan gijzeling tetap berada dalam ranah hukum administrasi fiskal dan berada di bawah kewenangan Menteri Keuangan melalui Direktorat Jenderal Pajak.

Kedudukan gijzeling sebagai alat paksa administratif menimbulkan konsekuensi hukum bahwa penanggung pajak yang disandera tetap memiliki hak untuk melunasi utang pajaknya dan memperoleh pembebasan segera setelah kewajiban tersebut dipenuhi. Dengan demikian, penyanderaan tidak dapat disamakan dengan pemenjaraan dalam hukum pidana, melainkan sebagai instrumen penegakan kewajiban fiskal yang bersifat sementara dan kondisional.

Dengan kata lain, tindakan gijzeling harus dipandang sebagai alat paksa administratif, bukan pemenjaraan dalam arti pidana (Mardiasmo, 2022).

Pemahaman tersebut juga tercermin dalam praktik peradilan. Dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3485 K/Pdt/2020, Mahkamah Agung menolak permohonan kasasi penanggung pajak dan menegaskan bahwa tindakan gijzeling yang dilakukan oleh otoritas pajak merupakan tindakan penagihan yang sah sepanjang dilaksanakan sesuai dengan tahapan prosedur penagihan pajak sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan. Putusan tersebut menunjukkan bahwa secara yuridis gijzeling dipandang sebagai instrumen administratif dalam penegakan kewajiban perpajakan yang memiliki legitimasi hukum sepanjang diterapkan sesuai dengan prinsip legalitas dan prosedur yang berlaku.

Dari perspektif asas hukum, gijzeling berfungsi untuk menegakkan asas kepastian hukum (legal certainty) dan asas kemanfaatan (utility), di mana negara diberikan kewenangan untuk menjamin penerimaan pajak secara efektif tanpa harus selalu menempuh proses litigasi yang panjang. Namun demikian, karena mengandung pembatasan terhadap kebebasan individu, penerapan gijzeling tetap harus ditempatkan dalam kerangka asas proporsionalitas dan ultimum remedium agar sejalan dengan prinsip negara hukum dan perlindungan hak asasi manusia.

Meskipun secara normatif kerangka koordinasi antarinstansi dalam pelaksanaan gijzeling telah dirancang untuk menjamin legalitas dan akuntabilitas tindakan pemaksaan, dalam tataran praktik potensi disharmoni koordinasi, perbedaan persepsi kewenangan, serta kehati-hatian berlebihan antar lembaga tetap dapat memengaruhi konsistensi dan intensitas penerapan gijzeling sebagai instrumen penagihan pajak.

Analisis Kritis Penerapan Gijzeling dalam Perspektif Teori Hukum dan Prinsip Negara Hukum

Keterbatasan Efektivitas Gijzeling dalam Perspektif Teori Penegakan Hukum Soerjono Soekanto

Penerapan gijzeling sebagai instrumen penagihan pajak tidak dapat dilepaskan dari kerangka teoritis penegakan hukum dan efektivitas hukum dalam negara hukum modern. Secara konseptual, penegakan hukum tidak semata-mata dimaknai sebagai penerapan norma hukum secara mekanis, melainkan sebagai suatu proses sosial yang bertujuan mewujudkan nilai keadilan, ketertiban, dan kemanfaatan bagi masyarakat. Dalam konteks ini, teori penegakan hukum Soerjono Soekanto menjadi relevan sebagai pisau analisis awal.

Salah satu komponen fundamental dalam mencapai keadilan dan perdamaian di masyarakat adalah penegakan hukum. Soerjono Soekanto mendefinisikan penegakan hukum sebagai suatu proses untuk mewujudkan nilai-nilai, ide-ide, dan cita-cita hukum ke dalam kenyataan sosial guna menjaga keadilan serta melestarikan kesejahteraan Masyarakat (Soerjono Soekanto, 2013). Dalam kerangka ini, hukum tidak dipahami semata-mata sebagai norma tertulis, melainkan sebagai instrumen sosial yang harus bekerja secara efektif dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara.

Menurut Soerjono Soekanto, efektivitas penegakan hukum dipengaruhi oleh lima faktor utama, yaitu: (1) faktor hukumnya sendiri (substansi hukum), yang mencakup kejelasan norma, konsistensi pengaturan, serta kesesuaian antara hukum tertulis dan nilai keadilan; (2) faktor penegak hukum, yakni aparat yang bertugas membentuk maupun menerapkan hukum, termasuk integritas, profesionalitas, dan independensinya; (3) faktor sarana atau fasilitas pendukung, yang meliputi organisasi, sumber daya manusia, anggaran, serta teknologi; (4) faktor masyarakat, yaitu tingkat kesadaran dan kepatuhan hukum subjek hukum; serta (5) faktor kebudayaan, berupa nilai, pandangan hidup, dan sikap masyarakat terhadap hukum.

