



Dominasi Fiskus dalam Penagihan Pajak dan Krisis Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak

Ardyan ^a, Diah Turis Kaemirawati ^{b,*}, Ratna Dewi ^c, Eka Ari Endrawati ^b

^a Universitas Islam Sumatera Barat, Padang, Indonesia

^b Universitas Krisnadwipayana, Jakarta, Indonesia

^c Universitas Al Washliyah Darussalam Banda Aceh, Banda Aceh, Indonesia

* Email: diahturis@unkris.ac.id

Received: 11-06-2026

Revised: 24-06-2026

Accepted: 20-07-2026

Published: 22-07-2026

Abstrak

Kewenangan administrasi perpajakan di Indonesia mengalami perluasan yang signifikan untuk mendukung optimalisasi penerimaan negara. Kewenangan tersebut tidak hanya mencakup penetapan utang pajak, tetapi juga pelaksanaan penagihan melalui instrumen hukum yang bersifat koersif. Kondisi ini menimbulkan persoalan mengenai keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dan perlindungan terhadap hak-hak wajib pajak. Artikel ini bertujuan untuk menganalisis konstruksi kewenangan fiskus dalam sistem penagihan pajak di Indonesia, mengkaji tindakan penagihan yang bersifat koersif dari perspektif negara hukum dan hak asasi manusia, serta merumuskan strategi perlindungan hukum bagi wajib pajak. Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual, yang didukung oleh telaah deskriptif terhadap praktik penagihan pajak. Artikel ini menawarkan *Taxpayer Due Process Model*, yaitu suatu model yang mensyaratkan adanya pemberitahuan yang jelas, hak untuk didengar, akses terhadap informasi, uji proporsionalitas, serta pengawasan yudisial sebelum tindakan koersif diterapkan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem penagihan pajak di Indonesia masih menempatkan fiskus pada posisi yang dominan karena memiliki kewenangan untuk menetapkan sekaligus menagih utang pajak. Akibatnya, wajib pajak berpotensi menghadapi tindakan penagihan sebelum memperoleh kepastian hukum yang berkekuatan hukum tetap atas sengketa yang sedang berlangsung. Oleh karena itu, diperlukan penguatan prinsip *due process of law*, proporsionalitas, dan pengawasan yudisial untuk mewujudkan keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dan hak konstitusional wajib pajak.

Kata Kunci: *Gijzeling*; Kewenangan Fiskus; Negara Hukum; Penagihan Pajak; Perlindungan Wajib Pajak.

Abstract

Tax administration authority in Indonesia has undergone significant expansion to support the optimization of state revenue. Such authority encompasses not only the determination of tax liabilities but also the enforcement of tax collection through coercive legal instruments. This development raises concerns regarding the balance between the state's fiscal interests and the protection of taxpayers' rights. This article aims to analyze the legal construction of the tax authority's powers within Indonesia's tax collection system, examine coercive tax collection measures from the perspectives of the rule of law and human rights, and formulate a legal protection framework for taxpayers. This study employs a normative legal research method using statutory and conceptual approaches, supported by a descriptive analysis of tax collection practices. The article proposes the Taxpayer Due Process Model, which requires clear notification, the right to be heard, access to information, proportionality review, and judicial oversight before coercive measures are implemented. The findings reveal that Indonesia's tax collection system continues to place the tax authority in a dominant position



by granting it the power to both determine and enforce tax liabilities. Consequently, taxpayers may be subjected to coercive collection measures before obtaining a final and legally binding resolution of an ongoing tax dispute. Therefore, strengthening the principles of due process of law, proportionality, and judicial oversight is essential to achieving an appropriate balance between the state's fiscal interests and the constitutional rights of taxpayers.

Keywords: *Gijzeling; Tax Authority Powers; Rule of Law; Tax Collection; Taxpayer Protection.*

1. PENDAHULUAN

Pajak merupakan instrumen utama yang digunakan negara untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan, pembangunan nasional, dan pelayanan publik. Dalam negara hukum modern, pajak tidak hanya dipandang sebagai sumber penerimaan negara, tetapi juga sebagai perwujudan hubungan hukum antara negara dan warga negara yang didasarkan pada prinsip legalitas, kepastian hukum, dan keadilan (Hadjon, 1987). Kewenangan negara untuk memungut pajak memperoleh legitimasi konstitusional melalui Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Ketentuan tersebut menegaskan bahwa pemungutan pajak merupakan tindakan yang sah sepanjang dilaksanakan berdasarkan hukum dan tetap menghormati hak-hak warga negara.

Perkembangan sistem perpajakan Indonesia menunjukkan adanya penguatan kewenangan fiskus dalam rangka meningkatkan efektivitas penerimaan negara. Penguatan tersebut tercermin melalui kewenangan yang dimiliki Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan, penetapan pajak, penagihan aktif, hingga penggunaan instrumen yang bersifat koersif seperti surat paksa, penyitaan, pemblokiran rekening, pelelangan aset, pencegahan ke luar negeri, dan penyanderaan atau *gijzeling*.

Dari perspektif administrasi negara, perluasan kewenangan tersebut dipandang sebagai kebutuhan untuk menjaga kepatuhan wajib pajak dan mengurangi tingkat tunggakan pajak. Akan tetapi, dari perspektif negara hukum, konsentrasi kewenangan yang besar pada satu institusi menimbulkan pertanyaan mengenai keseimbangan antara kepentingan penerimaan negara dan perlindungan hak-hak wajib pajak.

Permasalahan tersebut menjadi semakin relevan ketika tindakan penagihan dilakukan terhadap wajib pajak yang masih menempuh upaya hukum. Dalam kondisi demikian, wajib pajak dapat menghadapi konsekuensi ekonomi maupun pembatasan hak tertentu sebelum memperoleh kepastian hukum yang final mengenai besarnya utang pajak yang dipersengketakan. Situasi ini menunjukkan adanya potensi ketidakseimbangan relasi kekuasaan antara fiskus dan wajib pajak. Fiskus tidak hanya bertindak sebagai pihak yang menentukan kewajiban perpajakan, tetapi juga sebagai pihak yang memiliki kewenangan untuk melaksanakan tindakan penagihan berdasarkan ketetapan yang diterbitkannya sendiri (Marzuki, 2021).

