



**PENATAAN KELEMBAGAAN
DALAM PENAGIHAN UTANG PAJAK
UNTUK OPTIMALISASI PENERIMAAN NEGARA**

UJIAN TERBUKA DISERTASI

**Diajukan Untuk Memenuhi Syarat Memperoleh
Gelar Doktor Ilmu Hukum**

**Oleh:
HERIANTO
NPM. 19.1003.74001.0187**

**PROGRAM STUDI HUKUM PROGRAM DOKTOR
FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS 17 AGUSTUS 1945
SEMARANG
2024**



PERSETUJUAN PROMOTOR DAN KO-PROMOTOR

**PENATAAN KELEMBAGAAN
DALAM PENAGIHAN UTANG PAJAK
UNTUK OPTIMALISASI PENERIMAAN NEGARA**

**Oleh:
HERIANTO
NPM. 19.1003.74001.0187**

**Semarang, September 2024
Telah disetujui untuk dilaksanakan**

Promotor

Ko-Promotor

**Prof. Dr. Retno Mawarini Sukmariningsih, SH., M.Hum.
NIDN. 0628026602**

**Dr. Sri Mulyani, SH., M.Hum.
NIDN. 0614096602**

**Mengetahui,
Ketua Program Studi Hukum Program Doktor**

**Prof. Dr. Sigit Irianto, S.H., M.Hum.
NIDN. 0613016201**

PERNYATAAN KEASLIAN

Nama : HERIANTO, SE., MSi
NPM : 19.1003.74001.0187
Alamat : Gedung DR. K.R.T Radjiman Wdyodiningrat Lantai 8-9, Jl.
Jenderal Sudirman No. Kavling 56, RT 5 RW 3, Senayan,
Kecamatan Kebayoran Baru, Daerah Khusus Ibukota Jakarta
Asal Instansi : Kantor Pelayanan Pajak Perusahaan Masuk Bursa

Dengan ini saya menyatakan :

1. Karya tulis saya, disertasi ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik, baik di Universitas 17 Agustus 1945 Semarang maupun di perguruan tinggi lain.
2. Karya tulis ini adalah murni gagasan, rumusan dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Tim Promotor dan masukan Tim Penguji.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebut nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila di kemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh karena karya ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di perguruan tinggi ini.

Semarang, September 2024
Yang membuat pernyataan

HERIANTO, SE., MSi
NPM : 19.1003.74001.0187

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

MOTTO

Komitmen yang dipenuhi dengan konsistensi adalah elemen kunci, layaknya mempertahankan kecepatan dalam setiap kilometer perjalanan hingga mencapai tujuan yang sudah ditetapkan.

Herianto

Perjalanan panjang menuju kesuksesan dengan penuh rintangan, kadang dihadirkan banyak jalan alternatif untuk mempersingkat jarak, namun tetap pilihan dan keteguhan hatilah yang akan menuntun kita ke arah yang kita tuju.

Herianto

Berjiwa besar dan melayani sesama dengan penuh Kasih.

Herianto

KU PERSEMBAHKAN

Peneliti persembahkan kepada:

1. Almamaterku
2. Direktorat Jenderal Pajak
Kementerian Keuangan RI
3. Alm. Bapak/Ibu Tercinta yang telah mendahuui
4. Istriku Tercinta
5. Anak-anakku Tersayang Vito, Zeto dan Rayi
6. Teman-teman seperjuangan

ABSTRAK

Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945, pajak sebagai sumber penerimaan negara maupun sebagai pendapatan negara yang bersifat memaksa yang diperoleh antara lain melalui penagihan utang pajak. Sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 61 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar, Jurusita Pajak Negara sebagai garda terdepan penagihan seringkali mengalami kendala ketika dibenturkan dengan kondisi Wajib Pajak yang mengalami Kepailitan. Permasalahan dalam penelitian ini adalah: (1) Mengapa praktik kelembagaan penagihan utang pajak dalam rangka penerimaan negara belum optimal, terutama dalam konteks Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU)? (2) Bagaimana regulasi kelembagaan penagihan utang pajak terkait Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) saat ini? (3) Bagaimana penataan kelembagaan penagihan utang pajak akibat Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) untuk meningkatkan optimalisasi penerimaan negara? Penelitian ini menggunakan metode yuridis empiris yang dilakukan dengan meneliti data primer sebagai data utama didukung data sekunder. Data primer dengan melakukan wawancara di lapangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa: (1) Tindakan penagihan pajak ketika berhadapan dengan wajib pajak pailit belum berjalan optimal dipengaruhi oleh faktor internal: Belum optimalnya lembaga penagihan pajak di bawah Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan ketika berbenturan dengan permasalahan hukum di lapangan, karena fungsi penagihan pajak yang sudah lebih mengarah ke penegakan hukum. Sedangkan faktor eksternal: resistensi dari penanggung pajak ditambah dengan kurangnya koordinasi dan kolaborasi antara Jurusita, Kurator, maupun Hakim Pengawas dalam penyelesaian sengketa utang pajak dalam Kepailitan. (2) Regulasi kelembagaan penagihan utang pajak khususnya kepada Wajib Pajak Pailit saat ini Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135 Tahun 2023 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Kementerian Keuangan dan juga Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184 Tahun 2020 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak, Jurusita Pajak Negara di level Kantor Pelayanan Pajak berada dibawah naungan Kanwil DJP dan juga Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan; Peraturan Menteri Keuangan Nomor 134 Tahun 2020 tentang Organisasi dan Tata Kerja Direktorat Jenderal Pajak tentang pemindahan Subdirektorat Penagihan ke Direktorat Penegakan Hukum. 3) Penataan kelembagaan Penagihan utang pajak yang ideal untuk meningkatkan optimalisasi penerimaan negara dilakukan secara komprehensif baik secara substansi hukumnya, struktur hukumnya, dan juga kultur hukumnya.

Kata Kunci: Penataan kelembagaan; penagihan utang pajak, Kepailitan

ABSTRACT

Based on Article 23A of the 1945 Constitution of the Republic of Indonesia, taxes as a source of state revenue or as state revenue of a mandatory nature obtained, among others, through tax debt collection. As stipulated in the Regulation of the Minister of Finance of the Republic of Indonesia Number 61 of 2023 concerning Procedures for the Implementation of Tax Collection on the Amount of Tax Still to be Paid, State Tax Bailiffs as the front guard of collection often experience obstacles when faced with the conditions of Taxpayers who are bankrupt. The problems in this study are: (1) Why are the institutional practices of tax debt collection in the context of state revenue not yet optimal, especially in the context of Bankruptcy and Suspension of Debt Payment Obligations (PKPU)? (2) What are the institutional regulations for tax debt collection related to Bankruptcy and Suspension of Debt Payment Obligations (PKPU) at this time? (3) How is the institutional arrangement of tax debt collection due to Bankruptcy and Suspension of Debt Payment Obligations (PKPU) to increase the optimization of state revenue? This study uses an empirical legal method conducted by examining primary data as the main data supported by secondary data. Primary data by conducting interviews in the field. The results of the study indicate that: (1) Tax collection actions when dealing with bankrupt taxpayers have not been running optimally influenced by internal factors: The tax collection institution under the Directorate of Audit and Collection is not yet optimal when it clashes with legal problems in the field, because the tax collection function is more directed towards law enforcement. While external factors: resistance from taxpayers coupled with the lack of coordination and collaboration between Bailiffs, Curators, and Supervisory Judges in resolving tax debt disputes in Bankruptcy. (2) The institutional regulation of tax debt collection, especially for Bankrupt Taxpayers, is currently the Regulation of the Minister of Finance Number 135 of 2023 concerning the Organization and Work Procedures of Vertical Agencies of the Ministry of Finance and also the Regulation of the Minister of Finance Number 184 of 2020 concerning the Organization and Work Procedures of Vertical Agencies of the Directorate General of Taxes, State Tax Bailiffs at the Tax Service Office level are under the auspices of the Regional Office of the Directorate General of Taxes and also the Directorate of Audit and Collection; Regulation of the Minister of Finance Number 134 of 2020 concerning the Organization and Work Procedures of the Directorate General of Taxes concerning the transfer of the Sub-Directorate of Collection to the Directorate of Law Enforcement. 3) The institutional arrangement of tax debt collection that is ideal for increasing the optimization of state revenue is carried out comprehensively both in terms of legal substance, legal structure, and also legal culture.

Keywords: Collection Actions; Bankruptcy; Institutional Arrangement

KATA PENGANTAR

Dengan mengucapkan puji dan syukur Kehadirat Tuhan Yang Maha Esa, yang telah memberikan Berkah, hingga pada akhirnya Peneliti dapat menyelesaikan Disertasi Program Doktorat Hukum yang berjudul “Penataan Kelembagaan Dalam Penagihan Utang Pajak untuk Optimalisasi Penerimaan Negara”.

Peneliti mengharapkan sumbangan pemikiran yang konstruktif dari berbagai pihak demi kesempurnaan penulisan disertasi ini. Peneliti menyampaikan ucapan terima kasih dan apresiasi yang sebesar-besarnya kepada seluruh pihak yang telah memberikan bantuan dan dorongan untuk kelancaran penelitian ini. Secara khusus peneliti mengucapkan terima kasih kepada yang terhormat :

1. Bapak Prof. Dr. Drs. Suparno, M.Si, selaku Rektor Universitas 17 Agustus 1945 (UNTAG) Semarang dan Ketua Sidang/Penguji yang telah memberikan dorongan dan motivasi untuk penyelesaian penulisan disertasi ini.
2. Bapak Prof. Dr. Edy Lisdiyono, SH., MHum selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas 17 Agustus 1945 (UNTAG) Semarang dan penguji pada waktu ujian Proposal yang telah memberikan arahan dan masukan dalam penyelesaian disertasi ini.
3. Bapak Prof. Dr. Sigit Irianto, SH. M. Hum, selaku Ketua Prodi Hukum Program Doktor Fakultas Hukum Universitas 17 Agustus 1945 (UNTAG) Semarang, dan Sekretaris Sidang/Penguji yang telah memberikan dorongan dan motivasi dalam penyelesaian penulisan disertasi ini.

4. Bapak Prof. Dr. Drs. Suparjo, MP, selaku Penguji Eksternal yang telah memberikan dorongan dan motivasi dalam penyelesaian disertasi ini.
5. Bapak Dr. Mochamad Riyanto, SH, MSi, selaku Penguji yang telah memberikan dorongan dan motivasi dalam penyelesaian penulisan disertasi ini.
6. Bapak Dr. Agus Widodo, SH, MHum, selaku Penguji yang telah memberikan dorongan dan motivasi dalam penyelesaian penulisan disertasi ini.
7. Ibu Prof. Dr. Retno Mawarini, SH., MH, selaku Promotor dan Penguji yang telah memberikan dorongan dan motivasi dalam penyelesaian penulisan disertasi ini.
8. Ibu Dr. Sri Mulyani, SH., MHum, selaku Ko-Promotor dan Penguji serta Sekretaris Bidang Akademi yang telah memberikan dorongan dan motivasi dalam penyelesaian penulisan disertasi ini.
9. Bapak Dr. Mashari, SH., MHum, selaku Sekretaris Bidang Akademik FH Untag Semarang.
10. Bapak Suryo Utomo, SE., Ak., MBT., PhD, selaku Direktur Jenderal Pajak yang telah memberikan ijin studi doktoral dan senantiasa memberikan dorongan dan motivasi dalam penyelesaian disertasi ini.
11. Bapak Dr. Suparno, ST., MM, selaku Direktur Ekstensifikasi Perpajakan dan juga sebagai sahabat seperjuangan semasa perkuliahan sekaligus mentor yang telah memberikan dorongan dan motivasi dalam penyelesaian penulisan disertasi ini.