Kelima faktor tersebut menjadi kerangka analitis penting dalam memahami penegakan hukum di bidang perpajakan, khususnya dalam penerapan gijzeling sebagai instrumen penagihan pajak. Gijzeling tidak hanya merepresentasikan pelaksanaan norma hukum secara

formal, tetapi juga mencerminkan interaksi antara kebijakan fiskal negara, aparat penegak hukum pajak, ketersediaan sarana penagihan, respons wajib pajak, serta nilai-nilai sosial mengenai keadilan dan hak asasi manusia. Oleh karena itu, secara teoretis, penerapan gijzeling harus ditempatkan dalam perspektif penegakan hukum yang berorientasi pada efektivitas, keadilan, dan kemanfaatan, bukan semata-mata pada aspek pemaksaan negara.

Jika dianalisis dengan teori ini, maka efektivitas gijzeling dalam konteks hukum pajak dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Faktor Hukum:
Norma hukum sudah jelas dan lengkap, tetapi pelaksanaannya sering terbentur interpretasi administratif.
- 2) Faktor Penegak Hukum:
Aparatur DJP dan pejabat penagihan masih ragu menggunakan gijzeling karena potensi kritik HAM, sehingga implementasi tidak konsisten.
- 3) Faktor Sarana:
Keterbatasan fasilitas rumah tahanan dan koordinasi teknis antarinstansi menghambat efektivitas tindakan penyanderaan.
- 4) Faktor Masyarakat:
Sebagian masyarakat wajib pajak menganggap gijzeling sebagai tindakan berlebihan, yang mencerminkan rendahnya kesadaran hukum pajak.
- 5) Faktor Budaya Hukum:
Budaya birokrasi yang masih bersifat “akomodatif” terhadap wajib pajak besar menyebabkan kebijakan gijzeling belum dijalankan secara tegas.

Dengan demikian, efektivitas gijzeling baru tercapai sebagian secara normatif, namun belum sepenuhnya efektif secara sosiologis.

Gijzeling dalam Sistem Hukum Pajak: Analisis Struktur, Substansi, dan Budaya Hukum

Selain ditinjau melalui teori penegakan hukum, penerapan gijzeling dalam penagihan pajak juga relevan dianalisis dari perspektif efektivitas hukum dengan menggunakan teori sistem hukum yang dikemukakan oleh Lawrence M. Friedman. Konsep efektivitas hukum dalam pandangan Friedman berkaitan erat dengan sejauh mana suatu norma hukum tidak hanya berlaku secara formal, tetapi juga dapat dilaksanakan secara nyata serta mampu mencapai tujuan yang telah ditetapkan oleh pembentuk undang-undang. Dengan kata lain, keberlakuan hukum tidak cukup diukur dari keberadaan aturan tertulis semata, melainkan dari kemampuan sistem hukum tersebut untuk bekerja secara fungsional dalam praktik.

Lawrence M. Friedman menyatakan bahwa efektivitas suatu sistem hukum sangat ditentukan oleh interaksi yang harmonis antara tiga unsur utama, yakni struktur hukum (legal structure), substansi hukum (legal substance), dan budaya hukum (legal culture) (Lawrence M. Friedman, 1975). Ketiga unsur tersebut saling berkaitan dan tidak dapat dipisahkan satu sama lain, karena kelemahan pada salah satu unsur akan berimplikasi langsung pada tidak optimalnya pelaksanaan hukum secara keseluruhan. Apabila teori ini diterapkan dalam konteks gijzeling sebagai instrumen penagihan pajak, maka analisis efektivitasnya dapat dijelaskan melalui ketiga komponen tersebut.

Dari aspek legal structure, penerapan gijzeling melibatkan berbagai lembaga negara yang memiliki kewenangan dalam penegakan hukum pajak, antara lain Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai instansi utama penagih pajak, serta dukungan dari Kejaksaan, Kepolisian, rumah tahanan negara (Rutan), dan aparat penegak hukum lainnya. Secara kelembagaan, struktur hukum yang dibutuhkan untuk melaksanakan gijzeling pada prinsipnya telah tersedia. Namun demikian, dalam praktik masih kerap dijumpai lemahnya koordinasi antarinstansi, baik dalam tahap perencanaan, pelaksanaan, maupun pengawasan, sehingga mengurangi efektivitas penggunaan gijzeling sebagai instrumen pemaksaan negara.

Selanjutnya, dari sisi legal substance, substansi hukum mencakup norma-norma yang mengatur mengenai mekanisme penagihan pajak serta penyanderaan terhadap penanggung pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakannya. Secara normatif, peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan telah memberikan dasar hukum dan kewenangan yang relatif jelas serta terukur bagi negara untuk menerapkan gijzeling. Akan tetapi, substansi hukum tersebut belum sepenuhnya dilengkapi dengan standar penilaian risiko yang komprehensif maupun pedoman etika pelaksanaan yang rinci, sehingga membuka ruang terjadinya ketidakseragaman penerapan serta potensi pelanggaran terhadap prinsip kehati-hatian dan perlindungan hak asasi manusia.