Penelitian mengenai penagihan pajak telah banyak dilakukan oleh akademisi maupun praktisi hukum. Basnur, Yuslim, dan Khairani menemukan bahwa surat paksa memiliki peranan penting dalam meningkatkan efektivitas penagihan

tunggakan pajak dan mempercepat pemulihan piutang negara (Basnur dkk., 2023). Penelitian tersebut menempatkan surat paksa sebagai instrumen yang efektif dalam mendorong kepatuhan wajib pajak. Penelitian lain yang dilakukan oleh Kamila dan Priyono mengkaji penerapan *gijzeling* sebagai instrumen penagihan pajak dan menyimpulkan bahwa tindakan tersebut masih dianggap relevan untuk menghadapi wajib pajak yang tidak menunjukkan iktikad baik dalam melunasi kewajiban perpajakannya (Kamila & Priyono, 2025).

Kajian lain yang dilakukan oleh Utami menunjukkan bahwa efektivitas penagihan pajak tidak dapat dilepaskan dari prinsip transparansi dan keadilan (Utami, 2024). Menurut penelitian tersebut, kepatuhan wajib pajak tidak hanya dipengaruhi oleh ancaman sanksi, tetapi juga oleh tingkat kepercayaan terhadap institusi perpajakan. Semakin tinggi tingkat kepercayaan terhadap institusi perpajakan, semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya secara sukarela.

Meskipun berbagai penelitian telah membahas efektivitas penagihan pajak, implementasi *gijzeling*, dan mekanisme penyelesaian sengketa perpajakan, sebagian besar penelitian masih berfokus pada aspek administratif dan efektivitas penerimaan negara. Penelitian terdahulu belum secara khusus mengkaji bagaimana struktur kewenangan dalam sistem penagihan pajak dapat menciptakan ketimpangan relasi antara negara dan wajib pajak dari perspektif negara hukum dan perlindungan hak asasi manusia. Dengan demikian, masih terdapat ruang akademik untuk mengkaji penagihan pajak tidak hanya sebagai instrumen administrasi negara, tetapi juga sebagai bentuk penggunaan kekuasaan yang harus tunduk pada prinsip-prinsip konstitusional.

Berdasarkan telaah terhadap penelitian terdahulu, terdapat kesenjangan penelitian yang perlu diisi. Penelitian sebelumnya cenderung menempatkan fiskus sebagai instrumen negara dalam mencapai target penerimaan pajak, sedangkan posisi wajib pajak sebagai subjek hukum yang memiliki hak konstitusional belum memperoleh perhatian yang memadai. Akibatnya, pembahasan mengenai penagihan pajak sering kali terfokus pada efektivitas instrumen penegakan hukum tanpa menguji apakah instrumen tersebut telah memenuhi prinsip *due process of law*, proporsionalitas, dan perlindungan hukum.

Kebaruan penelitian ini terletak pada penggunaan perspektif negara hukum, *due process of law*, dan perlindungan hak asasi manusia untuk menganalisis dominasi kewenangan fiskus dalam sistem penagihan pajak Indonesia. Berbeda dengan penelitian sebelumnya yang berfokus pada efektivitas instrumen penagihan, artikel ini menempatkan relasi kekuasaan antara fiskus dan wajib pajak sebagai objek analisis utama. Dengan demikian, artikel ini berupaya memberikan kontribusi akademik berupa kerangka analisis yang menyeimbangkan kepentingan fiskal negara dengan perlindungan hak-hak warga negara. Kontribusi tersebut dirumuskan melalui *Taxpayer Due Process Model*, yaitu kerangka yang mensyaratkan pemberitahuan yang jelas, hak untuk didengar, akses terhadap dasar penetapan, uji proporsionalitas, dan pengawasan yudisial sebelum tindakan penagihan paling koersif dijalankan.

Berdasarkan latar belakang tersebut, artikel ini mengajukan tiga rumusan masalah. *Pertama*, bagaimana konstruksi kewenangan fiskus dalam sistem penagihan pajak Indonesia. *Kedua*, bagaimana tindakan pencegahan dan *gijzeling* dipandang dalam perspektif negara hukum dan hak asasi manusia. *Ketiga*,

bagaimana strategi perlindungan hukum yang dapat digunakan untuk memperkuat posisi wajib pajak dalam menghadapi tindakan penagihan pajak.

2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif yang berfokus pada analisis terhadap norma hukum yang mengatur kewenangan fiskus dalam sistem penagihan pajak di Indonesia. Penelitian hukum normatif digunakan karena permasalahan yang dikaji berkaitan dengan konstruksi norma hukum, relasi kewenangan antara negara dan wajib pajak, serta perlindungan hukum yang tersedia dalam sistem perpajakan nasional. Pendekatan ini relevan digunakan untuk menelaah kesesuaian pengaturan penagihan pajak dengan prinsip negara hukum, *due process of law*, dan perlindungan hak asasi manusia (Diantha, 2017).

Penelitian menggunakan beberapa pendekatan. *Pertama*, pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) yang dilakukan dengan menelaah berbagai peraturan yang mengatur sistem penagihan pajak, termasuk Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, serta berbagai regulasi pelaksana yang berkaitan dengan tindakan penagihan pajak. Pendekatan ini digunakan untuk memahami struktur kewenangan fiskus dan batas-batas hukum yang mengaturnya (Marzuki, 2021).

Kedua, pendekatan konseptual (*conceptual approach*) yang dilakukan dengan menelaah berbagai konsep hukum yang berkembang dalam doktrin dan literatur akademik. Konsep yang digunakan dalam penelitian ini meliputi negara hukum (*rule of law*), perlindungan hukum, *due process of law*, hak asasi manusia, prinsip proporsionalitas, serta konsep kewenangan administrasi negara. Pendekatan konseptual digunakan untuk membangun kerangka teoritis dalam menganalisis hubungan antara kepentingan fiskal negara dan perlindungan hak-hak wajib pajak (Rahardjo, 2009).

Ketiga, telaah deskriptif terhadap praktik penerapan instrumen penagihan pajak dilakukan untuk membaca bagaimana norma mengenai pencegahan dan *gijzeling* digunakan dalam sistem perpajakan Indonesia. Telaah ini tidak dimaksudkan sebagai studi empiris atau analisis mendalam terhadap seluruh putusan pengadilan, melainkan sebagai penopang analisis normatif mengenai batas penggunaan kewenangan koersif fiskus.

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier. Bahan hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan penagihan pajak, hak asasi manusia, dan administrasi pemerintahan. Bahan hukum sekunder terdiri atas buku, jurnal ilmiah, artikel akademik, hasil penelitian, dan pendapat para ahli yang relevan dengan topik penelitian. Adapun bahan hukum tersier meliputi kamus hukum, ensiklopedia hukum, dan sumber referensi lain yang digunakan untuk memperjelas istilah dan konsep hukum tertentu (Soekanto & Mamudji, 2012).