12. Bapak Prof. Dr. Yeheskiel Minggus Tiranda, SH., MH, selaku sahabat sekaligus mentor yang telah memberikan dorongan dan motivasi dalam penyelesaian penulisan disertasi ini.
13. Bapak dan Ibu narasumber baik dari Direktorat Jenderal Pajak, Pengadilan Niaga, maupun Kurator yang telah berkenan meluangkan waktu dan pemikiran guna mendukung penyelesaian penulisan disertasi ini.
14. Bapak Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jakarta Khusus beserta seluruh staf yang telah bersedia menerima Peneliti melakukan penelitian dibidang perpajakan dan memberikan data yang diperlukan untuk melengkapi penyusunan Disertasi.
15. Bapak Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Sumatera Utara Satu beserta seluruh staf yang telah bersedia menerima Peneliti melakukan penelitian dibidang perpajakan dan memberikan data yang diperlukan melengkapi penyusunan Disertasi.
16. Bapak Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah Satu beserta seluruh staf yang telah bersedia menerima Peneliti melakukan penelitian dibidang perpajakan dan memberikan data yang diperlukan untuk melengkapi penyusunan Disertasi.
17. Bapak/Ibu Dosen Program Studi Ilmu Hukum Program Doktor Fakultas Hukum Universitas 17 Agustus 1945 (UNTAG) Semarang, yang telah memberikan dorongan dan motivasi dalam penyelesaian penulisan disertasi ini.
18. Bapak/Ibu Rekan Mahasiswa Program Studi Ilmu Hukum Program Doktor Fakultas Hukum Universitas 17 Agustus 1945 (UNTAG) Semarang

seangkatan atas kebersamaan serta terjalinya rasa kekeluargaan kepada peneliti.

19. Almarhum Bapak/Ibu Kedua Orang Tua yang telah mendahului, Istri Tercinta dan Anak-Anak Tersayang yang telah mendoakan dan mendorong dalam penyelesaian penulisan disertasi ini.
20. Anak didik Aldy Nurian Aryandhita, SH., MH., MM, sebagai rekan diskusi yang senantiasa memberikan dorongan dan semangat dalam penyelesaian disertasi ini.
21. Bapak/Ibu Semua Pihak yang telah ikut membantu dalam penyelesaian penulisan disertasi ini.

Dengan segala kerendahan hati, peneliti berharap penulisan disertasi ini dapat memberikan sumbangan pemikiran bagi pengembangan ilmu hukum dan dapat mendorong diterbitkannya peraturan pelaksanaan di instansi/lembaga pemerintah dalam semangat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat.

Peneliti,

HERIANTO, SE., MSi
NPM : 19.1003.74001.0187

RINGKASAN

Pemungutan pajak diatur di dalam Pasal 23A Amandemen ke III Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (yang selanjutnya disebut “UUD NRI 1945”) yang berbunyi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang.” Berdasarkan Pasal 1 Angka 1 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (yang selanjutnya disebut “UU KUP”) yang berbunyi: “Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Reformasi di bidang perpajakan dimana salah satunya adalah perubahan sistem pemungutan pajak dari yang awalnya berbentuk *official assessment system* kemudian berubah menjadi *semiself assesment system* dan *withholding system*. *Self Assesment System* sendiri adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberikan wewenang penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetorkan, dan melaporkan sendiri besarnya utang pajak. Dalam sistem ini wajib pajak yang aktif sedangkan fiskus tidak turut campur dalam penentuan besarnya pajak yang terutang seseorang, kecuali wajib Pajak melanggar ketentuan yang berlaku Dimana hal ini bisa menimbulkan adanya sebuah Ketetapan Pajak.

Penerapan *Self Assessment System* merupakan penjabaran dari ajaran material yang mengatakan bahwa hutang pajak timbul karena Undang-Undang pada saat dipenuhinya *Taatbestand*, sekalipun belum ada penetapan dari Pemerintah. Sistem ini merupakan bentuk pemberdayaan masyarakat (*empowering people*) untuk dapat lebih mandiri melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya, sehingga dalam mekanisme perpajakannya masyarakat menghitung sendiri jumlah pajak terutang (memperhitungkan pajak yang telah dibayar, dipotong atau dipungut), menyetor kekurangannya dan melaporkan tentang pelaksanaan kewajiban perpajakan tersebut.

Perpajakan di Indonesia dalam perkembangannya, selain Wajib Pajak dikenal pula istilah Penanggung Pajak yang merupakan pihak yang turut bertanggung jawab menanggung pemenuhan kewajiban perpajakan yang melekat pada Wajib Pajak. Wajib Pajak yang berbentuk badan, khususnya Perseroan Terbatas, para pihak yang menjadi Penanggung Pajak dari Perseroan Terbatas (yang artinya turut pula menanggung kewajiban perpajakan dari Perseroan Terbatas tersebut), adalah pengurus dari Perseroan Terbatas yang bersangkutan.

Tindakan Penagihan yang dilakukan oleh Jurusita Pajak Negara mengalami beberapa kendala dalam memastikan ketertagihan piutang negara ketika Wajib Pajak mengalami kondisi Pailit. Dimana dalam kondisi kepailitan memungkinkan tidak tercukupinya harta *boedel pailit* untuk melunasi sebagian atau bahkan seluruh utang yang masih dimiliki oleh debitur pailit. Khususnya pada Wajib Pajak Perseroan Terbatas yang mengalami Kepailitan dirasa sulit bagi Jurusita Pajak Negara, apabila dilihat dari Ketentuan Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Nomor 40

Tahun 2007 tentang Perseoran Terbatas yang memisahkan antara tanggung jawab perseroan dengan tanggung jawab pribadi dari pemegang saham. Sedangkan pada ketentuan Pasal 32 ayat (2) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang menjelaskan tentang Wakil Wajib Pajak yang bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang.

Kendati sudah dipertegas dalam Ketentuan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa bahwa Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau Badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Polemik penentuan tindakan penagihan kepada penanggung pajak ini masih banyak sekali permasalahan di lapangan, terlebih Jurusita Pajak Negara belum dibekali kompetensi untuk beracara di Pengadilan apabila muncul permasalahan hukum.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 61 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar, Jurusita Pajak Negara mengalami kendala ketika dibenturkan dengan kondisi Wajib Pajak yang mengalami Kepailitan. Hal ini menyebabkan penerimaan negara pada penagihan hutang pajak belum optimal. Permasalahan dalam penelitian ini adalah: (1) Mengapa praktik kelembagaan penagihan utang pajak dalam rangka penerimaan negara belum optimal, terutama dalam konteks Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU)? (2) Bagaimana regulasi kelembagaan penagihan utang pajak terkait Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) saat ini? (3) Bagaimana penataan

kelembagaan penagihan utang pajak akibat Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) untuk meningkatkan optimalisasi penerimaan negara?

Penelitian ini menggunakan metode yuridis empiris yang dilakukan dengan meneliti data primer sebagai data utama didukung data sekunder. Data primer dengan melakukan wawancara di lapangan. Penelitian ini dianalisis secara kualitatif.

Teori-teori yang digunakan dalam penelitian ini *grand theory* menggunakan teori negara hukum menurut Albert Ven Dicey yang menjabarkan tiga arti dari *rule of law* yakni adanya supremasi hukum, kesetaraan di hadapan hukum, dan penegakan hukum dengan cara yang tidak bertentangan dengan hukum. Untuk *middle theory* menggunakan teori sistem hukum dari Lawrence Friedman yang menerapkan sistem hukum yang ideal yakni *legal structure*, *legal substance*, dan *legal culture*. Sedangkan untuk *applied theory* menggunakan teori penataan kelembagaan dari Max Webber yang menandai sebuah organisasi dengan hierarki, spesialisasi peranan, dan Tingkat kompetensi yang tinggi ditunjukkan oleh para pejabat yang terlatih untuk mengisi peran-peran tersebut.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa: (1) Tindakan penagihan pajak ketika berhadapan dengan wajib pajak pailit belum berjalan optimal dipengaruhi oleh faktor internal: Belum optimalnya lembaga penagihan pajak di bawah Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan ketika berbenturan dengan permasalahan hukum di lapangan, karena fungsi penagihan pajak yang sudah lebih mengarah ke penegakan hukum. Sedangkan faktor eksternal: resistensi dari penanggung pajak ditambah dengan kurangnya koordinasi dan kolaborasi antara Jurusita, Kurator, maupun

Hakim Pengawas dalam penyelesaian sengketa utang pajak dalam Kepailitan. (2) Regulasi kelembagaan penagihan utang pajak khususnya kepada Wajib Pajak Pailit saat ini yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 63 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar tentang wajib pajak perseroan, penagihan pajak yang diatur dalam organisasi Direktorat Jenderal Pajak yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135 Tahun 2023 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Kementerian Keuangan dan juga Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184 Tahun 2020 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak, Jurusita Pajak Negara di level Kantor Pelayanan Pajak berada dibawah naungan Kanwil DJP dan juga Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan; Peraturan Menteri Keuangan Nomor 134 Tahun 2020 tentang Organisasi dan Tata Kerja Direktorat Jenderal Pajak tentang pemindahan Subdirektorat Penagihan ke Direktorat Penegakan Hukum dan menambah satu seksi penanganan sengketa tindakan penagihan.

Secara komprehensif penataan kelembagaan yang ideal dalam penagihan hutang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara, dilakukan menyeluruh dari mulai substansi hukumnya, struktur hukumnya, dan juga kultur hukumnya.

Secara substansi perlu diatur secara khusus dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar tentang wajib pajak perseroan sebagai entitas tersendiri dalam rumusan wajib pajak badan. Mendesak untuk segera dilakukan, pengaturan secara khusus terkait tingkat penanggung pajak dalam

berbagai entitas wajib pajak guna kepastian pencairan piutang pajak. Penyempurnaan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135 Tahun 2023 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan tentang pemindahan Subdirektorat Penagihan ke Direktorat Penegakan Hukum dan menambah satu seksi penanganan sengketa tindakan penagihan.

Secara struktur hukum, lembaga penagihan pajak terkait kepailitan, saat ini (*exciting*) mekanismenya melalui rangkaian tindakan penagihan yang dilakukan oleh Jurusita Pajak Negara seringkali mengalami permasalahan hukum yang akhirnya melibatkan Subbagian Advokasi di Kantor Wilayah. Terkait ketentuan penanggung pajak yang secara ketentuan perpajakan masih bisa dilakukan baik kepada Direktur, Komisaris, Pemegang Saham ataupun Beneficial owner dari Perseroan Terbatas. Namun seringkali kesulitan yang dihadapi adalah terhentinya Upaya penagihan karena ketentuan pemisahan tanggungjawab secara renteng kepada organ Perseroan atau bahkan kepada *beneficial owner* yang belum diatur dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas.