Adapun legal culture berkaitan dengan sikap, nilai, dan tingkat kesadaran hukum baik dari aparat penegak hukum maupun dari wajib pajak sebagai subjek hukum. Dalam konteks perpajakan, budaya hukum masyarakat masih menunjukkan tingkat kepatuhan yang beragam, sementara di sisi lain budaya birokrasi perpajakan cenderung berhati-hati dan menghindari penggunaan instrumen yang bersifat represif. Kondisi tersebut menyebabkan kebijakan gijzeling dalam praktik sering kali lebih bersifat simbolik sebagai ancaman hukum, dibandingkan sebagai instrumen operasional yang diterapkan secara konsisten dan terukur.

Friedman menegaskan bahwa suatu sistem hukum baru dapat dikatakan efektif apabila ketiga komponen tersebut substansi hukum, struktur hukum, dan budaya hukum bekerja secara serentak dan saling mendukung dalam satu kesatuan sistem. Dalam konteks Indonesia, penerapan gijzeling masih menghadapi kesenjangan antara norma hukum yang secara formal telah mapan dengan praktik administratif serta budaya hukum yang belum sepenuhnya mendukung efektivitas penegakan hukum pajak. Oleh karena itu, teori sistem hukum Friedman menjadi penting sebagai kerangka analisis untuk menilai sejauh mana penerapan gijzeling benar-benar mampu berkontribusi terhadap pemulihan penerimaan negara, tidak hanya dari aspek normatif, tetapi juga dari aspek kelembagaan dan sosiologis secara komprehensif.

Asas Ultimatum Remedium dan Asas Proporsionalitas sebagai Prinsip Pembatas dalam Penerapan Gijzeling

Dalam konteks penggunaan tindakan pemaksaan oleh negara, khususnya dalam bidang penagihan pajak, asas ultimatum remedium dan asas proporsionalitas menempati posisi yang sangat penting sebagai prinsip pembatas terhadap kewenangan negara. Kedua asas ini berfungsi sebagai instrumen pengendali agar penggunaan upaya koersif, seperti gijzeling, tidak dilakukan secara sewenang-wenang, melainkan tetap berada dalam kerangka negara hukum yang menjunjung tinggi keadilan serta penghormatan terhadap hak asasi manusia. Dengan demikian, efektivitas penegakan hukum pajak tidak dapat diukur semata-mata dari keberhasilan pemulihan penerimaan negara, melainkan juga dari sejauh mana pelaksanaannya tetap konsisten dengan prinsip-prinsip dasar perlindungan hukum bagi warga negara.

Asas ultimatum remedium pada hakikatnya menegaskan bahwa sanksi pidana maupun tindakan paksaan oleh negara, khususnya yang berimplikasi pada pembatasan kebebasan individu, hanya boleh digunakan sebagai pilihan terakhir setelah metode administratif dan pendekatan persuasif terbukti tidak membuahkan hasil (prinsip upaya hukum terakhir) (Andi Hamzah, 2008). Prinsip ini mengandung makna bahwa seluruh mekanisme administratif yang telah disediakan oleh hukum perpajakan wajib terlebih dahulu dioptimalkan secara maksimal, dan hanya apabila seluruh upaya tersebut gagal mendorong kepatuhan wajib pajak, barulah negara dapat mempertimbangkan penggunaan instrumen pemaksaan yang lebih keras sebagai bentuk intervensi hukum.

Dalam konteks hukum pajak, penerapan asas ultimatum remedium menegaskan bahwa langkah gijzeling terhadap penanggung pajak hanya dapat dilakukan setelah seluruh tahapan penagihan administratif dijalankan secara sah dan berjenjang. Tahapan tersebut meliputi penerbitan Surat Teguran, penerbitan Surat Paksa, hingga pelaksanaan tindakan penyitaan,

yang keseluruhannya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan namun tetap tidak menghasilkan penyelesaian terhadap utang pajak yang menjadi kewajiban hukum wajib pajak. Dengan demikian, gijzeling tidak dimaksudkan sebagai instrumen penagihan yang bersifat rutin atau otomatis, melainkan sebagai langkah luar biasa (extraordinary measure) yang hanya dapat dibenarkan dalam kondisi tertentu yang benar-benar memerlukan intervensi koersif negara.

Lebih lanjut, penerapan asas ultimum remedium juga berfungsi sebagai jaminan normatif agar penegakan hukum pajak tidak berkembang ke arah praktik yang represif. Prinsip ini menempatkan gijzeling dalam bingkai keadilan prosedural, di mana setiap tindakan pemaksaan harus didahului oleh proses hukum yang transparan, terukur, dan dapat dipertanggungjawabkan secara yuridis. Dengan pendekatan tersebut, kepentingan negara dalam mengamankan penerimaan pajak tetap dapat diwujudkan tanpa mengabaikan kewajiban konstitusional negara untuk melindungi hak asasi manusia setiap warga negara.