Teknik pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*) dengan menginventarisasi, mengidentifikasi, dan mengklasifikasikan berbagai bahan hukum yang relevan dengan fokus penelitian. Seluruh bahan hukum yang diperoleh kemudian dianalisis secara sistematis untuk

menemukan hubungan antara norma hukum yang berlaku, doktrin hukum, dan praktik pelaksanaannya dalam sistem perpajakan Indonesia.

Analisis bahan hukum dilakukan secara kualitatif dengan menggunakan metode penafsiran hukum dan argumentasi hukum. Analisis dilakukan melalui tiga tahapan. Tahap pertama adalah identifikasi norma yang mengatur kewenangan fiskus dalam sistem penagihan pajak. Tahap kedua adalah evaluasi terhadap kesesuaian norma tersebut dengan prinsip negara hukum, *due process of law*, dan perlindungan hak asasi manusia. Tahap ketiga adalah perumusan argumentasi hukum mengenai strategi perlindungan hukum yang dapat digunakan untuk memperkuat posisi wajib pajak dalam menghadapi tindakan penagihan pajak yang bersifat koersif ([Ibrahim, 2013](#)).

Dengan menggunakan pendekatan tersebut, penelitian ini diharapkan mampu menghasilkan analisis yang komprehensif mengenai dominasi kewenangan fiskus dalam sistem penagihan pajak Indonesia serta menawarkan rekomendasi konseptual yang dapat digunakan untuk memperkuat keseimbangan antara kepentingan penerimaan negara dan perlindungan hak konstitusional wajib pajak.

3. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

3.1 Dominasi Kewenangan Fiskus dalam Sistem Penagihan Pajak Indonesia

Kewenangan merupakan unsur utama dalam penyelenggaraan pemerintahan. Dalam hukum administrasi negara, kewenangan dipahami sebagai kekuasaan hukum yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan kepada suatu organ pemerintahan untuk melakukan tindakan tertentu yang memiliki akibat hukum. Dalam konteks perpajakan, kewenangan tersebut diberikan kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk melaksanakan fungsi pengawasan, pemeriksaan, penetapan, dan penagihan pajak ([Ridwan HR, 2020](#)).

Sistem perpajakan Indonesia pada dasarnya menganut *self assessment system* yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan kewajiban perpajakannya secara mandiri. Namun dalam praktiknya, negara tetap memiliki kewenangan yang luas untuk melakukan koreksi terhadap pelaksanaan kewajiban tersebut melalui berbagai instrumen administrasi perpajakan. Ketika fiskus menemukan adanya kekurangan pembayaran pajak, negara dapat menerbitkan surat ketetapan pajak yang menjadi dasar bagi pelaksanaan tindakan penagihan.

Karakteristik yang membedakan hukum pajak dari bidang hukum lainnya terletak pada sifat publik yang melekat pada kewenangan negara. Dalam perspektif hukum administrasi negara, kewenangan fiskus pada dasarnya merupakan kewenangan atribusi yang diberikan langsung oleh peraturan perundang-undangan. Kewenangan atribusi tersebut memberikan legitimasi kepada fiskus untuk melakukan berbagai tindakan hukum yang berdampak terhadap hak dan kewajiban wajib pajak. Namun demikian, setiap kewenangan atribusi tetap tunduk pada prinsip pembatasan kekuasaan yang menjadi karakteristik utama negara hukum. Menurut A.V. Dicey, salah satu unsur penting *rule of law* adalah tidak adanya kekuasaan yang dijalankan secara sewenang-wenang oleh organ negara. Oleh karena itu, setiap penggunaan kewenangan administrasi harus dapat dipertanggungjawabkan secara hukum dan terbuka terhadap mekanisme pengawasan ([Dicey, 1959](#)).

Permasalahan muncul ketika fiskus memiliki kewenangan yang terintegrasi

mulai dari proses pemeriksaan, penetapan pajak, hingga pelaksanaan penagihan. Dalam konstruksi tersebut, institusi yang sama memiliki peran sebagai pihak yang melakukan verifikasi fakta, menentukan besarnya kewajiban perpajakan, serta melaksanakan tindakan eksekusi terhadap kewajiban tersebut. Konsentrasi kewenangan seperti ini berpotensi menimbulkan ketidakseimbangan relasi antara negara dan wajib pajak karena mekanisme *checks and balances* tidak bekerja secara optimal pada tahap awal pengambilan keputusan administrasi (Ridwan HR, 2020).

Dari sudut pandang *good governance*, semakin besar kewenangan yang dimiliki suatu institusi, semakin besar pula kebutuhan terhadap transparansi, akuntabilitas, dan pengawasan eksternal. Oleh karena itu, dominasi fiskus dalam sistem penagihan pajak harus dipahami bukan semata sebagai persoalan administrasi perpajakan, tetapi juga sebagai persoalan konstitusional yang berkaitan dengan pembatasan kekuasaan negara dalam negara hukum modern.

Dalam hubungan hukum perdata, kreditur yang ingin menagih piutangnya harus terlebih dahulu memperoleh putusan pengadilan yang berkekuatan hukum tetap sebelum dapat melakukan eksekusi. Sebaliknya, dalam hukum pajak, negara diberikan kewenangan untuk melakukan penagihan berdasarkan ketetapan administrasi yang diterbitkan oleh institusi yang sama. Kondisi ini menunjukkan adanya posisi istimewa yang dimiliki fiskus dalam sistem hukum Indonesia (Hadjon, 1987).

Posisi dominan fiskus semakin terlihat melalui keberadaan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Undang-undang tersebut memberikan kewenangan kepada fiskus untuk melakukan berbagai tindakan penagihan aktif apabila wajib pajak tidak melunasi kewajibannya dalam jangka waktu tertentu. Tindakan tersebut meliputi penerbitan surat teguran, surat paksa, penyitaan, pelelangan aset, pemblokiran rekening, pencegahan ke luar negeri, hingga penyanderaan.

Dari perspektif administrasi negara, kewenangan tersebut dapat dipahami sebagai bentuk perlindungan terhadap kepentingan fiskal negara. Negara memerlukan instrumen yang efektif untuk memastikan bahwa kewajiban perpajakan dapat dipenuhi sehingga pembangunan nasional tidak terganggu akibat rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak. Akan tetapi, efektivitas tidak dapat dijadikan satu-satunya ukuran dalam menilai legitimasi penggunaan kewenangan negara. Dalam negara hukum, setiap penggunaan kewenangan harus tunduk pada prinsip legalitas, akuntabilitas, dan perlindungan hak warga negara (Dicey, 1959).