Mekanisme penagihan hutang pajak karena kepailitan yang ideal untuk mewujudkan optimalisasi penerimaa pajak seharusnya tetap dengan menerapkan asas *lex specialist derogate legi generali* Dimana ketentuan Peraturan Perundangan Perpajakan yang telah mengatur secara khusus dan komprehensif mengenai teknis penagihan pajak juga harus dihormati oleh baik Perseroan yang sedang dan telah Pailit maupun Kurator dan juga Hakim Pengawas pada Pengadilan Niaga.

Seringkalinya Jurusita Pajak Negara dalam bersinggungan dengan permasalahan hukum, alangkah baiknya lagi apabila ditambahkan satu seksi lagi di

bawah Subdirektorat Penagihan Kantor Pusat DJP menjadi Seksi Penanganan Sengketa Tindakan Penagihan. Seksi baru ini nantinya yang akan memitigasi dan juga menyelesaikan permasalahan yang timbul di lapangan terkait tindakan penagihan yang berhubungan dengan Aparat Penegak Hukum ataupun Lembaga Peradilan.

Dalam Struktur lembaga penagihan pajak yang diatur dalam organisasi Direktorat Jenderal Pajak yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135 Tahun 2023 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Kementerian Keuangan dan juga Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184 Tahun 2020 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak, Jurusita Pajak Negara di level Kantor Pelayanan Pajak berada dibawah naungan Kanwil DJP dan juga Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan. Seharusnya secara tugas pokok fungsi, Penagihan ini sudah masuk ke ranah penegakan hukum yang mana lebih tepatnya di bawah Direktorat Penegakan Hukum. Kondisi saat ini apabila ditemukan sengketa pada Pengadilan Pajak maupun Pengadilan Negeri atau juga Pengadilan Niaga, Jurusita Pajak Negara meminta bantuan hukum kepada Direktorat Keberatan dan Banding maupun Direktorat Peraturan Perpajakan II yang menaungi Bagian Advokasi Direktorat Jenderal Pajak.

Penguatan struktur secara internal juga harus diimbangi dengan penataan kelembagaan di eksternal, karena penagihan pajak yang sering berhubungan dengan pihak lain. Penagihan Pajak seringkali berhubungan dengan BPN maupun Bank terkait tindakan penagihan Penyitaan atau Pemblokiran, Kementerian Hukum dan HAM perihal tindakan penagihan Pencegahan maupun Penyanderaan, Balai Lelang

Harta dan juga Kepolisian terkait Penyitaan dan Pelelangan, serta Pengadilan Niaga dan Kurator terkait dengan Sengketa Kepailitan. Guna Optimalnya penerimaan negara khususnya dari sektor penagihan pajak diperlukan secara kultur hukum mencoba untuk menjembatani pelaksanaan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar tentang adanya klausul permintaan bantuan yang bisa dilakukan jurusita pajak negara dalam pelaksanaan tugasnya dengan memperkuat fungsi koordinasi dan sinergi antar lembaga negara melalui pembuatan perjanjian kerjasama ataupun *Memorandum of Understanding* (MoU).

Antara Aparatur Perpajakan dalam naungan Direktorat Jenderal Pajak, Kurator dalam hal ini yang berada dalam naungan Ikatan Kurator dan Pengurus Indonesia (IKAPI) maupun Asosiasi Kurator dan Pengurus Indonesia (AKPI), dan Juga Hakim Pengawas yang berada dalam naungan Mahkamah Agung tentunya harus berjalan selaras dengan tujuan utama optimalnya penerimaan Negara. Ketiga organ ini belum berjalan sinergis, sehingga mengakibatkan penerimaan pajak belum optimal, oleh karena itu pentingnya penataan kelembagaan penagihan utang pajak. Ketiga organ ini harus berjalan bersama dengan tetap menjalankan efektivitas dan juga menjaga eksistensinya untuk memaksimalkan penerimaan Negara karena utang pajak yang timbul karena Perusahaan yang tidak atau kurang dalam memenuhi kewajiban di bidang perpajakan. Oleh karenanya secara kultur diperlukan kesepakatan bersama antara DJP, Kurator, dan juga Pengadilan Niaga di bawah Mahkamah Agung untuk preferensi pelunasan piutang negara wajib pajak pailit.

SUMMARY

Tax collection is regulated in Article 23A of the Third Amendment to the 1945 Constitution of the Republic of Indonesia (hereinafter referred to as the "1945 Constitution of the Republic of Indonesia") which reads "Taxes and other compulsory levies for state purposes are regulated by law." Based on Article 1 Number 1 of Law Number 6 of 1983 as amended by Law Number 28 of 2007 concerning General Provisions and Tax Procedures (hereinafter referred to as the "KUP Law") which reads: "Tax is a mandatory contribution to the state that is compulsory based on the Law, without receiving direct compensation and is used for state purposes for the greatest prosperity of the people."

Reform in the field of taxation, one of which is the change in the tax collection system from the original official assessment system to the semi-self assessment system and withholding system. The Self Assessment System itself is a tax collection system that gives full authority to taxpayers to calculate, account for, deposit, and report the amount of tax debt themselves. In this system, the taxpayer is active while the tax authorities do not interfere in determining the amount of tax owed by a person, unless the taxpayer violates the applicable provisions. Where this can result in a Tax Assessment.

The application of the Self Assessment System is an elaboration of the material teaching which states that tax debt arises because of the Law when the Taatbestand is fulfilled, even though there has been no determination from the

Government. This system is a form of community empowerment (empowering people) to be able to more independently carry out their tax rights and obligations, so that in the tax mechanism the community calculates the amount of tax owed (calculating the tax that has been paid, deducted or collected), pays the shortfall and reports on the implementation of the tax obligations.

Taxation in Indonesia in its development, in addition to Taxpayers, there is also the term Taxpayer who is a party who is also responsible for fulfilling the tax obligations attached to the Taxpayer. Taxpayers in the form of bodies, especially Limited Liability Companies, the parties who become Taxpayers of Limited Liability Companies (which means they also bear the tax obligations of the Limited Liability Company), are the administrators of the Limited Liability Company concerned.

Collection actions carried out by the State Tax Bailiffs experience several obstacles in ensuring the collectibility of state receivables when Taxpayers experience Bankruptcy. Where in bankruptcy conditions it is possible that the bankrupt estate's assets are not sufficient to pay off some or even all of the debts still owned by the bankrupt debtor. Especially for Taxpayers of Limited Liability Companies who experience Bankruptcy, it is considered difficult for the State Tax Bailiffs, when viewed from the Provisions of Article 1 paragraph (3) of Law Number 40 of 2007 concerning Limited Liability Companies which separates the company's responsibility from the personal responsibility of shareholders. Meanwhile, in the provisions of Article 32 paragraph (2) of the Law on General

Provisions and Tax Procedures which explains about the Taxpayer Representative who is personally and/or jointly responsible for the payment of taxes owed.

Although it has been emphasized in the Provisions of Law Number 19 of 1997 concerning Tax Collection with a Letter of Compulsion that the Taxpayer is an individual or Agency responsible for paying taxes, including representatives who exercise the rights and fulfill the obligations of the Taxpayer in accordance with the provisions of tax laws and regulations. The polemic of determining the collection action for this tax payer still has many problems in the field, especially the State Tax Bailiff has not been equipped with the competence to litigate in Court if a legal problem arises.

Regulation of the Minister of Finance of the Republic of Indonesia Number 61 of 2023 concerning Procedures for the Implementation of Tax Collection on the Amount of Tax Still to be Paid, the State Tax Bailiff experiences obstacles when faced with the condition of Taxpayers who are bankrupt. This causes state revenues from tax debt collection to be less than optimal. The problems in this study are: (1) Why are institutional practices of tax debt collection in the context of state revenue not yet optimal, especially in the context of Bankruptcy and Suspension of Debt Payment Obligations (PKPU)? (2) How are the institutional regulations for tax debt collection related to Bankruptcy and Suspension of Debt Payment Obligations (PKPU) currently? (3) How is the institutional arrangement for tax debt collection due to Bankruptcy and Suspension of Debt Payment Obligations (PKPU) to increase the optimization of state revenue?

This study uses an empirical legal method conducted by examining primary data as the main data supported by secondary data. Primary data by conducting interviews in the field. This study was analyzed qualitatively.

The theories used in this study, grand theory, use the theory of the rule of law according to Albert Ven Dicey, which describes three meanings of the rule of law, namely the supremacy of law, equality before the law, and law enforcement in a manner that does not conflict with the law. For the middle theory, it uses the theory of the legal system from Lawrence Friedman which applies the ideal legal system, namely legal structure, legal substance, and legal culture. While for the applied theory, it uses the theory of institutional arrangement from Max Webber which marks an organization with a hierarchy, role specialization, and a high level of competence shown by officials who are trained to fill these roles.

The results of the study show that: (1) Tax collection actions when dealing with bankrupt taxpayers have not run optimally influenced by internal factors: The tax collection institution under the Directorate of Audit and Collection has not been optimal when it clashes with legal problems in the field, because the tax collection function is more directed towards law enforcement. Meanwhile, external factors: resistance from taxpayers coupled with the lack of coordination and collaboration between Bailiffs, Curators, and Supervisory Judges in resolving tax debt disputes in Bankruptcy. (2) Institutional regulations for tax debt collection, especially for Bankrupt Taxpayers, currently are the Regulation of the Minister of Finance Number 63 of 2023 concerning Procedures for Implementing Tax Collection on the Amount of Tax Still to be Paid regarding corporate taxpayers, tax collection

regulated in the organization of the Directorate General of Taxes regulated in the Regulation of the Minister of Finance Number 135 of 2023 concerning the Organization and Work Procedures of Vertical Agencies of the Ministry of Finance and also the Regulation of the Minister of Finance Number 184 of 2020 concerning the Organization and Work Procedures of Vertical Agencies of the Directorate General of Taxes, State Tax Bailiffs at the Tax Service Office level are under the auspices of the Regional Office of the Directorate General of Taxes and also the Directorate of Audit and Collection; Regulation of the Minister of Finance Number 134 of 2020 concerning the Organization and Work Procedures of the Directorate General of Taxes concerning the transfer of the Collection Sub-Directorate to the Directorate of Law Enforcement and adding one section for handling collection action disputes.

Comprehensively, the ideal institutional arrangement in tax debt collection to optimize state revenues is carried out comprehensively from the legal substance, legal structure, and also legal culture.