Sejalan dengan asas ultimum remedium, asas proporsionalitas merupakan prinsip fundamental dalam hukum administrasi yang menghendaki adanya keseimbangan yang wajar antara tujuan yang hendak dicapai oleh pemerintah dan beban atau pembatasan hak yang ditimbulkan bagi warga negara. Dalam pelaksanaan gijzeling, asas proporsionalitas menuntut agar tindakan penyanderaan terhadap penanggung pajak dilakukan secara hati-hati, tidak berlebihan, serta mempertimbangkan secara serius hak-hak dasar individu, termasuk hak atas kebebasan dan martabat manusia. Setiap penerapan gijzeling harus dapat dibenarkan secara rasional, baik dari segi urgensi tindakan, intensitas pembatasan yang ditimbulkan, maupun dampaknya terhadap subjek hukum yang dikenai tindakan tersebut.

Dengan demikian, asas proporsionalitas berfungsi sebagai tolok ukur penting untuk menilai apakah pelaksanaan gijzeling oleh Direktorat Jenderal Pajak telah selaras dengan prinsip negara hukum yang menjunjung tinggi keadilan substantif dan perlindungan hak asasi manusia. Apabila tindakan penyanderaan dilakukan tanpa mempertimbangkan keseimbangan antara tujuan pemulihan penerimaan negara dan pembatasan hak individu, maka gijzeling berpotensi bergeser dari instrumen administratif yang sah menjadi tindakan represif yang bertentangan dengan prinsip keadilan. Oleh karena itu, keberhasilan penerapan gijzeling tidak hanya ditentukan oleh aspek fiskal semata, tetapi juga oleh kepatuhannya terhadap asas ultimum remedium dan asas proporsionalitas sebagai pilar utama penegakan hukum yang beradab.

Uji Keadilan Penerapan Gijzeling dalam Perspektif Teori Keadilan John Rawls

Dari perspektif keadilan, penelitian ini juga menggunakan kerangka pemikiran John Rawls sebagaimana dikemukakan dalam karyanya *A Theory of Justice*. Teori keadilan Rawls relevan digunakan dalam menganalisis penerapan gijzeling karena menawarkan pendekatan normatif yang menekankan keseimbangan antara kepentingan kolektif dan perlindungan hak-hak individual. Dalam konteks penegakan hukum pajak, pendekatan ini menjadi penting mengingat negara memiliki kewenangan memaksa demi kepentingan publik, namun di sisi lain tetap dibatasi oleh kewajiban untuk menghormati martabat dan hak dasar setiap warga negara.

John Rawls mengemukakan dua prinsip utama keadilan (John Rawls, 1971). Pertama, prinsip kebebasan (the principle of equal liberty), yang menjamin bahwa setiap individu memiliki hak-hak dasar yang sama dan tidak boleh dikorbankan demi kepentingan sosial atau ekonomi yang lebih luas. Kedua, prinsip perbedaan (difference principle), yang membolehkan adanya ketimpangan sosial dan ekonomi hanya sejauh ketimpangan tersebut memberikan manfaat nyata bagi kelompok masyarakat yang paling kurang beruntung. Kedua prinsip ini tidak berdiri sendiri, melainkan harus dipahami secara hierarkis, di mana prinsip kebebasan memiliki kedudukan yang lebih fundamental dan tidak dapat dikompromikan oleh pertimbangan utilitarian semata.

Dalam konteks penegakan hukum pajak, teori keadilan Rawls memberikan kerangka evaluatif untuk menilai apakah kebijakan pemaksaan negara, termasuk penerapan gijzeling, telah dilaksanakan secara adil. Dari sudut pandang prinsip kebebasan, tindakan penyanderaan yang membatasi kebebasan individu wajib pajak harus dipastikan tidak melanggar hak-hak dasar yang bersifat fundamental, serta hanya dapat dibenarkan apabila dilakukan berdasarkan prosedur hukum yang sah, transparan, dan akuntabel. Dengan demikian, gijzeling tidak dapat diterapkan secara indiscriminatif, melainkan harus melalui mekanisme seleksi yang ketat dan rasional.

Sementara itu, prinsip perbedaan Rawls dapat digunakan untuk menilai justifikasi sosial dari penerapan gijzeling dalam sistem perpajakan. Penerapan tindakan koersif terhadap penanggung pajak pada dasarnya dimaksudkan untuk melindungi kepentingan publik yang lebih luas, khususnya dalam rangka menjamin keberlangsungan penerimaan negara yang digunakan untuk pembiayaan pelayanan publik dan kesejahteraan sosial. Namun demikian, ketimpangan yang timbul akibat pembatasan kebebasan individu melalui gijzeling hanya dapat dibenarkan apabila tindakan tersebut secara nyata berkontribusi pada kepentingan masyarakat luas, terutama kelompok yang paling rentan terhadap dampak kegagalan penerimaan negara.

Dengan demikian, penerapan gijzeling yang dilakukan secara proporsional, selektif, dan berbasis pada asas ultimum remedium dapat dipandang sebagai upaya negara menegakkan kewajiban perpajakan tanpa mengabaikan nilai-nilai kemanusiaan dan keadilan sosial. Sebaliknya, apabila gijzeling diterapkan secara mekanis, tanpa mempertimbangkan kondisi konkret wajib pajak serta tanpa kontribusi nyata terhadap pemulihan penerimaan negara, maka tindakan tersebut berpotensi bertentangan dengan prinsip keadilan Rawls-ian, baik dari perspektif perlindungan kebebasan individu maupun dari sudut pandang manfaat sosial yang ingin dicapai.