Permasalahan utama terletak pada konsentrasi kewenangan yang terlalu besar pada institusi yang sama. Fiskus memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan, menetapkan besarnya pajak yang terutang, serta melaksanakan tindakan penagihan atas ketetapan tersebut. Konstruksi demikian berpotensi menciptakan ketimpangan relasi kekuasaan antara negara dan wajib pajak karena mekanisme pengawasan terhadap penggunaan kewenangan tersebut cenderung bersifat reaktif dan baru dapat dijalankan setelah tindakan administrasi dilakukan.

Dalam praktiknya, wajib pajak yang tidak sepakat dengan hasil pemeriksaan atau surat ketetapan pajak dapat mengajukan keberatan dan banding. Namun proses penyelesaian sengketa tersebut membutuhkan waktu yang tidak singkat. Sementara itu, tindakan penagihan dalam kondisi tertentu tetap dapat dijalankan berdasarkan ketentuan yang berlaku. Akibatnya, wajib pajak berpotensi

menghadapi konsekuensi ekonomi dan administratif sebelum memperoleh kepastian hukum mengenai sengketa yang sedang berlangsung (Gunadi, 2022).

Keadaan tersebut menunjukkan bahwa dominasi fiskus bukan hanya persoalan administratif, melainkan juga persoalan konstitusional. Ketika negara diberikan kewenangan yang sangat besar tanpa diimbangi mekanisme perlindungan hukum yang efektif, terdapat risiko terjadinya ketidakseimbangan antara kepentingan penerimaan negara dan perlindungan hak-hak warga negara. Oleh karena itu, analisis terhadap kewenangan fiskus tidak dapat dilepaskan dari prinsip negara hukum yang menghendaki adanya pembatasan terhadap setiap penggunaan kekuasaan oleh negara.

3.2 Cekal dan *Gijzeling* sebagai Bentuk Ekspansi Kekuasaan Administratif Negara

Salah satu karakteristik utama hukum pajak adalah keberadaan instrumen penegakan hukum yang bersifat koersif. Instrumen tersebut dirancang untuk memastikan bahwa kewajiban perpajakan tidak hanya bergantung pada kesadaran wajib pajak, tetapi juga dapat dipaksakan oleh negara apabila terjadi ketidakpatuhan. Dalam sistem penagihan pajak Indonesia, dua instrumen yang paling mencerminkan penggunaan kekuasaan negara secara langsung terhadap individu adalah tindakan pencegahan (cekal) dan penyanderaan (*gijzeling*). Kedua instrumen tersebut memiliki karakter yang berbeda dari tindakan penagihan biasa karena secara langsung menyentuh hak-hak fundamental warga negara (Ridwan HR, 2020).

Pencegahan merupakan tindakan administratif yang dilakukan untuk membatasi sementara hak seseorang melakukan perjalanan ke luar wilayah Indonesia. Dalam konteks perpajakan, tindakan ini dapat dikenakan terhadap penanggung pajak yang memiliki tunggakan pajak dalam jumlah tertentu dan diragukan iktikad baiknya untuk melunasi utang pajak. Secara normatif, tujuan pencegahan adalah mencegah penanggung pajak menghindari kewajiban perpajakannya dengan meninggalkan wilayah hukum Indonesia. Dari sudut pandang negara, tindakan tersebut merupakan langkah preventif untuk melindungi kepentingan fiskal negara dan menjamin efektivitas proses penagihan pajak.

Meskipun memiliki tujuan yang sah, pencegahan tetap merupakan bentuk pembatasan terhadap kebebasan bergerak yang dijamin oleh hukum nasional maupun instrumen hak asasi manusia internasional. Kebebasan bergerak merupakan bagian dari hak sipil yang melekat pada setiap individu dan hanya dapat dibatasi berdasarkan hukum untuk tujuan yang sah dan proporsional. Oleh karena itu, penggunaan instrumen pencegahan tidak dapat semata-mata dinilai berdasarkan efektivitasnya dalam mengamankan penerimaan negara, melainkan juga harus diuji berdasarkan prinsip legalitas, kebutuhan, dan proporsionalitas (Asshiddiqie, 2018).

Permasalahan yang sering muncul adalah kecenderungan untuk menempatkan kepentingan fiskal negara sebagai dasar pembenaran utama bagi pembatasan hak-hak individu. Dalam negara hukum, pendekatan tersebut tidak dapat diterima secara mutlak. Setiap pembatasan hak harus dapat dibuktikan sebagai tindakan yang benar-benar diperlukan dan tidak terdapat alternatif lain yang lebih ringan untuk mencapai tujuan yang sama. Dengan demikian, tindakan pencegahan harus dipandang sebagai instrumen luar biasa yang hanya digunakan ketika langkah-langkah administratif lainnya tidak lagi efektif.

Selain pencegahan, instrumen yang lebih kontroversial adalah *gijzeling* atau penyanderaan. Dalam hukum pajak Indonesia, *gijzeling* merupakan tindakan pengekangan sementara terhadap kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya pada tempat tertentu dalam jangka waktu yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan. Berbeda dengan pidana penjara yang dijatuhkan melalui proses peradilan pidana, *gijzeling* merupakan instrumen administratif yang digunakan untuk memaksa pelunasan utang pajak (Saidi, 2019).

Keberadaan *gijzeling* menimbulkan perdebatan yang panjang dalam kajian hukum administrasi dan hak asasi manusia. Secara historis, konsep *gijzeling* berasal dari tradisi hukum Eropa Kontinental yang memperkenankan pembatasan kebebasan seseorang untuk memaksa pemenuhan kewajiban tertentu. Dalam perkembangannya, banyak negara mulai membatasi penggunaan instrumen tersebut karena dianggap berpotensi bertentangan dengan prinsip perlindungan hak asasi manusia. Perubahan paradigma hukum modern menunjukkan adanya pergeseran dari pendekatan yang menekankan pemaksaan fisik menuju pendekatan yang mengutamakan perlindungan hak-hak individu dan penyelesaian sengketa melalui mekanisme hukum yang lebih proporsional (Cappelletti, 2010).