In substance, it needs to be specifically regulated in the Regulation of the Minister of Finance Number 63 of 2023 concerning the Procedures for Implementing Tax Collection on the Amount of Tax Still to Be Paid regarding corporate taxpayers as a separate entity in the formulation of corporate taxpayers. Urgently to be carried out immediately, special regulations related to the level of taxpayers in various taxpayer entities for the certainty of disbursement of tax receivables. Improvement of the Regulation of the Minister of Finance Number 134 of 2020 concerning the Organization and Work Procedures of the Directorate

General of Taxes concerning the transfer of the Collection Sub-Directorate to the Directorate of Law Enforcement and adding one section for handling collection action disputes.

In terms of legal structure, tax collection institutions related to bankruptcy, currently (exciting) the mechanism through a series of collection actions carried out by the State Tax Bailiff often experiences legal problems that ultimately involve the Advocacy Sub-Division at the Regional Office. Related to the provisions of the taxpayer which according to tax provisions can still be carried out either to the Director, Commissioner, Shareholder or Beneficial owner of a Limited Liability Company. However, the difficulty often faced is the cessation of collection efforts due to the provisions of the separation of joint responsibility to the Company's organs or even to the beneficial owner which have not been regulated in the Limited Liability Company Law.

The ideal mechanism for collecting tax debts due to bankruptcy to realize the optimization of tax revenues should still apply the principle of *lex specialist derogate legi generali* Where the provisions of the Tax Law that have specifically and comprehensively regulated the technicalities of tax collection must also be respected by both the Company that is and has been Bankrupt as well as the Curator and also the Supervisory Judge at the Commercial Court.

The frequent occurrence of State Tax Bailiffs in dealing with legal issues, it would be better if another section was added under the Sub-Directorate of Collection at the DJP Head Office to become the Collection Action Dispute Handling Section. This new section will later mitigate and also resolve problems

that arise in the field related to collection actions related to Law Enforcement Officers or Judicial Institutions. In the structure of the tax collection institution regulated in the organization of the Directorate General of Taxes which is regulated in the Regulation of the Minister of Finance Number 135 of 2023 concerning the Organization and Work Procedures of Vertical Agencies of the Ministry of Finance and also the Regulation of the Minister of Finance Number 184 of 2020 concerning the Organization and Work Procedures of Vertical Agencies of the Directorate General of Taxes, State Tax Bailiffs at the Tax Service Office level are under the auspices of the DJP Regional Office and also the Directorate of Audit and Collection. In terms of their main duties and functions, this Collection should have entered the realm of law enforcement which is more precisely under the Directorate of Law Enforcement. The current condition is that if a dispute is found in the Tax Court or District Court or also the Commercial Court, the State Tax Bailiff requests legal assistance from the Directorate of Objections and Appeals or the Directorate of Tax Regulations II which oversees the Advocacy Section of the Directorate General of Taxes.

Internal structural strengthening must also be balanced with external institutional arrangements, because tax collection often relates to other parties. Tax collection often relates to the BPN or Banks regarding the collection actions of Confiscation or Blocking, the Ministry of Law and Human Rights regarding the collection actions of Prevention or Hostage Taking, the Asset Auction House and also the Police regarding Confiscation and Auction, and the Commercial Court and Curator related to Bankruptcy Disputes. In order to optimize state revenues,

especially from the tax collection sector, it is necessary to try to bridge the implementation of the Regulation of the Minister of Finance Number 61 of 2023 concerning Procedures for the Implementation of Tax Collection on the Amount of Tax Still to be Paid regarding the existence of a clause requesting assistance that can be carried out by state tax bailiffs in carrying out their duties by strengthening the coordination and synergy function between state institutions through the creation of cooperation agreements or Memorandums of Understanding (MoU). Between the Tax Apparatus under the auspices of the Directorate General of Taxes, the Curator in this case under the auspices of the Indonesian Association of Curators and Administrators (IKAPI) and the Association of Indonesian Curators and Administrators (AKPI), and also the Supervisory Judge under the auspices of the Supreme Court must of course work in harmony with the main objective of optimizing state revenues. These three organs have not been running synergistically, resulting in less than optimal tax revenues, therefore the importance of structuring tax debt collection institutions. These three organs must work together while continuing to run effectively and also maintaining their existence to maximize state revenues due to tax debts arising from companies that do not or are less than fulfilling their obligations in the tax sector. Therefore, culturally, a joint agreement is required between the Directorate General of Taxes, the Curator, and also the Commercial Court under the Supreme Court for preference in settling state receivables of bankrupt taxpayers.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
PERSETUJUAN PROMOTOR DAN KO-PROMOTOR.....	ii
PERNYATAAN KEASLIAN.....	iii
MOTTO DAN PERSEMBAHAN.....	iv
ABSTRAK.....	v
ABSTRACT.....	vi
KATA PENGANTAR.....	vii
RINGKASAN.....	xi
SUMMARY.....	xix
DAFTAR ISI.....	xxvii
DAFTAR GAMBAR.....	xxx
DAFTAR TABEL.....	xxxii
GLOSARI.....	xxxii
SINGKATAN.....	xxxvi
INDEKS.....	xxxviii
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Pembatasan Masalah, Fokus Studi dan Permasalahan.....	31
1.2.1 Pembatasan Masalah.....	31
1.2.2 Fokus Studi.....	31
1.2.3 Permasalahan.....	38
1.3 Tujuan Penelitian.....	39
1.4 Kegunaan Penelitian.....	39
1.4.1 Kegunaan Teoritis.....	39
1.4.2 Kegunaan Praktis.....	40
1.5 Kerangka Pemikiran.....	41
1.6 Kerangka Teori.....	48

1.6.1	<i>Grand Theory</i> Teori Negara Hukum.....	49
1.6.2	<i>Middle Theory</i> Teori Sistem Hukum.....	58
1.6.3	<i>Applied Theory</i> Teori Penataan Kelembagaan.....	69
1.7	Metode Penelitian.....	78
1.7.1	Titik Pandang (<i>Stand Point</i>).....	78
1.7.2	Paradigma Penelitian.....	80
1.7.3	Pendekatan Penelitian	81
1.7.4	Sumber Data.....	84
1.7.5	Teknik Pengumpulan Data.....	88
1.7.6	Teknik Analisis Data.....	91
1.7.7	Teknik Validasi Data.....	94
1.8	Orisinalitas Penelitian	95
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....		100
2.1	Hakikat Pajak	100
2.1.1	Definisi Pajak	100
2.1.2	Prinsip-prinsip dalam Pengenaan Pajak.....	106
2.1.3	Sistem Perpajakan	107
2.1.4	Jenis-Jenis Pajak	109
2.1.5	Fungsi Pajak.....	113
2.1.6	Unsur-unsur dan Ciri-ciri Pajak	116
2.1.7	Tujuan Pajak.....	118
2.1.8	Wajib Pajak	119
2.2	Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.....	120
2.2.1	Kepailitan	120
2.2.2	Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang	123
2.2.3	Kurator	125
2.2.4	Hakim Pengawas	130
2.2.5	Harta Pailit atau Boedel Pailit.....	131
2.3	Penagihan Utang Pajak	134
2.3.1	Yurisdiksi Pemajakan Indonesia	134
2.3.2	Pemungutan Pajak.....	140

2.3.3	Utang Pajak	142
2.3.4	Tindakan Penagihan Pajak	148
2.3.5	Jurusita Pajak	160
2.3.6	Penanggung Pajak	164
2.3.7	Daluwarsa Penagihan	165
BAB III PRAKTIK KELEMBAGAAN PENAGIHAN UTANG PAJAK		
SEBAGAI PENERIMAAN NEGARA DALAM KONTEKS KEPAILITAN		
DAN PENUNDAAN KEWAJIBAN PEMBAYARAN UTANG (PKPU) ...		
		168
3.1	Perkembangan Kelembagaan Penagihan Utang Pajak di Indonesia	168
3.2	Kendala Internal dalam Kelembagaan Penagihan Utang Pajak	205
3.3	Kendala Eksternal dalam Kelembagaan Penagihan Utang Pajak	216
BAB IV REGULASI MENGENAI KELEMBAGAAN PENAGIHAN UTANG		
PAJAK TERKAIT KEPAILITAN DAN PENUNDAAN KEWAJIBAN		
PEMBAYARAN UTANG (PKPU) SAAT INI		
		227
4.1	Hukum Positif Penagihan Utang Pajak	227
4.2	Implementasi Regulasi dalam Praktik Penagihan Utang Pajak	240
BAB V PENATAAN KELEMBAGAAN PENAGIHAN UTANG PAJAK		
SEBAGAI PENGOTIMALAN PENERIMAAN NEGARA AKIBAT		
KEPAILITAN DAN PENUNDAAN KEWAJIBAN PEMBAYARAN UTANG		
(PKPU)		
		273
5.1.	Landasan Filosofis Pancasila	273
5.2.	Komparatif Penagihan Utang Pajak dari Berbagai Negara	277
5.3	Landasan Filosofi Penataan Kelembagaan Penagihan Utang Pajak	297
5.4	Landasan Sosiologis Penataan Kelembagaan Penagihan Utang Pajak	306
5.5	Landasan Yuridis Penataan Kelembagaan Penagihan Utang Pajak	311
5.6	Kelembagaan Ideal untuk Penagihan Utang Pajak	341
BAB VI PENUTUP		
		366
6.1	Kesimpulan	366
6.2	Implikasi Studi	371
6.3	Rekomendasi	373
DAFTAR PUSTAKA		
		1

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1. 1 Chart Realisasi Penerimaan Pajak Tahun 2019-2022	11
Gambar 1. 2 Statistik Permohonan PKPU-Pailit Tahun 2018-2021	18
Gambar 1. 3 Struktur Organisasi Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak	27
Gambar 1. 4 Kerangka Pemikiran.....	47
Gambar 1.5 Struktur Organisasi Lembaga Penagihan DJP.....	212
Gambar 1.6 Skema Penagihan Pasif.....	318
Gambar 1.7 Skema Penagihan Aktif.....	319
Gambar 1.8 Insolvensi dalam Kepailitan dan Posisi DJP Sebagai Kreditur Preferen.....	321
Gambar 1.9 Struktur Organisasi Direktorat Jenderal Pajak.....	347
Gambar 1.10 Struktur Organisasi Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak.....	347
Gambar 1.11 Struktur Organisasi Lembaga Penagihan saat ini.....	350
Gambar 1.12 Struktur Ideal Organisasi Lembaga Penagihan DJP.....	357
Gambar 1.13 Budaya Hukum Pelaksanaan Tugas dan Fungsi Jurusita Pajak Negara, Kurator, dan Hakim Pengawas dalam kepailitan.....	358
Gambar 1.14 Budaya Hukum yang Ideal Penataan Kelembagaan	361

DAFTAR TABEL

Tabel 1. 1 Tindakan Penagihan Jurusita Pajak Negara Tahun 2019-2022	12
Tabel 1. 2 Penelitian Terdahulu	95
Tabel 1. 3 Penataan Substansi Kelembagaan Penagihan Pajak.....	330

GLOSARI

- Actio Pauliana* : Upaya hukum untuk membatalkan transaksi yang dilakukan oleh debitor untuk kepentingan debitor tersebut yang dapat merugikan kepentingan kreditornya.
- Badan : Sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi yang sejenis, lembaga, bentuk usaha tetap, dan bentuk badan lainnya.
- Beneficial owner* : Orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan kegiatan perseroan.
- Biaya Penagihan Pajak : Biaya pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Pengumuman Lelang, Pembatalan Lelang, Jasa Penilai dan biaya lainnya sehubungan dengan penagihan pajak.
- Ekonomi : Ilmu sosial yang mempelajari perilaku manusia dalam mengelola sumber daya yang terbatas dan menyalurkannya ke dalam berbagai individu atau kelompok yang ada dalam suatu masyarakat.
- Formulasi : Merumuskan atau menyusun dalam bentuk yang tepat.
- Gugatan atau Sanggahan : Upaya Hukum terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau kepemilikan barang sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan yang bersangkutan.
- Identifikasi : Penentu atau penetapan identitas orang, benda, dan sebagainya.