Gijzeling diantara Perlindungan Hak Asasi Manusia dan Rasionalitas Pemulihan Penerimaan Negara

Batasan Hak atas Kebebasan Pribadi dalam Penerapan Gijzeling: Perspektif ICCPR dan Prinsip Proporsionalitas

Meskipun memiliki dasar hukum yang jelas dalam sistem hukum pajak Indonesia, pelaksanaan gijzeling tetap memunculkan perdebatan serius dari perspektif perlindungan hak asasi manusia, khususnya terkait hak atas kebebasan pribadi. Kritik terhadap praktik penyanderaan penanggung pajak kerap dikaitkan dengan Pasal 11 International Covenant on Civil and Political Rights (ICCPR), yang menegaskan bahwa tidak seorang pun dapat dipenjarakan semata-mata karena ketidakmampuannya memenuhi kewajiban kontraktual (United Nations, 1966). Dalam konteks ini, penting untuk terlebih dahulu menegaskan perbedaan konseptual antara utang pajak dan kewajiban kontraktual privat, mengingat karakter hukum keduanya tidak berada dalam rezim yang sama.

Utang pajak merupakan kewajiban publik (public obligation) yang lahir dari hubungan hukum antara negara dan warga negara dalam rangka pembiayaan kepentingan umum, sehingga tidak dapat dipersamakan dengan kewajiban privat yang timbul dari perjanjian antar subjek hukum. Oleh karena itu, secara normatif, penerapan gijzeling dalam penagihan pajak tidak serta-merta bertentangan dengan Pasal 11 ICCPR, sepanjang dilaksanakan berdasarkan peraturan perundang-undangan, ditujukan untuk melindungi kepentingan publik yang lebih luas, serta tidak dimaksudkan sebagai bentuk pemidanaan atas wanprestasi privat (Philipus M. Hadjon, 2007).

Namun demikian, legitimasi normatif tersebut tidak bersifat absolut. Dalam kerangka negara hukum dan perlindungan hak asasi manusia, penerapan gijzeling harus senantiasa ditempatkan dalam batasan prinsip proporsionalitas dan due process of law. Negara berkewajiban memastikan bahwa penyanderaan benar-benar digunakan sebagai upaya terakhir

(ultimum remedium), setelah seluruh tahapan penagihan administratif ditempuh dan terbukti tidak efektif, serta dilaksanakan dengan mekanisme pengawasan dan akuntabilitas yang memadai. Tanpa prasyarat tersebut, gijzeling berpotensi bergeser dari instrumen penegakan kewajiban fiskal menjadi tindakan pemaksaan administratif yang melampaui tujuan dan batas kewenangannya.

Permasalahan krusial muncul ketika gijzeling diterapkan terhadap penanggung pajak yang secara faktual telah berada dalam kondisi insolvensi atau ketidakmampuan finansial yang nyata dan bersifat permanen. Dalam kondisi demikian, penyanderaan tidak hanya berpotensi bertentangan dengan prinsip perlindungan hak asasi manusia khususnya hak atas kebebasan pribadi tetapi juga kehilangan rasionalitas dan justifikasi fungsionalnya sebagai instrumen penagihan pajak. Penahanan terhadap individu yang secara objektif tidak lagi memiliki kapasitas ekonomi tidak akan menghasilkan pemulihan penerimaan negara. Akibatnya, gijzeling tidak lagi berfungsi sebagai sarana pemaksaan yang efektif, melainkan berisiko tereduksi menjadi tindakan koersif yang bersifat simbolik tanpa kontribusi fiskal yang nyata.

Dari perspektif kebijakan publik, problem utama penerapan gijzeling dalam situasi insolvensi juga terletak pada ketiadaan mekanisme penilaian kemampuan bayar yang objektif, ketat, dan akuntabel. Tanpa parameter evaluatif yang jelas, gijzeling berpotensi diterapkan secara tidak proporsional dan menyimpang dari karakter dasarnya sebagai ultimum remedium. Dalam konteks ini, penyanderaan tidak hanya menjadi tidak efisien dari sudut pandang kebijakan fiskal, tetapi juga berisiko berkembang menjadi praktik represif yang tidak sejalan dengan prinsip negara hukum dan kewajiban negara untuk menghormati hak asasi manusia.

Dari perspektif kebijakan publik, penerapan gijzeling terhadap penanggung pajak yang secara objektif telah insolven menunjukkan ketidakseimbangan antara tujuan penagihan pajak dan perlindungan hak asasi manusia. Tanpa mekanisme penilaian kemampuan bayar yang objektif, ketat, dan akuntabel, gijzeling berisiko diterapkan secara tidak proporsional, tidak efisien, serta menyimpang dari karakter dasarnya sebagai instrumen ultimum remedium. Dalam konteks tersebut, penyanderaan tidak lagi berfungsi sebagai alat penegakan hukum yang rasional, melainkan berpotensi menjadi kebijakan represif yang bertentangan dengan prinsip proporsional dalam negara hukum dan penghormatan terhadap hak asasi manusia.