Dari perspektif *International Covenant on Civil and Political Rights* (ICCPR), kebebasan individu merupakan hak fundamental yang hanya dapat dibatasi berdasarkan alasan yang sah, diperlukan dalam masyarakat demokratis, dan dilakukan secara proporsional. Oleh karena itu, penggunaan *gijzeling* dalam konteks penagihan pajak harus memenuhi standar pembatasan hak yang sangat ketat. Negara tidak cukup hanya menunjukkan adanya tunggakan pajak, tetapi juga harus mampu membuktikan bahwa tindakan tersebut merupakan satu-satunya cara yang efektif untuk melindungi kepentingan publik (Joseph & Castan, 2013).

Kritik terhadap *gijzeling* semakin menguat apabila dikaitkan dengan prinsip *ultimum remedium*. Prinsip ini menghendaki bahwa instrumen yang paling membatasi hak individu hanya digunakan ketika seluruh instrumen lain tidak lagi efektif. Dengan demikian, *gijzeling* tidak boleh diperlakukan sebagai instrumen penagihan yang rutin digunakan, melainkan sebagai langkah luar biasa yang harus didasarkan pada penilaian yang objektif, transparan, dan dapat diuji secara hukum.

Pendukung kebijakan ini berpendapat bahwa negara memerlukan instrumen yang kuat untuk menghadapi wajib pajak yang secara sengaja menghindari kewajiban perpajakannya. Menurut pandangan ini, *gijzeling* berfungsi sebagai alat tekanan psikologis agar penanggung pajak bersedia memenuhi kewajibannya. Dalam kondisi tertentu, instrumen tersebut dianggap efektif karena mampu meningkatkan tingkat pelunasan tunggakan pajak yang sulit ditagih melalui mekanisme biasa (Kamila & Priyono, 2025).

Dalam praktik, Mahkamah Agung pernah menolak permohonan kasasi penanggung pajak dalam perkara penyanderaan oleh KPP Pratama Pati terhadap penanggung pajak PT AD (dalam pailit) melalui Putusan Nomor 3485 K/Pdt/2020. Dalam perkara tersebut, penyanderaan diposisikan sebagai tindakan terakhir setelah surat teguran, penagihan seketika dan sekaligus, surat paksa, serta penyitaan telah dilakukan. Praktik ini menunjukkan bahwa justifikasi *gijzeling* sangat bergantung pada pembuktian tahap berjenjang, iktikad tidak baik, dan ketersediaan instrumen yang lebih ringan sebelum pembatasan kebebasan pribadi ditempuh (Direktorat Jenderal Pajak, 2021).

Di sisi lain, kritik terhadap *gijzeling* berangkat dari kenyataan bahwa tindakan tersebut membatasi kebebasan pribadi seseorang tanpa melalui proses peradilan pidana. Dari perspektif hak asasi manusia, pembatasan kebebasan individu merupakan bentuk intervensi negara yang paling serius sehingga harus ditempatkan sebagai upaya terakhir. Apabila negara dapat membatasi kebebasan seseorang hanya berdasarkan keputusan administratif, maka terdapat risiko penyalahgunaan kekuasaan yang dapat mengancam prinsip negara hukum (Rahardjo, 2009).

Dalam konteks negara hukum modern, penggunaan *gijzeling* harus dianalisis melalui prinsip *due process of law*. Prinsip ini menghendaki bahwa setiap tindakan negara yang berdampak terhadap hak-hak warga negara harus dilakukan melalui prosedur yang adil, transparan, dan dapat diuji. *Due process of law* tidak hanya berkaitan dengan keberadaan dasar hukum, tetapi juga menyangkut kualitas prosedur yang digunakan sebelum tindakan tersebut dijalankan. Oleh karena itu, keberadaan mekanisme keberatan, hak untuk didengar, hak memperoleh informasi, dan akses terhadap pengawasan yudisial menjadi unsur penting dalam menilai legitimasi penggunaan *gijzeling* (Hadjon, 1987).

Prinsip proporsionalitas juga memiliki peran penting dalam mengevaluasi penggunaan pencegahan dan *gijzeling*. Prinsip ini mengharuskan adanya keseimbangan antara tujuan yang ingin dicapai dan pembatasan hak yang ditimbulkan. Semakin besar pembatasan terhadap hak seseorang, semakin kuat pula alasan yang harus dimiliki negara untuk membenarkan tindakan tersebut. Dalam konteks perpajakan, negara harus mampu menunjukkan bahwa tindakan pencegahan atau *gijzeling* benar-benar diperlukan untuk melindungi kepentingan fiskal dan tidak terdapat alternatif lain yang lebih ringan (Sieckmann, 2012).

Analisis terhadap pencegahan dan *gijzeling* menunjukkan bahwa kedua instrumen tersebut merupakan bentuk ekspansi kekuasaan administratif negara yang paling nyata dalam sistem penagihan pajak. Instrumen tersebut memang memiliki dasar hukum dan tujuan yang sah. Akan tetapi, legitimasi formal tidak selalu identik dengan legitimasi substantif. Dalam negara hukum, keberhasilan penagihan pajak tidak hanya diukur dari jumlah penerimaan yang berhasil dipulihkan, tetapi juga dari kemampuan negara menjaga keseimbangan antara kepentingan publik dan perlindungan hak-hak individu.

Dengan demikian, pencegahan dan *gijzeling* harus ditempatkan sebagai instrumen *ultimum remedium* dalam sistem penagihan pajak. Penggunaannya harus dibatasi secara ketat, diawasi secara efektif, dan selalu tunduk pada prinsip *due process of law* serta perlindungan hak asasi manusia. Tanpa pembatasan tersebut, terdapat risiko bahwa instrumen yang pada awalnya dirancang untuk melindungi kepentingan negara justru berkembang menjadi sarana yang memperkuat dominasi kekuasaan administratif terhadap warga negara.

3.3 Due Process of Law dan Krisis Perlindungan Hukum Wajib Pajak

Konsep *due process of law* merupakan salah satu fondasi utama negara hukum modern. Prinsip ini berkembang sebagai mekanisme pembatasan terhadap penggunaan kekuasaan negara dan bertujuan menjamin bahwa setiap tindakan yang berdampak terhadap hak warga negara dilakukan melalui prosedur yang adil. *Due process of law* tidak hanya menuntut adanya dasar hukum yang jelas, tetapi juga mengharuskan negara menyediakan mekanisme yang memungkinkan individu mempertahankan hak-haknya secara efektif (Dicey, 1959).