- Inkracht Van Gewijsde* : Putusan berkekuatan hukum tetap yang hanya mungkin didapatkan apabila suatu putusan sudah tidak dapat diajukan upaya hukum biasa lagi.
- Insolvensi : Merupakan keadaan orang atau perusahaan yang tidak dapat membayar utang atau kewajiban keuangan dengan tepat waktu.
- Jurusita Pajak : Pelaksana tindakan penagihan pajak yang meliputi penagihan seketika sekaligus, pemberitahuan Surat Paksa, penyitaan dan penyanderaan.
- Kajian : Penelaahan, penyelidikan, dan penelitian tentang sesuatu
- Kinerja : Suatu kondisi yang harus diketahui dan dikonfirmasi kepada pihak tertentu untuk mengetahui tingkat pencapaian hasil suatu instansi dihubungkan dengan visi yang diemban suatu organisasi atau perusahaan serta mengetahui dampak positif dan negatif dari suatu kebijakan operasional.
- Komponen : Kata yang sering digunakan untuk menunjukkan beberapa bagian pada benda.
- Kontribusi : Sumbangan atau pemberian.
- Mekanisme : Upaya memberikan penjelasan mekanis yakni dengan gerak setempat dari bagian yang secara intrinsik tidak dapat berubah bagi struktur internal benda alam dan bagi seluruh alam
- Official Assessment System* : Sistem perpajakan yang membebaskan wewenang dalam penentuan besaran pajak yang terutang pada petugas perpajakan dimana petugas pajak berperan sebagai pihak pemungut pajak yang dibebankan kepada seorang wajib pajak.
- Pajak : Kontribusi wajib dari orang atau badan terhadap negara, yang sifatnya memaksa sesuai dengan undang-undang tanpa adanya imbalan secara langsung. Pajak tersebut oleh

- pemerintah dipergunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat
- Pemungutan : Suatu rangkaian kegiatan mulai dari penghimpunan data objek dan subjek pajak, penentuan besarnya pajak yang terutang sampai kegiatan penagihan pajak kepada Wajib Pajak serta pengawasan penyeterannya.
- Penagihan Pajak : Serangkaian Tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberikan surat paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita.
- Penagihan Seketika Sekaligus : Tindakan penagihan pajak yang dilaksanakan oleh Jurusita Pajak kepada Penanggung Pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran yang meliputi seluruh utang pajak dari semua jenis pajak, masa pajak, dan tahun pajak.
- Penanggung Pajak : Orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan
- Politik : Proses pembentukan dalam masyarakat yang antara lain berwujud proses pembuatan keputusan, khususnya dalam negara.
- Regulasi : Peraturan yang dibuat otoritas untuk mengawasi segala hal agar berjalan tertib dan lancar.
- Self Assesment System* : Sistem yang membebaskan penentuan besaran pajak yang perlu dibayarkan oleh wajib pajak secara mandiri dimana Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, membayar dan melaporkan sendiri pajak yang terutang.
- Sistem : Suatu kesatuan yang terdiri atas komponen atau elemen yang dihubungkan bersama untuk memudahkan

aliran informasi, materi, atau energi untuk mencapai suatu tujuan. Istilah ini sering digunakan untuk menggambarkan suatu set entitas yang berinteraksi, di mana suatu model matematika sering kali bisa dibuat.

- Surat Paksa : Surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak.
- Surat Teguran : Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis adalah surat yang diterbitkan oleh Pejabat untuk menegur dan memperingatkan kepada Wajib Pajak untuk melunasi utang pajaknya.
- Utang Pajak : Pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- Wakil Wajib Pajak : Dalam melakukan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak dapat diwakili dalam hal Badan oleh pengurus, Badan pailit oleh kurator, Badan dalam pembubaran oleh pihak yang melakukan pemberesan, Badan dalam peleburan oleh likuidator, Warisan yang belum terbagi oleh salah satu ahli waris, Anak yang berada di bawah perwalian oleh wali, orang yang berada di bawah pengampuan oleh pengampunya.
- Withholding System* : Sistem perpajakan yang pembebanan besaran pajak yang harus dihitung, dipungut, dan dibayarkan oleh pihak ketiga, jadi bukan merupakan wajib pajak sendiri ataupun bukan juga petugas pajak.

SINGKATAN

APH	: Aparatur Penegak Hukum
BPHTB	: Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan
BUT	: Bentuk Usaha Tetap
DJP	: Direktorat Jenderal Pajak
DSPC	: Daftar Sasaran Prioritas Pencairan
KLU	: Klasifikasi Lapangan Usaha
KP2KP	: Kantor Pelayanan, Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan
KPP	: Kantor Pelayanan Pajak
KUP	: Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
MA	: Mahkamah Agung
NPWP	: Nomor Pokok Wajib Pajak
PBB	: Pajak Bumi dan Bangunan
PKP	: Pengusaha Kena Pajak
PKPU	: Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang
PMK	: Peraturan Menteri Keuangan
PNBP	: Penerimaan Negara Bukan Pajak
PP	: Peraturan Pemerintah
PPh	: Pajak Penghasilan
PPN	: Pajak Pertambahan Nilai
Prolegnas	: Program Legislasi Nasional
PT	: Perseroan Terbatas
PTKP	: Penghasilan Tidak Kena Pajak
SDM	: Sumber Daya Manusia
SIDJP	: Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak
SIPP	: Sistem Informasi Penelusuran Perkara
SKP	: Surat Ketetapan Pajak
SKPKB	: Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar

SKPKBT	:	Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan
SKPLB	:	Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar
SKPN	:	Surat Ketetapan Pajak Nihil
SP	:	Surat Paksa
SPSS	:	Surat Penagihan Seketika dan Sekaligus
SPT	:	Surat Pemberitahuan
SSP	:	Surat Setoran Pajak
STP	:	Surat Tagihan Pajak
TPB	:	<i>Theory of Planned Behavior</i>
UU	:	Undang-Undang
WP	:	Wajib Pajak

INDEKS

A

Administrasi, 28, 53, 63, 89, 107, 109,
189, 209, 212, 297, 298, 331, 343, 2,
3, 7, 9, 12

B

Beneficial owner, xxviii, 325, 101, 142,
145, 8

D

Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan,
v, xiii, xv, 14, 26, 28, 45, 210, 212,
260, 331, 334, 342
Direktorat Penegakan Hukum, v, xiv,
xv, 187, 188, 189, 210, 220, 260, 330,
331, 333, 334, 340, 343, 350, 364,
366
Direktur, 8, 10, 129, 130, 150, 166, 172,
241, 242, 243, 258, 262, 263, 264,
265, 317, 325, 330, 14

H

Hakim Pengawas, v, xiii, xvi, xxiv, 14,
19, 22, 23, 31, 37, 43, 79, 90, 123,
127, 130, 131, 196, 200, 203, 204,
205, 222, 224, 246, 271, 346, 347,
355, 366

J

Jurusita Pajak Negara, v, xi, xii, xiv, xv,
xxvii, 10, 12, 45, 84, 334

K

Ketetapan, x, xxxi, 10, 116, 150, 156,
166, 167, 172, 176, 184, 216, 241,
248, 255, 267, 268, 270, 273, 292,
309, 313, 315, 346
Komisaris, 252, 325, 328

Kultur, xvi, 37, 62, 67, 364
Kurator, v, xiii, xvi, xxiv, 14, 19, 20, 23,
30, 33, 35, 37, 43, 79, 84, 90, 123,
125, 127, 128, 129, 130, 131, 194,
197, 201, 204, 220, 221, 267, 268,
269, 270, 271, 320, 329, 348, 349,
350, 351, 355, 364, 366, 4

M

Mahkamah Agung, xvi, xxxi, 16, 23, 31,
37, 43, 79, 161, 210, 224, 244, 245,
259, 346, 347, 12, 15

N

Nomor Pokok Wajib Pajak, xxxi

P

Pajak, iii, iv, v, vii, viii, x, xi, xii, xiii,
xiv, xv, xvi, xxiv, xxv, xxvi, xxvii,
xxviii, xxix, xxx, xxxi, xxxii, 1, 2, 3,
5, 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16,
18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28,
29, 30, 31, 32, 34, 35, 36, 37, 39, 40,
43, 44, 45, 78, 79, 84, 86, 87, 95, 96,
97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104,
106, 107, 108, 109, 110, 111, 112,
113, 114, 115, 116, 117, 118, 119,
120, 134, 135, 136, 137, 138, 139,
140, 141, 142, 148, 149, 150, 152,
153, 155, 156, 157, 158, 159, 160,
161, 162, 163, 164, 165, 166, 167,
168, 169, 170, 171, 172, 173, 174,
176, 177, 178, 179, 180, 181, 182,
183, 184, 185, 186, 187, 188, 189,
194, 199, 200, 204, 205, 206, 209,
210, 211, 212, 213, 214, 215, 216,
217, 218, 219, 221, 222, 224, 225,
226, 227, 228, 229, 230, 231, 232,
233, 235, 236, 237, 238, 239, 240,
241, 242, 243, 244, 245, 246, 247,