Dilema Efektivitas Gijzeling: Antara Legitimasi Hak Asasi Manusia dan Tujuan Pemulihan Penerimaan Negara

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023, gijzeling memiliki dasar hukum yang jelas sebagai instrumen penagihan pajak. Dalam konstruksi hukum pajak nasional, gijzeling dirancang sebagai alat paksa administratif yang bersifat ultimum remedium, yakni hanya diterapkan apabila seluruh upaya penagihan lainnya tidak lagi efektif untuk menjamin pelunasan utang pajak kepada negara.

Namun demikian, efektivitas penerapan gijzeling dalam praktik menunjukkan keterbatasan yang cukup signifikan. Data Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Tahun 2023 mencatat bahwa tindakan gijzeling hanya dikenakan terhadap 52 penanggung pajak dengan nilai pemulihan piutang sekitar Rp76,2 miliar, sementara total tunggakan pajak nasional pada periode yang sama tercatat melebihi Rp45 triliun (Direktorat Jenderal Pajak, 2024). Kesenjangan yang sangat besar antara total tunggakan pajak dan nilai pemulihan melalui gijzeling tersebut menunjukkan bahwa kontribusi instrumen ini terhadap optimalisasi penerimaan negara masih relatif kecil.

Keterbatasan efektivitas tersebut semakin terlihat apabila ditinjau dari data empiris lintas waktu. Dalam beberapa tahun terakhir, jumlah pelaksanaan gijzeling cenderung sangat minim dan bersifat sporadis. Pada tahun 2021, DJP hanya melaksanakan satu tindakan gijzeling terhadap Roni Wijaya selaku operational director PT Dutasari Citralaras dengan nilai utang

pajak sekitar Rp1,5 miliar. Selanjutnya, pada tahun 2025, tindakan serupa kembali dilakukan terhadap seorang wajib pajak berinisial SHB di Semarang melalui Kantor Wilayah DJP Jawa Tengah I dengan nilai tunggakan sebesar Rp25,4 miliar. Fakta ini menunjukkan bahwa dalam rentang waktu yang relatif panjang, penerapan gijzeling masih sangat selektif, baik dari sisi frekuensi maupun cakupan nilai utang pajak yang ditangani.

Selain itu, dari sisi implementasi kebijakan, efektivitas gijzeling juga dipengaruhi oleh berbagai kendala prosedural, antara lain koordinasi lintas instansi, keterbatasan sumber daya manusia yang memahami teknis penyanderaan pajak, serta adanya resistensi moral dan psikologis karena gijzeling kerap dipersepsikan menyerupai pemenjaraan. Padahal, secara yuridis, gijzeling merupakan alat paksa administratif, bukan sanksi pidana (R. Santoso Brotodihardjo, 2019). Kondisi tersebut berimplikasi pada kehati-hatian berlebihan aparat pajak dalam mengoptimalkan instrumen ini, sehingga penerapannya cenderung terbatas.

Dari perspektif teori penegakan hukum Soerjono Soekanto, rendahnya efektivitas gijzeling dipengaruhi oleh faktor aparat penegak hukum, sarana pendukung, serta faktor budaya hukum masyarakat. Persepsi negatif terhadap gijzeling sebagai bentuk perampasan kebebasan turut memperlemah legitimasi sosial instrumen ini, sementara budaya birokrasi yang cenderung akomodatif terhadap wajib pajak tertentu semakin menurunkan intensitas penerapannya.

Sejalan dengan itu, dalam perspektif teori sistem hukum Lawrence M. Friedman, permasalahan efektivitas gijzeling mencerminkan belum bekerjanya secara optimal ketiga unsur sistem hukum secara simultan. Substansi hukum mengenai gijzeling telah tersedia dan relatif jelas, serta struktur kelembagaan penagihan pajak telah dibentuk. Namun demikian, budaya hukum, baik di lingkungan birokrasi pajak maupun di masyarakat, belum sepenuhnya mendukung penerapan gijzeling sebagai instrumen ultimum remedium yang sah dan proporsional. Akibatnya, gijzeling dalam praktik lebih sering berfungsi sebagai instrumen simbolik dibandingkan sebagai alat pemulihan penerimaan negara yang berdampak signifikan.

Dalam perspektif yang lebih luas mengenai penegakan hukum, keberadaan suatu norma hukum tidak serta-merta menjamin tercapainya tujuan hukum apabila tidak diikuti dengan penerapan yang konsisten dan berorientasi pada keadilan substantif. Sujono menegaskan bahwa penegakan hukum pada hakikatnya tidak hanya dimaknai sebagai penerapan aturan secara formal, melainkan sebagai proses untuk memastikan bahwa norma hukum benar-benar berfungsi dalam melindungi kepentingan masyarakat dan negara (Sujono, 2024). Dalam kerangka tersebut, efektivitas suatu instrumen penegakan hukum sangat ditentukan oleh kemampuan aparat dalam menerapkan norma secara proporsional, akuntabel, serta selaras dengan tujuan pembentukan norma tersebut.