Dalam konteks perpajakan, prinsip *due process of law* memiliki posisi yang sangat penting karena hubungan antara fiskus dan wajib pajak pada dasarnya merupakan hubungan yang tidak seimbang. Negara memiliki kewenangan memaksa yang diberikan oleh undang-undang, sedangkan wajib pajak berada pada posisi yang harus mematuhi kewajiban yang ditentukan oleh negara. Ketidakseimbangan tersebut menuntut adanya mekanisme perlindungan hukum yang mampu mencegah penggunaan kewenangan secara sewenang-wenang.

Secara normatif, sistem perpajakan Indonesia telah menyediakan berbagai instrumen perlindungan hukum bagi wajib pajak. Instrumen tersebut meliputi keberatan, banding, gugatan, peninjauan kembali, pembetulan, pengurangan, dan pembatalan ketetapan pajak. Kehadiran berbagai mekanisme tersebut menunjukkan bahwa sistem hukum Indonesia mengakui kemungkinan terjadinya kesalahan dalam proses penetapan maupun penagihan pajak.

Namun demikian, keberadaan mekanisme perlindungan hukum tidak selalu identik dengan efektivitas perlindungan hukum. Dalam praktiknya, terdapat situasi di mana wajib pajak tetap menghadapi konsekuensi administratif dan ekonomi yang signifikan sebelum memperoleh putusan yang berkekuatan hukum tetap. Kondisi tersebut menunjukkan adanya kesenjangan antara perlindungan hukum formal dan perlindungan hukum substantif.

Krisis perlindungan hukum muncul ketika instrumen yang tersedia tidak mampu memberikan perlindungan yang efektif terhadap dampak langsung dari tindakan penagihan. Dalam teori *procedural justice*, keadilan tidak hanya ditentukan oleh hasil akhir yang dicapai, tetapi juga oleh kualitas proses yang dilalui sebelum keputusan diambil. Individu cenderung menerima keputusan yang merugikan sekalipun apabila proses yang digunakan dianggap adil, transparan, dan memberikan kesempatan yang cukup untuk menyampaikan pendapatnya. Dalam konteks perpajakan, prinsip tersebut menuntut agar wajib pajak memperoleh akses yang memadai terhadap informasi, bukti, serta argumentasi yang digunakan fiskus dalam menetapkan kewajiban perpajakan (Tyler, 2006).

Persoalan muncul ketika tindakan penagihan dapat berjalan lebih cepat dibanding mekanisme perlindungan hukum yang tersedia. Dalam kondisi demikian, hak untuk mengajukan keberatan atau banding berpotensi kehilangan efektivitasnya karena dampak dari tindakan penagihan telah dirasakan terlebih dahulu oleh wajib pajak. Situasi ini menunjukkan bahwa perlindungan hukum formal belum tentu menghasilkan perlindungan hukum substantif. Oleh karena itu, reformasi sistem perpajakan perlu diarahkan pada penguatan mekanisme yang mampu memberikan perlindungan sebelum kerugian terjadi, bukan hanya menyediakan sarana pemulihan setelah kerugian tersebut muncul (Mashaw, 1985).

Dalam perspektif *due process of law*, keberadaan upaya hukum tidak boleh dipahami sebagai legitimasi otomatis terhadap seluruh tindakan administrasi negara. Negara tetap berkewajiban memastikan bahwa setiap tindakan yang berpotensi membatasi hak warga negara dilakukan melalui prosedur yang adil dan proporsional sejak tahap awal pengambilan keputusan.

Dalam keadaan tertentu, wajib pajak dapat mengalami penyitaan aset, pemblokiran rekening, atau pembatasan hak tertentu sebelum sengketa memperoleh penyelesaian final. Akibatnya, hak untuk mengajukan keberatan atau banding menjadi kurang efektif karena kerugian yang ditimbulkan telah terjadi terlebih dahulu.

Fenomena tersebut memperlihatkan bahwa permasalahan utama tidak terletak pada ketiadaan mekanisme perlindungan hukum, melainkan pada ketidakseimbangan antara kecepatan tindakan penagihan dan kecepatan mekanisme penyelesaian sengketa. Negara memiliki kemampuan untuk bertindak secara cepat dalam melaksanakan penagihan, sedangkan wajib pajak sering memerlukan waktu yang lebih panjang untuk memperoleh kepastian hukum melalui jalur sengketa yang tersedia.

Keadaan tersebut menunjukkan pentingnya penguatan *due process of law* dalam sistem perpajakan Indonesia. Perlindungan hukum tidak boleh hanya dipahami sebagai hak untuk mengajukan keberatan atau gugatan setelah tindakan dilakukan. Perlindungan hukum harus dipahami sebagai jaminan bahwa setiap penggunaan kewenangan negara dilakukan melalui prosedur yang adil, proporsional, dan memberikan kesempatan yang memadai bagi wajib pajak untuk membela kepentingannya sebelum tindakan yang merugikan dijalankan.

3.4 Strategi Penguatan Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Sistem Penagihan Pajak

Perlindungan hukum terhadap wajib pajak merupakan elemen penting dalam mewujudkan sistem perpajakan yang adil dan berkelanjutan. Kepatuhan pajak tidak hanya ditentukan oleh kemampuan negara memaksa warga negara memenuhi kewajibannya, tetapi juga dipengaruhi oleh tingkat kepercayaan masyarakat terhadap sistem hukum yang mengatur hubungan antara negara dan wajib pajak. Semakin tinggi tingkat kepercayaan terhadap institusi perpajakan, semakin besar kemungkinan terciptanya kepatuhan sukarela yang menjadi fondasi utama sistem *self assessment* (Alm, 2012).

Dalam perspektif negara hukum, perlindungan hukum berfungsi sebagai instrumen pembatas terhadap penggunaan kewenangan negara. Philipus M. Hadjon membedakan perlindungan hukum menjadi perlindungan hukum preventif dan perlindungan hukum represif. Perlindungan hukum preventif bertujuan mencegah terjadinya sengketa melalui mekanisme yang memberikan kesempatan kepada warga negara untuk menyampaikan keberatan sebelum keputusan diambil. Sebaliknya, perlindungan hukum represif bertujuan menyelesaikan sengketa yang telah terjadi melalui mekanisme peradilan maupun mekanisme penyelesaian sengketa lainnya (Hadjon, 1987).

Dalam sistem perpajakan Indonesia, perlindungan hukum preventif masih relatif terbatas. Sebagian besar instrumen perlindungan hukum baru dapat digunakan setelah fiskus menerbitkan keputusan atau melaksanakan tindakan tertentu. Akibatnya, posisi wajib pajak cenderung bersifat reaktif terhadap tindakan administrasi yang dilakukan oleh negara. Kondisi ini berbeda dengan prinsip *good governance* yang menempatkan partisipasi dan transparansi sebagai unsur penting dalam proses pengambilan keputusan administrasi.