- 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254,
255, 256, 257, 258, 259, 260, 261,
262, 263, 264, 265, 266, 267, 268,
270, 277, 281, 284, 286, 290, 292,
293, 294, 295, 296, 297, 298, 299,
300, 301, 306, 307, 308, 309, 310,
311, 312, 313, 315, 316, 317, 319,
322, 325, 328, 330, 331, 334, 335,
336, 337, 338, 339, 340, 341, 342,
343, 346, 347, 349, 350, 351, 355,
356, 357, 359, 360, 361, 363, 364,
366, 367, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11,
12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19
- Pemegang Saham, 6, 328, 14
- Penagihan, v, vii, xi, xii, xiii, xiv, xv,
xxiv, xxv, xxvi, xxvii, xxviii, xxix, 8,
9, 10, 12, 13, 15, 22, 24, 26, 28, 31,
36, 37, 86, 87, 112, 134, 142, 146,
148, 149, 150, 151, 152, 154, 156,
161, 162, 163, 165, 168, 169, 170,
175, 176, 177, 178, 179, 180, 181,
187, 188, 189, 205, 211, 212, 213,
214, 215, 216, 220, 222, 226, 228,
229, 230, 231, 232, 233, 235, 236,
239, 246, 247, 249, 254, 260, 262,
263, 264, 265, 266, 277, 278, 280,
282, 283, 284, 286, 287, 288, 290,
291, 292, 297, 306, 307, 312, 313,
323, 325, 328, 330, 331, 334, 335,
340, 342, 343, 345, 350, 353, 364,
366, 3, 4, 6, 13, 14, 15, 16, 17, 18
- Penanggung Pajak, xi, xii, xxix, 6, 8, 9,
10, 14, 18, 19, 149, 151, 158, 159,
163, 166, 178, 179, 180, 181, 184,
220, 231, 232, 236, 240, 247, 250,
251, 252, 253, 256, 263, 265, 328
- Penerimaan, vii, xxvi, xxxi, 11, 12, 31,
102, 152, 180, 182, 209, 223, 253,
277, 312, 338, 339, 14, 15, 16, 17
- Pengadilan Niaga, xv, xvi, 18, 34, 44,
78, 224, 268, 346, 347
- S**
- Struktur, xv, xxvi, 27, 28, 37, 61, 64, 69,
211, 331, 333, 340, 341, 345, 353,
364, 17
- Substansi, xxvii, 61, 65, 325, 364
- Surat Paksa, xii, xxviii, xxx, xxxii, 8, 9,
10, 12, 13, 31, 33, 35, 36, 45, 86, 112,
142, 149, 150, 151, 155, 156, 157,
158, 159, 160, 161, 162, 163, 165,
166, 169, 177, 178, 179, 180, 181,
185, 222, 228, 231, 232, 233, 247,
248, 249, 250, 251, 252, 253, 254,
267, 312, 313, 322, 330, 331, 334, 6,
13, 15, 16, 17, 18
- U**
- Utang Pajak, 13, 29, 99, 142, 212, 235,
325, 343
- W**
- Wakil Wajib Pajak, xii, xxxv

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang sangat penting bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pelaksanaan pembangunan nasional. Pemerintah menempatkan kewajiban perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan yang merupakan sarana dalam pembiayaan Negara dalam Pembangunan Nasional guna tercapainya tujuan Negara. Agar pungutan pajak tidak mencederai rasa keadilan masyarakat, maka perlu suatu upaya pemaksaan yang bersifat legal.

Pajak dari perspektif hukum menurut Soemitro seperti apa yang dituliskan oleh Adrian Sutedi dalam bukunya *Hukum Pajak* adalah suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah penghasilan tertentu kepada negara, negara mempunyai kekuatan untuk memaksa, dan uang pajak tersebut harus digunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan.¹ Dari pendekatan hukum ini menurut Adrian Sutedi memperlihatkan bahwa pajak yang dipungut harus berdasarkan undang-undang sehingga menjamin adanya kepastian hukum, baik bagi fiskus sebagai pengumpul pajak maupun wajib pajak sebagai pembayar pajak.²

¹ Adrian Sutedi, 2016, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm.1

² *Ibid.*

Legalitas pemungutan pajak diatur di dalam Pasal 23A Amandemen ke III Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (yang selanjutnya disebut “UUD NRI 1945”) yang berbunyi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang.” Berdasarkan Pasal 1 Angka 1 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (yang selanjutnya disebut “UU KUP”) yang berbunyi:

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Ketentuan mengenai pajak juga mengalami beberapa perubahan. UU KUP mengalami perubahan yaitu dengan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang yang telah ditetapkan dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Kemudian, regulasi perpajakan mengalami harmonisasi dengan adanya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (yang selanjutnya disebut “UU HPP”).

Pajak dalam pemungutannya selain membutuhkan partisipasi aktif para pegawai pajak, yang paling dibutuhkan juga adalah kesadaran dari wajib pajak untuk membayar pajak. Dalam menyesuaikan diri dengan perkembangan zaman, Direktorat Jenderal Pajak terus melakukan

transformasi digital guna meningkatkan kualitas layanan dan meningkatkan efektivitas pengawasan terhadap kepatuhan wajib pajak. Bentuk reformasi perpajakan tersebut berupa modernisasi teknologi informasi perpajakan.³

Salah satu pembaruan yang dilakukan penerapan teknologi informasi terbaru dalam pelayananan pajak. Pada awal tahun 2005 Direktorat Jenderal Pajak mengeluarkan sistem administrasi perpajakan yang memanfaatkan teknologi yaitu *e-System* atau *Electronic System*. Sistem elektronik untuk administrasi pajak tersebut diantaranya adalah *e-Registration*, *e-Filling*, *e-SPT*, dan *e-Billing*. Modernisasi teknologi ini diyakini akan menjadi salah satu pilar penting dari reformasi perpajakan karena akan sangat bermanfaat sebagai upaya peningkatan tax ratio, penghindaran dan penggelapan pajak, serta mendorong kepatuhan wajib pajak.⁴

Sebenarnya pemerintah Indonesia telah melakukan reformasi di bidang perpajakan dimana salah satunya adalah perubahan sistem pemungutan pajak dari yang awalnya berbentuk *official assessment system* kemudian berubah menjadi *semiself assesment system* dan *withholding system* setelah dikeluarkannya Undang- Undang Nomor 8 Tahun 1967 tentang Perubahan dan Penyempurnaan Tata Cara Pemungutan Pajak 1944, Pajak Kekayaan 1932, Dan Pajak Perseroan 1925 Dengan Tata Cara MPS Dan MPO, barulah pada tahun 1984 *self assesment system* digunakan secara penuh di Indonesia

³ Virnia Agatha, dan Suryadi Winata, “Pengaruh Sistem Pelaporan Online Modernisasi Sistem Perpajakan dan Sanksi Pajak Terhadap Kesadaran Wajib Pajak (Studi Kasus Pada PT. Matahari Putra Prima, Tbk)”, *Prosiding: Ekonomi dan Bisnis*, Vol. 1 No.1, 2022, hlm. 1

⁴ Tri Wahyuni Sukiyarningsih, “Studi Penerapan E-System dan Pelaksanaan Self Assesment System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak”, *Jurnal Akutansi dan Manajemen*, Vol. 17 No. 1, 2020, hlm. 64

setelah diundangkannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (yang selanjutnya disebut “UU 6/1983”). *Self Assessment System* sendiri adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberikan wewenang penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetorkan, dan melaporkan sendiri besarnya utang pajak. Dalam sistem ini wajib pajak yang aktif sedangkan fiskus tidak turut campur dalam penentuan besarnya pajak yang terutang seseorang, kecuali wajib Pajak melanggar ketentuan yang berlaku.

Sampai saat ini *self assesment system* sebagaimana yang diatur dalam UU 6/1983 masih berlaku, bahkan undang-undang tersebut telah mengalami perbaikan yaitu dengan dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 hingga menjadi UU KUP. UU KUP ini merupakan hukum makro dari berbagai ketentuan-ketentuan lain di bidang perpajakan. Berdasarkan pada penjelasan umumnya maka tujuan diberlakukannya ketentuan ini adalah untuk lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak, meningkatkan kepastian dan penegakan hukum, serta mengantisipasi kemajuan di bidang teknologi informasi dan perubahan ketentuan material di bidang perpajakan. Selain itu juga untuk meningkatkan profesionalisme aparatur perpajakan, meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan dan meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak.

Penerapan *Self Assessment System* merupakan penjabaran dari ajaran material yang mengatakan bahwa hutang pajak timbul karena Undang-Undang pada saat dipenuhinya *Taatbestand*, sekalipun belum ada penetapan dari Pemerintah. Sistem ini merupakan bentuk pemberdayaan masyarakat (*empowering people*) untuk dapat lebih mandiri melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya, sehingga dalam mekanisme perpajakannya masyarakat menghitung sendiri jumlah pajak terutang (memperhitungkan pajak yang telah dibayar, dipotong atau dipungut), menyeter kekurangannya dan melaporkan tentang pelaksanaan kewajiban perpajakan tersebut.

Dalam penerapan *Self Assessment System* ini terdapat kelemahan yaitu adanya kemungkinan wajib pajak tidak taat dalam melaksanakan kewajibannya, karena diberikan kepercayaan dalam menghitung dan melaporkan pajaknya. Jika Wajib Pajak memiliki kepatuhan yang tinggi maka penerimaan pajak akan optimal sehingga penerimaan negara menjadi semakin besar. Dengan adanya *Self Assesment* maka memungkinkan adanya potensi wajib pajak tidak melaksanakan kewajiban perpajakan dengan baik akibat ketidaktahuan, kelalaian ataupun kesengajaan wajib pajak atas kewajiban perpajakan yang berdampak pada penerimaan pajak.

Salah satu indikator peningkatan ketidakpatuhan dari wajib pajak direpresentasikan dengan meningkatnya tunggakan pajak yang belum terbayar, dimana berdasarkan data yang tersedia pada informasi Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2023 mencatat nilai bruto tunggakan pajak per 31 Desember 2023 mencapai Rp 73,72 Triliun. Angka

tersebut menggambarkan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak dalam pembayaran pajak juga menggambarkan adanya potensi penerimaan pajak yang masih dapat ditingkatkan. Dalam ketentuan perpajakan di Indonesia Pasal 9 juncto pasal 18 Undang-Undang KUP, utang pajak menjadi tunggakan apabila surat ketetapan pajak belum dibayar sampai dengan batas jatuh tempo yang ditetapkan yang ditandai dengan dimulainya tindakan penagihan pajak.

Perpajakan di Indonesia dalam perkembangannya, selain Wajib Pajak dikenal pula istilah Penanggung Pajak yang merupakan pihak yang turut bertanggung jawab menanggung pemenuhan kewajiban perpajakan yang melekat pada Wajib Pajak⁵ Penanggung Pajak sudah dikenal sejak diundangkannya Undang-Undang Darurat Nomor 27 Tahun 1957, namun di era reformasi perpajakan, pertama kali diatur dalam perubahan pertama dari UU 6/1983 yaitu Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, yang mengatur Penanggung Pajak dapat berupa orang atau badan, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban dari Wajib Pajak.

Wajib Pajak yang berbentuk badan, khususnya Perseroan Terbatas, para pihak yang menjadi Penanggung Pajak dari Perseroan Terbatas (yang artinya turut pula menanggung kewajiban perpajakan dari Perseroan Terbatas tersebut), adalah pengurus dari Perseroan Terbatas yang bersangkutan.⁶

Dalam sistem hukum Indonesia membagi jenis badan usaha menjadi dua

⁵ S.Y. Pudyatmoko, 2009, *Pengantar Hukum Pajak*, Andi, Yogyakarta, hlm. 41.

⁶ Alta Mahandara, "Prinsip Tanggung Jawab Terbatas dan Kedudukan Pemegang Saham Sebagai Penanggung Pajak", *Legal Standing: Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 6 No. 2, 2022, hlm. 182

jenis, yaitu badan usaha berbentuk badan hukum dan badan usaha tidak berbadan hukum. Badan usaha yang berbadan hukum di antaranya adalah Perseroan Terbatas, Yayasan, dan Koperasi.