Dengan demikian, penerapan gijzeling dalam penagihan pajak di Indonesia masih menghadapi tantangan serius dalam menyeimbangkan kepentingan negara untuk memulihkan penerimaan pajak dengan kewajiban negara dalam melindungi hak asasi manusia. Oleh karena itu, penguatan mekanisme penilaian kemampuan bayar penanggung pajak, peningkatan koordinasi lintas kelembagaan, serta pembentukan budaya hukum yang konsisten dan berorientasi pada kepastian serta proporsionalitas menjadi prasyarat penting agar gijzeling dapat berfungsi secara efektif, adil, dan sejalan dengan prinsip negara hukum.

KESIMPULAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil pembahasan sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa penerapan gijzeling sebagai instrumen penegakan hukum pajak di Indonesia memiliki legitimasi hukum yang kuat, namun efektivitasnya masih terbatas secara empiris. Secara normatif, gijzeling diatur secara tegas dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 dan PMK Nomor 61 Tahun 2023, serta merupakan perwujudan asas ultimum remedium dalam penagihan pajak. Akan

tetapi, dalam tataran implementasi, pelaksanaannya masih menghadapi hambatan administratif, keterbatasan sumber daya, serta tantangan budaya hukum birokrasi.

Dari perspektif teori penegakan hukum Soerjono Soekanto, efektivitas gijzeling dipengaruhi oleh faktor hukum, aparat penegak hukum, sarana dan fasilitas, masyarakat, serta budaya hukum. Sementara itu, menurut kerangka teori sistem hukum Lawrence M. Friedman, keberhasilan suatu instrumen hukum mensyaratkan sinergi antara struktur, substansi, dan kultur hukum. Dalam konteks penerapan gijzeling, ketidakharmonisan antarunsur tersebut—termasuk lemahnya koordinasi antarinstansi dan rendahnya kesadaran hukum masyarakat—menjadi faktor yang menyebabkan gijzeling belum optimal dalam mendukung pemulihan penerimaan negara.

Lebih lanjut, penulis berpandangan bahwa gijzeling pada prinsipnya tetap relevan dan dapat dibenarkan sebagai instrumen penegakan hukum pajak sepanjang ditempatkan secara tegas sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) dan diterapkan secara proporsional serta berkeadilan. Gijzeling layak diberlakukan terhadap Wajib Pajak yang memiliki kemampuan ekonomi dan terbukti dengan sengaja menghindari kewajiban perpajakannya termasuk melalui tindakan manipulasi atau penggelapan pajak yang nyata-nyata merugikan negara, namun tidak memiliki itikad baik untuk melakukan kewajibannya. Dalam konteks tersebut, gijzeling tidak hanya berfungsi sebagai sarana pemaksa, tetapi juga sebagai afirmasi bahwa setiap Wajib Pajak tunduk pada prinsip persamaan di hadapan hukum.

Namun demikian, penerapan gijzeling tidak seharusnya diberlakukan secara indiscriminative (tanpa diferensiasi berbasis tingkat kesalahan dan kapasitas ekonomi). Penulis tidak sependapat apabila gijzeling diterapkan terhadap Wajib Pajak yang menjadi penunggak pajak bukan karena kesengajaan atau kelalaiannya, melainkan akibat penyalahgunaan identitas tanpa sepengetahuannya, rendahnya literasi perpajakan, atau karena ketidakmampuan ekonomi yang nyata. Dalam kondisi demikian, penerapan gijzeling berpotensi bertentangan dengan asas proporsionalitas dan tujuan keadilan substantif, serta justru dapat memperburuk kondisi sosial-ekonomi Wajib Pajak yang tidak memiliki itikad buruk.

Permasalahan lain yang tidak dapat diabaikan adalah potensi ketidakkonsistenan penegakan hukum yang berisiko menimbulkan persepsi “tebang pilih”. Apabila gijzeling lebih efektif diterapkan terhadap Wajib Pajak yang relatif tidak memiliki kekuatan sosial atau politik, sedangkan penegakan hukum berjalan kurang optimal terhadap Wajib Pajak yang memiliki kemampuan ekonomi besar namun beritikad tidak baik, maka tujuan keadilan hukum dan tujuan pemulihan penerimaan negara tidak akan tercapai secara substansial. Oleh karena itu, konsistensi, transparansi, dan independensi dalam penerapan gijzeling menjadi prasyarat mutlak agar instrumen ini tidak sekadar bersifat simbolik, melainkan benar-benar efektif dan legitimate.

Dengan demikian, dapat ditegaskan bahwa gijzeling bukanlah instrumen yang secara inheren bertentangan dengan prinsip keadilan; orientasi keadilannya justru ditentukan oleh konstruksi normatif dan konteks penerapannya. Dalam perspektif normatif-doktrinal, gijzeling hanya memperoleh legitimasi konstitusional apabila dilaksanakan secara selektif, proporsional, dan sebagai *ultimum remedium* terhadap Wajib Pajak yang terbukti beritikad tidak baik serta memiliki kemampuan ekonomis untuk memenuhi kewajiban perpajakannya. Pelaksanaannya pun harus ditempatkan dalam kerangka *due process of law* melalui mekanisme koordinasi antarinstansi yang akuntabel dan transparan, guna mencegah penyalahgunaan kewenangan. Dalam konfigurasi demikian, gijzeling berpotensi menjadi instrumen penegakan hukum pajak yang sah dan efektif untuk mendukung optimalisasi pemulihan penerimaan negara, tanpa mengesampingkan prinsip keadilan, proporsionalitas, dan perlindungan hak asasi manusia sebagai elemen fundamental negara hukum sebagaimana ditegaskan dalam UUD 1945.