Penguatan perlindungan hukum preventif dapat dilakukan melalui peningkatan kualitas proses pemeriksaan dan penetapan pajak. Pemeriksaan yang transparan dan akuntabel akan mengurangi potensi sengketa yang muncul pada tahap penagihan. Dalam konteks tersebut, wajib pajak harus memperoleh akses yang memadai terhadap informasi, bukti, dan dasar pertimbangan yang digunakan fiskus dalam menetapkan kewajiban perpajakan. Transparansi menjadi penting karena memungkinkan wajib pajak memahami alasan hukum dan faktual yang melandasi tindakan administrasi yang diambil oleh negara (Ridwan HR, 2020).

Selain itu, perlu dikembangkan mekanisme yang memberikan ruang dialog yang lebih luas antara fiskus dan wajib pajak sebelum tindakan penagihan yang bersifat koersif dijalankan. Pendekatan tersebut sejalan dengan perkembangan hukum administrasi modern yang menekankan pentingnya penyelesaian masalah melalui komunikasi dan negosiasi sebelum penggunaan instrumen pemaksaan. Dengan demikian, tindakan seperti pencegahan dan *gijzeling* benar-benar ditempatkan sebagai pilihan terakhir setelah seluruh upaya administratif lainnya tidak menghasilkan penyelesaian.

Perlindungan hukum represif juga memerlukan penguatan. Meskipun sistem perpajakan Indonesia telah menyediakan mekanisme keberatan, banding, gugatan, dan peninjauan kembali, efektivitas mekanisme tersebut masih menghadapi berbagai tantangan. Salah satu tantangan utama adalah perbedaan kecepatan antara tindakan penagihan dan proses penyelesaian sengketa. Dalam praktiknya, sengketa perpajakan dapat berlangsung dalam jangka waktu yang cukup panjang, sedangkan dampak tindakan penagihan sering kali dirasakan secara langsung oleh wajib pajak (Gunadi, 2022).

Untuk mengatasi persoalan tersebut, perlu dipertimbangkan penguatan mekanisme pengawasan yudisial terhadap tindakan penagihan yang berpotensi membatasi hak-hak fundamental warga negara. Pengawasan yudisial memiliki fungsi penting sebagai mekanisme kontrol eksternal terhadap penggunaan kewenangan administrasi negara. Melalui pengawasan tersebut, tindakan fiskus dapat diuji tidak hanya berdasarkan kesesuaiannya dengan peraturan perundang-undangan, tetapi juga berdasarkan prinsip proporsionalitas, kewajaran, dan perlindungan hak asasi manusia (Asshiddiqie, 2018).

Prinsip proporsionalitas memiliki kedudukan yang sangat penting dalam penguatan perlindungan hukum wajib pajak. Prinsip ini menghendaki bahwa setiap tindakan negara harus memiliki hubungan yang seimbang antara tujuan yang ingin dicapai dan pembatasan hak yang ditimbulkan. Dalam konteks penagihan pajak, semakin besar dampak suatu tindakan terhadap hak-hak wajib pajak, semakin kuat pula justifikasi yang harus dimiliki negara untuk melaksanakan tindakan tersebut. Oleh karena itu, penggunaan pencegahan dan *gijzeling* harus selalu didasarkan pada pertimbangan yang ketat dan dapat diuji secara objektif (Sieckmann, 2012).

Penguatan perlindungan hukum juga memerlukan perubahan paradigma dalam memandang hubungan antara fiskus dan wajib pajak. Hubungan tersebut tidak boleh dipahami semata-mata sebagai hubungan antara penguasa dan pihak yang dikuasai. Dalam negara hukum demokratis, hubungan tersebut harus dipahami sebagai hubungan hukum antara negara dan warga negara yang sama-sama memiliki hak dan kewajiban. Negara berhak memperoleh penerimaan pajak untuk membiayai kepentingan publik, sedangkan wajib pajak berhak memperoleh perlakuan yang adil, transparan, dan sesuai dengan prinsip-prinsip hukum yang berlaku.

Pada akhirnya, keberhasilan sistem perpajakan tidak hanya ditentukan oleh besarnya penerimaan negara yang berhasil dikumpulkan. Penguatan perlindungan hukum wajib pajak dapat dilakukan melalui pembentukan *Taxpayer Charter* yang memuat hak-hak dasar wajib pajak secara eksplisit. Beberapa negara telah menggunakan instrumen tersebut untuk menjamin adanya keseimbangan antara kewajiban perpajakan dan perlindungan hak warga negara. Melalui *Taxpayer*

Charter, wajib pajak memperoleh kepastian mengenai hak untuk mendapatkan informasi yang jelas, hak untuk diperlakukan secara adil, hak untuk didengar, serta hak untuk memperoleh penyelesaian sengketa yang efektif. Dalam konteks Indonesia, *Taxpayer Charter* dapat berfungsi sebagai standar minimum pelayanan dan pembatasan kewenangan fiskus, terutama dengan menegaskan hak wajib pajak untuk menerima alasan tertulis, memperoleh kesempatan klarifikasi, serta mengakses mekanisme keberatan atau gugatan yang efektif sebelum tindakan koersif yang paling berat dijalankan.

Selain itu, reformasi kelembagaan Pengadilan Pajak juga perlu menjadi bagian dari agenda pembaruan sistem perpajakan. Penguatan independensi, percepatan penyelesaian perkara, dan peningkatan akses terhadap keadilan akan memperkuat posisi wajib pajak dalam menghadapi tindakan administrasi yang dianggap merugikan. Pengadilan Pajak tidak hanya berfungsi sebagai forum penyelesaian sengketa, tetapi juga sebagai instrumen pengawasan terhadap penggunaan kewenangan fiskus.

Pada tingkat regulasi, diperlukan pengaturan yang lebih rinci mengenai parameter penggunaan pencegahan dan *gijzeling*. Kriteria tersebut harus mencakup ukuran objektif mengenai tingkat risiko, nilai tunggakan, iktikad wajib pajak, dan ketersediaan instrumen alternatif yang lebih ringan. Pengaturan yang jelas akan mengurangi potensi penyalahgunaan kewenangan sekaligus meningkatkan kepastian hukum bagi seluruh pihak. Parameter proporsionalitas dapat dirumuskan melalui empat tahap, yaitu kesesuaian tujuan penagihan dengan kepentingan fiskal yang sah, kebutuhan penggunaan instrumen karena upaya yang lebih ringan tidak memadai, keseimbangan antara nilai tunggakan dan intensitas pembatasan hak, serta kewajiban fiskus memberi alasan tertulis yang dapat diuji.