Badan usaha yang tidak berbadan hukum diantaranya adalah Persekutuan Perdata, Firma, dan Persekutuan Komanditer (CV). Perseroan Terbatas merupakan jenis badan usaha yang banyak diminati di Indonesia. Istilah Perseroan Terbatas (yang selanjutnya disebut “PT”) terdiri dari dua kata yakni Perseroan dan Terbatas. Perseroan merujuk kepada modal PT yang terdiri dari sero-sero atau saham-saham. Sedangkan kata terbatas merujuk kepada tanggung jawab pemegang saham yang luasnya hanya sebatas pada nilai nominal saham yang dimilikinya atau disetorkannya.⁷

Perseroan terbatas dalam menjalankan kegiatannya tidak pernah terlepas dari hak dan kewajiban yang merupakan hubungan hukum dengan pihak-pihak di luar dan di dalam perseroan. Kewajiban-kewajiban yang timbul dari operasional perusahaan adalah utang. Jika perusahaan terus menerus mengalami kerugian dan kemunduran sampai pada saat dimana perusahaan berhenti membayar atau tidak mampu lagi membayar utang-utangnya, maka pihak debitur ini melakukan kelalaian. Kelalaian debitur ini dapat disebabkan oleh faktor kesengajaan atau disebabkan karena keterpaksaan.

⁷ H.M.N Purwosutjipto, 2004, *Pengertian Pokok Hukum Dagang Indonesia*, Jilid 2, Djambatan, Jakarta, hlm. 85.

Penanggung pajak badan usaha non badan hukum pada dasarnya adalah sama dengan penanggung pajak badan usaha badan hukum. Hal ini tergambar pada Pasal Pasal 32 Ayat (1) UU KUP. Ketentuan tersebut menyebutkan “dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal badan oleh pengurus.” Kemudian pengertian wakil diperluas dalam Pasal 32 ayat (2) UU KUP, disebutkan: “wakil bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut”.

Pada Pasal 14 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (yang selanjutnya disebut “UU PPSP”), penyitaan terhadap Penanggung Pajak Badan dapat dilaksanakan terhadap barang milik perusahaan, pengurus, kepala perwakilan, kepala cabang, penanggung jawab, pemilik modal, atau ketua untuk yayasan, baik di tempat kedudukan yang bersangkutan, di tempat tinggal mereka maupun di tempat lain. Penanggung pajak juga berkaitan dengan penagihan pajak.

Berdasarkan Pasal 1 Angka 9 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan

pelaksanaan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita. Berdasarkan pengertian tersebut, proses penagihan pajak melibatkan beberapa unsur-unsur yaitu:

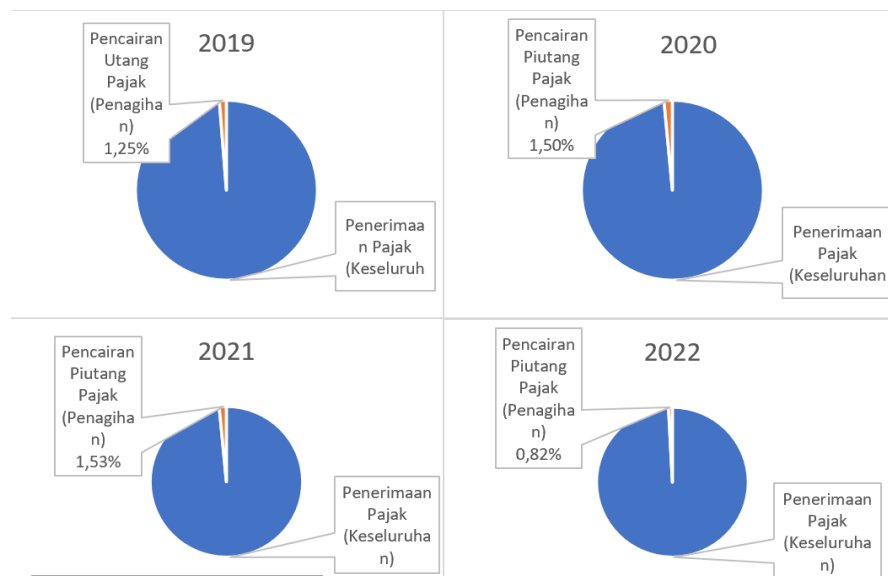
- a. Utang Pajak yang mencakup pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- b. Serangkaian tindakan yang dilakukan sesuai dengan jadwal waktu yang benar, mulai dari penerbitan Surat Teguran, pemberitahuan Surat Paksa, pelaksanaan penyitaan berdasarkan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan (SPMP), hingga pelaksanaan lelang.
- c. Penagihan tersebut dilakukan oleh aparat Direktorat Jenderal Pajak, yang merupakan Jurusita Pajak yang telah memenuhi syarat untuk melakukan penagihan pajak, kepada penanggung pajak yang memiliki kewajiban melunasi utang pajak.

Dikenal secara umum dua jenis kegiatan penagihan pajak, yaitu penagihan pajak pasif dan penagihan pajak aktif. Penagihan pajak pasif merupakan rangkaian kegiatan penagihan diluar penagihan pajak aktif dimana tindakan yang nyata terhadap Wajib Pajak atau Penanggung Pajak untuk melunasi utang pajak tidak dilakukan oleh seksi penagihan.

Rentang waktu kegiatan ini berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-19/PJ/1995 tentang Pedoman Tata Usaha Piutang dan Penagihan Pajak meliputi dari penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), dan Surat Keputusan Pembetulan (SK Pembetulan), Surat Keputusan Keberatan (SK Keberatan), serta Putusan Banding oleh seksi terkait hingga penerbitan Surat Teguran oleh seksi penagihan. Sementara itu, penagihan pajak aktif merujuk pada serangkaian kegiatan penagihan yang merupakan kelanjutan dari penagihan pajak pasif, dimulai dari pemberitahuan Surat Paksa hingga penjualan barang yang telah disita, di mana dalam hal ini seksi penagihan melakukan tindakan yang nyata terhadap Wajib Pajak atau Penanggung Pajak.

Penagihan Pajak merupakan salah satu proses yang penting dalam mengoptimalkan penerimaan pajak bagi sebuah negara. Proses ini dilakukan untuk memastikan bahwa Wajib Pajak mematuhi kewajiban pajaknya dengan membayar utang pajak yang masih terutang. Penagihan pajak tentunya melibatkan dan melalui banyak prosedur yang harus diikuti oleh Jurusita Pajak Negara (JSPN) yang diangkat oleh Direktorat Jenderal Pajak. Peran Penagihan Pajak dalam kurun waktu empat tahun terakhir tentu masih sangatlah kecil jika dibandingkan dengan realisasi penerimaan pajak yang diperoleh dari tahun ke tahunnya seperti grafik di bawah ini.

Gambar 1. 1 Chart Realisasi Penerimaan Pajak Tahun 2019-2022



Sumber: Data Sekunder Laporan Kinerja Tahunan Direktorat Jenderal Pajak tahun 2019 sampai dengan 2022

Berdasarkan *Pie Chart* di atas, dari tahun 2019 sampai dengan tahun 2022 peran dari Penerimaan dari Pencairan Utang Pajak bagi Penerimaan Pajak secara keseluruhan masih terbilang sangat kecil. Pada tahun 2019 pencairan utang pajak menyumbangkan 16,64 (enam belas koma enam empat) Triliun Rupiah dari 1.332,66 (seribu tiga ratus tiga puluh dua koma enam enam) Triliun Rupiah penerimaan pajak, sedikit menurun di tahun 2020 menjadi 16,09 (enam belas koma nol sembilan) Triliun Rupiah dari 1.072,11 (seribu tujuh puluh dua, koma satu satu) Triliun Rupiah dan meningkat begitu tajam di tahun 2021 menjadi 19,6 (Sembilan belas koma enam) Triliun Rupiah dari

1.278,65 (seribu dua ratus tujuh puluh delapan koma enam lima) Triliun Rupiah dan ditutup dengan penurunan kembali di tahun 2022 menjadi 14,07 (empat belas koma nol tujuh) Triliun Rupiah dari 1.716,76 (seribu tujuh ratus enam belas koma tujuh enam) Triliun Rupiah.

Perlu diketahui Pencairan Utang Pajak dilakukan berdasarkan Tindakan penagihan yang berjenjang secara hierarkis berdasarkan tahapan-tahapannya, secara kuantitas produk pekerjaan yang telah dilaksanakan oleh seluruh Jurusita Pajak Negara (JSPN) Direktorat Jenderal Pajak di Indonesia yang cenderung baik dan tidak mengecewakan.

Tabel 1. 1 Tindakan Penagihan Jurusita Pajak Negara Tahun 2019-2022

Tindakan Penagihan	2019		2020		2021		2022	
	Kuantitas	Penerimaan (Miliar Rupiah)	Kuantitas	Penerimaan (Miliar Rupiah)	Kuantitas	Penerimaan (Miliar Rupiah)	Kuantitas	Penerimaan (Miliar Rupiah)
Surat Teguran	2.306.017	10.876	1.552.343	9.929	1.245.552	9.169	1.743.519	5.598
Penyampaian Surat Paksa	525.387	4.095	399.395	4.942	446.136	6.847	520.448	5.213
Surat Perintah Melakukan Penyitaan (SPMP)	25.502	935	15.338	675	17.681	2.484	21.674	1.784
Pemblokiran rekening Bank	9.652	493	9.610	374	10.221	872	13.186	954
Pelelangan	1.882	20	2.535	61	3.932	85	4.186	294
Pencegahan penanggung pajak ke luar negeri	783	109	765	95	475	136	419	229
Penyanderaan/ <i>gijzeling</i>	18	27	9	14	1	6	0	0

Sumber Data: data sekunder Laporan Laporan Kinerja Tahunan Direktorat Jenderal Pajak tahun 2019 sampai dengan 2022

Berdasarkan tabel di atas dapat dilihat bahwa kinerja yang sudah baik ditunjukkan oleh Jurusita Pajak Negara (JSPN) Direktorat Jenderal Pajak se Indonesia, namun tentu hal tersebut belum diimbangi oleh Penerimaan dari

pencairan utang pajak yang dimiliki oleh Wajib Pajak. Berbagai macam faktor turut mempengaruhi Tingkat pencairan tersebut, salah satunya adalah faktor keuangan atau ekonomi dari wajib pajak maupun penanggung pajak. Utang Pajak yang dimaksud disini adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pada kenyataannya masih dijumpai adanya tunggakan pajak sebagai akibat tidak dilunasinya utang pajak sebagaimana mestinya. Perkembangan jumlah tunggakan pajak dari waktu ke waktu menunjukkan jumlah yang semakin masih dijumpai adanya tunggakan pajak sebagai akibat tidak dilunasinya utang pajak sebagaimana mestinya.

Tidak hanya itu, adanya *Self Assessment System* menjadikan sebagai kambing hitam yang menyebabkan penagihan pajak berjalan secara pasif. Sistem ini memungkinkan Wajib Pajak untuk menentukan sendiri jumlah pajak yang harus mereka bayar, berdasarkan perhitungan dan laporan mereka sendiri, tanpa adanya peninjauan langsung dari pihak otoritas pajak. Dalam beberapa kasus, sistem ini dapat dimanfaatkan oleh Wajib Pajak untuk mengurangi jumlah pajak yang harus mereka bayar secara tidak sah atau tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.