Saran

Bahwa penerapan gijzeling sebagai instrumen penagihan pajak masih menghadapi berbagai tantangan, baik dari aspek efektivitas hukum maupun perlindungan hak asasi manusia, maka diperlukan langkah-langkah perbaikan yang bersifat sistemik dan berkelanjutan agar gijzeling dapat berfungsi secara optimal sebagai ultimum remedium dalam penegakan hukum pajak, sekaligus tetap menjunjung prinsip keadilan, proporsionalitas, dan akuntabilitas. Oleh karena itu, beberapa rekomendasi yang dapat diajukan adalah sebagai berikut:

1) Optimalisasi Koordinasi Antarinstansi:

Pemerintah, melalui Kementerian Keuangan dan DJP, perlu memperkuat mekanisme koordinasi dengan Kejaksaan, Kepolisian, dan Kementerian Hukum dan HAM agar pelaksanaan gijzeling dapat berjalan cepat, efisien, dan terukur.

2) Peningkatan Kapasitas Aparatur:

Diperlukan pelatihan hukum dan etika bagi jurusita pajak serta pejabat penagihan agar tindakan gijzeling dilakukan secara profesional, proporsional, dan tidak bertentangan dengan prinsip hak asasi manusia.

3) Pendekatan Humanis dan Preventif:

DJP sebaiknya menyeimbangkan penggunaan gijzeling dengan upaya preventif, seperti restrukturisasi utang pajak, edukasi wajib pajak, dan peningkatan kesadaran hukum, sehingga gijzeling benar-benar menjadi langkah terakhir (ultimum remedium).

4) Evaluasi Kebijakan dan Reformasi Budaya Hukum:

Pemerintah perlu mengevaluasi efektivitas gijzeling melalui data kinerja dan dampak penerimaan negara, sekaligus membangun budaya hukum yang berkeadilan dan transparan dalam penegakan hukum pajak.

5) Peningkatan transparansi publik agar pelaksanaan gijzeling tidak disalahartikan sebagai bentuk pelanggaran HAM.

Dengan demikian, diharapkan gijzeling dapat berfungsi secara proporsional: sebagai alat hukum yang tegas namun tetap menjunjung prinsip keadilan dan hak asasi manusia.

REFERENSI

- Brotohardjo, R. Santoso. Pengantar Ilmu Hukum Pajak. Bandung: Refika Aditama, 2019.
- Direktorat Jenderal Pajak, "Data dan Statistik Penagihan Pajak 2023", www.pajak.go.id
- Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan DJP 2022. Jakarta: DJP, 2023.
- Direktorat Jenderal Pajak. Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2023. Jakarta: Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2024.
- Friedman, Lawrence M. The Legal System: A Social Science Perspective. New York: Russell Sage Foundation, 1975.
- Hadjon, Philipus M. Perlindungan Hukum bagi Rakyat Indonesia. Surabaya: Bina Ilmu, 2007
- Hamzah, Andi. Asas-Asas Hukum Pidana. Jakarta: Rineka Cipta, 2008
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Buku Panduan Pelaksanaan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Jakarta: DJP, 2022.
- Mahkamah Agung Republik Indonesia, Putusan Nomor 3485 K/Pdt/2020, Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia.
- Mardiasmo. Perpajakan Edisi Terbaru. Yogyakarta: Andi Offset, 2022.
- Marzuki, Peter Mahmud. Penelitian Hukum. Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2021.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak Atas Jumlah Pajak Yang Masih Harus Dibayar.
- Pratama, Ade Dwi. "Penerapan Asas Ultimum Remedium dalam Penegakan Hukum Pajak." Jurnal Hukum dan Pembangunan Ekonomi, Vol. 8, No. 2 (2021): 89–102.
- Pudyatmoko, Y. Sri. Hukum Pajak dan Hak Asasi Manusia. Yogyakarta: UII Press, 2019

- Rawls, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1971.
- Siregar, Muhammad Adil. "Penegakan Hukum Pajak dan Perlindungan HAM dalam Pelaksanaan Gijzeling." *Jurnal HAM dan Keadilan*, Vol. 5, No. 3 (2023): 145–160.
- Soekanto, Soerjono. *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2013.
- Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: Eresco, 1991.
- Sujono. *Hukum Progresif*. Yogyakarta: Cendekia Press, 2024.
- Tjip Ismail, F. *Hukum Pajak: Teori dan Implementasi*. Jakarta: Rajawali Pers, 2020.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- United Nations, *International Covenant on Civil and Political Rights (ICCPR)*, 1966.