Keberhasilan juga ditentukan oleh kemampuan negara membangun legitimasi hukum dan kepercayaan publik. Sistem perpajakan yang adil akan mendorong kepatuhan sukarela, mengurangi tingkat sengketa, serta memperkuat hubungan antara negara dan masyarakat. Oleh karena itu, reformasi perpajakan pada masa mendatang harus diarahkan tidak hanya pada peningkatan efektivitas penagihan, tetapi juga pada penguatan perlindungan hukum sebagai bagian integral dari negara hukum yang demokratis.

4. SIMPULAN

Dominasi kewenangan fiskus dalam sistem penagihan pajak Indonesia merupakan konsekuensi dari kebutuhan negara untuk menjamin penerimaan yang digunakan dalam membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan nasional. Melalui berbagai instrumen yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan, fiskus memiliki kewenangan yang luas mulai dari pemeriksaan, penetapan pajak, hingga pelaksanaan penagihan secara aktif. Konstruksi tersebut menempatkan fiskus dalam posisi yang sangat dominan karena memiliki kewenangan untuk menentukan sekaligus menagih kewajiban perpajakan. Dari perspektif administrasi negara, kondisi tersebut dapat dipahami sebagai upaya melindungi kepentingan fiskal negara. Akan tetapi, dari perspektif negara hukum, konsentrasi kewenangan yang besar pada satu institusi berpotensi menimbulkan ketidakseimbangan relasi antara negara dan wajib pajak.

Tindakan pencegahan dan *gijzeling* merupakan bentuk penggunaan kewenangan administratif yang paling kuat dalam sistem penagihan pajak. Kedua

instrumen tersebut memiliki tujuan yang sah untuk menjamin efektivitas penagihan pajak. Namun demikian, karena secara langsung menyentuh hak-hak fundamental warga negara, penggunaannya harus selalu tunduk pada prinsip legalitas, *due process of law*, dan proporsionalitas. Keberadaan dasar hukum semata tidak cukup untuk membenarkan pembatasan hak warga negara. Negara juga harus mampu menunjukkan bahwa tindakan yang dilakukan benar-benar diperlukan, tidak berlebihan, dan merupakan pilihan terakhir setelah upaya lain tidak menghasilkan penyelesaian.

Perlindungan hukum terhadap wajib pajak perlu diperkuat melalui pengembangan mekanisme preventif maupun represif yang lebih efektif. Transparansi dalam proses pemeriksaan dan penetapan pajak, perluasan akses terhadap informasi, penguatan pengawasan yudisial, serta penerapan prinsip proporsionalitas dalam setiap tindakan penagihan merupakan langkah yang dapat dilakukan untuk menciptakan keseimbangan yang lebih baik antara kepentingan fiskal negara dan hak-hak wajib pajak. Dengan demikian, sistem penagihan pajak tidak hanya mampu menjamin penerimaan negara, tetapi juga tetap sejalan dengan prinsip negara hukum dan perlindungan hak asasi manusia.

DAFTAR PUSTAKA

- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: Lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 54–77. <https://doi.org/10.1007/s10797-011-9171-2>
- Asshiddiqie, J. (2018). *Konstitusi dan Hak Asasi Manusia*. Konstitusi Press.
- Basnur, A., Yuslim, & Khairani. (2023). Penagihan Utang Pajak Melalui Surat Paksa atas Harta Kekayaan Penanggung Pajak yang Tersimpan di Bank oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama Padang Dua. *Unes Law Review*, 5(4), 4704–4731. <https://doi.org/10.31933/unesrev.v5i4.808>
- Cappelletti, M. (2010). *Civil Procedure in Europe*. Martinus Nijhoff.
- Diantha, I. M. P. (2017). *Metodologi Penelitian Hukum Normatif dalam Justifikasi Teori Hukum*. Prenada Media Group.
- Dicey, A. V. (1959). *Introduction to the Study of the Law of the Constitution*. Macmillan.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2021). *Mahkamah Agung Tolak Gugatan Gijzeling Pengemplang Pajak*. Direktorat Jenderal Pajak.
- Gunadi. (2022). *Panduan Komprehensif Pajak Penghasilan*. Bee Media.
- Hadjon, P. M. (1987). *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia: Sebuah Studi tentang Prinsip-Prinsipnya, Penanganannya oleh Pengadilan dalam Lingkungan Peradilan Umum dan Pembentukan Peradilan Administrasi Negara*. Bina Ilmu.
- Ibrahim, J. (2013). *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Bayumedia.
- Joseph, S., & Castan, M. (2013). *The international covenant on civil and political rights: Cases, materials, and commentary*. Academic. <https://doi.org/10.1093/law/9780199641949.001.0001>
- Kamila, A. N., & Priyono, J. (2025). Penerapan Sandera Pajak (Gijzeling) sebagai Instrumen Penagihan Pajak di Indonesia. *Law, Development and Justice Review*, 8(3), 215–235. <https://doi.org/10.14710/ldjr.8.2025.215-235>

- Marzuki, P. M. (2021). *Penelitian Hukum*. Kencana Prenada Media Group.
- Mashaw, J. L. (1985). *Due Process in the Administrative State*. Yale University Press.
- Rahardjo, S. (2009). *Negara Hukum: Yang Membahagiakan Rakyatnya*. Genta Publishing.
- Ridwan HR. (2020). *Hukum Administrasi Negara*. Raja Grafindo Persada.
- Saidi, D. (2019). *Pembaruan Hukum Pajak*. Raja Grafindo Persada.
- Sieckmann, J.-R. (2012). The Principle of Proportionality. *Ratio Juris*, 25(4).
- Soekanto, S., & Mamudji, S. (2012). *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Rajawali Pers.
- Tyler, T. R. (2006). *Why People Obey the Law*. Princeton University Press.
<https://doi.org/10.1515/9781400828609>
- Utami, S. W. (2024). Perlindungan Hak Wajib Pajak: Transparansi dan Keadilan dalam Penagihan Pajak. *Jurnal Studi Interdisipliner Perspektif*, 23(2), 117–127. <https://ejournal-jayabaya.id/Perspektif/article/view/152>