Berdasarkan Pasal 1 angka 6 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, dalam pelaksanaan penagihan pajak aktif oleh KPP, ujung tombaknya secara khusus adalah Jurusita Pajak. Jurusita Pajak sendiri merupakan "Pelaksana tindakan penagihan pajak yang meliputi penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan Surat Paksa, penyitaan, dan penyanderaan." Jurusita Pajak diangkat dan diberhentikan oleh Menteri Keuangan untuk penagihan pajak pusat, dan oleh Gubernur atau Bupati/Walikota untuk penagihan pajak daerah.

Dalam menjalankan tugasnya, seorang Jurusita Pajak harus dilengkapi dengan Kartu Tanda Pengenal Jurusita Pajak yang harus diperlihatkan kepada Wajib Pajak atau Penanggung Pajak. Hal ini bertujuan agar Jurusita Pajak memiliki identitas yang jelas dan dapat menjelaskan bahwa yang bersangkutan adalah Jurusita Pajak yang sah dan memiliki kewenangan untuk melakukan tindakan penagihan pajak.

Kemudian juga penagihan pajak pada dasarnya membutuhkan bantuan dari berbagai pihak sehingga terciptanya sinergi antar pihak dengan Direktorat Jenderal Pajak. Pelaksanaan bantuan penagihan pajak membutuhkan peraturan perundang-undangan domestik yang mengatur penagihan pajak. Pelaksanaan bantuan penagihan pajak melibatkan para pegawai di Direktorat Perpajakan Internasional, Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan, Kantor Wilayah dan Kantor Pelayanan Pajak yang terdiri atas

kepala seksi, jurusita, dan pelaksana, serta Kurator dan Hakim Pengawas dalam hal kepailitan.

Pelaksanaan bantuan penagihan pajak ini telah diatur dalam Pasal 20A Ayat (1) UU HPP. Namun, dalam ketentuan tersebut hanya mengatur mengenai kewenangan Menteri Keuangan dalam melakukan kerja sama dengan negara mitra atau yurisdiksi mitra dalam bantuan penagihan pajak. Negara mitra atau yurisdiksi mitra adalah negara atau yurisdiksi yang terikat dengan Pemerintah Indonesia dalam Perjanjian Internasional. Kemudian diatur juga dalam Pasal 34 Ayat (3) UU HPP mengatur kerja sama dengan lembaga negara, instansi pemerintah, serta badan hukum yang dibentuk untuk memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti tertulis dari atau tentang Wajib Pajak. Kelemahan ketentuan ini adalah tidak mencantumkan kerja sama antara Direktorat Jenderal Pajak dan lembaga lainnya mengenai penagihan pajak secara detail. Sehingga, perlu ditambahkan ketentuan mengenai hal ini agar dapat memberikan kepastian hukum dan perlindungan hukum kepada pihak-pihak yang berperan dalam penagihan utang pajak.

Kemudian juga tata cara pelaksanaan penagihan pajak telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 61 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak Atas Jumlah Pajak Yang Masih Harus Dibayar (yang selanjutnya disebut “PMK 61/2023”). Dalam PMK 61/2023, bantuan penagihan pajak dengan mitra atau yurisdiksi mitra juga diatur dalam Pasal 78 hingga Pasal 127. Pada Pasal 67 Ayat (3) juga telah menyebutkan bahwa jurusita dapat meminta bantuan kepolisian RI atau kejaksaan RI untuk

menghadirkan penanggung pajak yang tidak dapat ditemukan. Namun, dalam PMK 61/2023 tidak tecantumkan kerja sama dengan kurator dan hakim pengawas, hanya menyebutkan pemberitahuan surat paksa atas wajib pajak yang dinyatakan pailit dilakukan kepada kurator dan hakim pengawas

Tindakan penagihan pajak wajib pajak badan dalam proses dilakukan dengan menggunakan prosedur sesuai UU PPSP. Proses pailit yang berjalan tidak menghentikan tindakan penagihan pajak, melainkan tindakan penagihan tetap berjalan dengan penyesuaian mengikuti proses kepailitan yang berlangsung. Pemberitahuan pailit yang dilakukan kurator biasanya disertakan permohonan daftar utang wajib pajak. Berdasarkan surat permohonan daftar utang tersebut, jurusita pajak akan melakukan konfirmasi utang pajak dalam SIDJP (Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak) terkait ketetapan-ketetapan utang pajak wajib pajak pailit. Daftar utang pajak yang telah terkonfirmasi kemudian diserahkan kepada kurator.

Setelah kurator selesai mendata seluruh aset wajib pajak badan dan seluruh utang dari para kreditur, maka setiap kreditur akan dipanggil melakukan rapat verifikasi. Dalam hal kurator telah melakukan perhitungan pembagian aset pajak kepada setiap kreditur maka akan diberitahukan kepada setiap kreditur. Para kreditur yang merasa keberatan atas pembagian kurator dapat mengajukan keberatan ke pengadilan niaga, kemudian jika saat keberatan masih terdapat ketidakpuasan dapat mengajukan kasasi ke Mahkamah Agung, kemudian tindakan hukum terakhir merupakan

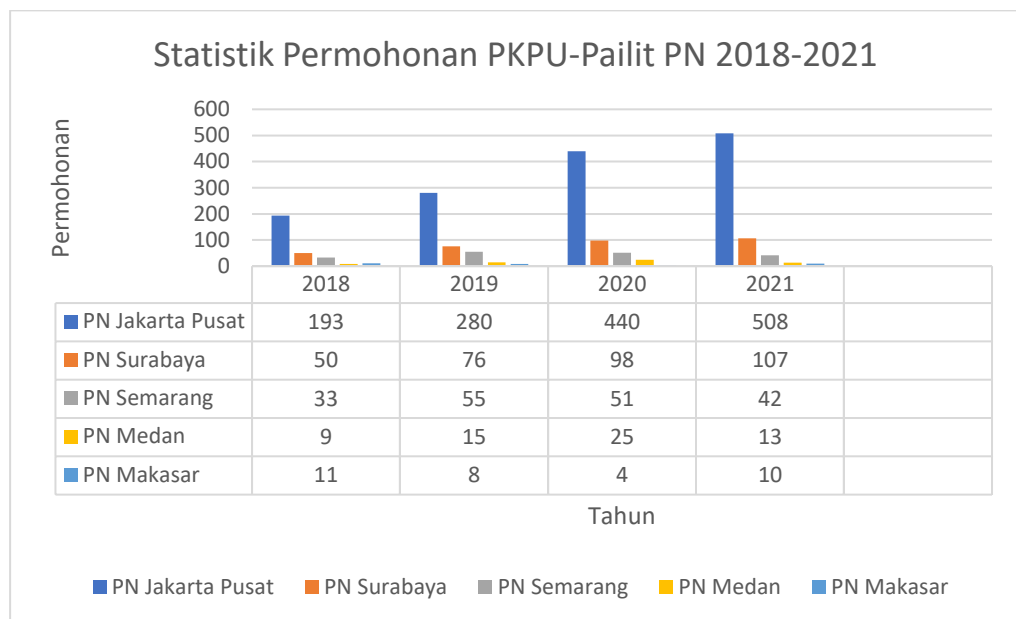
peninjauan kembali. Selama proses berlangsung, kurator tidak dapat melakukan pembagian maupun mencabut pailit atas debitur pailit.

Berdasarkan penjelasan Pasal 21 UU KUP menerangkan negara sebagai kreditur preferen memiliki hak mendahului atas aset penanggung pajak dalam proses pailit. Dalam wawancara yang dilakukan penulis, terdapat fakta bahwa penjelasan negara sebagai kreditur preferen memberikan hambatan tersendiri posisi utang pajak dalam proses pailit. Pelaksanaan hak mendahului pada proses pailit pada kenyataannya tidak memberikan dampak untuk didahulukan dalam proses pailit. Dalam Pasal 21 UU KUP walaupun ada penjelasan hak istimewa sebagai kreditur preferen, namun tidak ada penegasan atas utang apa pajak mendapat hak istimewa. Hal ini menyebabkan utang pajak yang memiliki posisi sebagai kreditur preferen dalam proses pailit pelunasannya di bawah kreditur separatis.

Utang pajak tidak hanya dimiliki oleh individu, namun juga dengan sebuah perusahaan. Perusahaan yang pada akhirnya gagal bertahan walaupun menempuh upaya Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) akan berujung pailit. Ketidakmampuan Debitor dalam memenuhi kewajibannya untuk melunasi utangnya membuat Kreditor tidak mendapatkan kembali haknya sesuai perjanjian, sehingga pihak Kreditor dapat mengajukan permohonan pailit atas Debitornya, berdasarkan pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (selanjutnya disebut “UU 37/2004”), adalah Debitor yang mempunyai 2 (dua) atau lebih Kreditor dan

tidak membayar lunas sedikitnya satu utang yang telah jatuh tempo dapat ditagih.

Gambar 1.2 Statistik Permohonan PKPU-Pailit Tahun 2018-2021



Sumber : Data sekunder SIPP Pengadilan Niaga tahun 2018 sampai dengan 2021

Berdasarkan data yang berhasil dihimpun dari masing-masing Sistem Informasi Penelusuran Perkara (SIPP) di lima Pengadilan Niaga di Indonesia dalam kurun waktu 2018 hingga 2020, tidak semua Pengadilan Niaga mengalami kenaikan yang signifikan dari permohonan perkara baik Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) maupun Pailit. Meskipun demikian, kenaikan yang paling mencolok tercatat di Pengadilan Niaga Jakarta Pusat dan Pengadilan Niaga Surabaya.

Kegiatan penagihan tidak berhenti meskipun Wajib Pajak/Penanggung Pajak mengalami pailit. Pihak yang ditugasi untuk melakukan pemberesan terhadap Wajib Pajak/Penanggung Pajak harus menggunakan harta Wajib Pajak/Penanggung Pajak tersebut untuk membayar utang pajak karena negara memiliki hak mendahului atas barangbarang milik Penanggung Pajak. Dalam hal ini negara mempunyai kedudukan sebagai Kreditor preferen yang dinyatakan mempunyai hak mendahului atas barangbarang milik Penanggung Pajak yang akan dilelang di muka umum. Sedangkan pembayaran kepada Kreditor lain diselesaikan setelah utang pajak dilunasi. Ketentuan tentang hak mendahului tersebut meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak.

Berkaitan dengan pailitnya suatu perusahaan, tanggung jawab perseroan beralih kepada Kurator yang ditunjuk oleh Hakim Pengawas. Pemberesan harta perseroan maupun pembayaran utang kepada kreditor. Permasalahan akan muncul ketika ternyata harta *boedel* pailit kurang atau tidak cukup untuk melunasi semua kewajiban debitur pailit. Satu kreditor yang berkepentingan dalam pembagian harta *boedel* pailit tersebut. Salah satunya adalah utang pajak yang menjadi kewenangan kreditor preferen yakni Direktorat Jenderal Pajak.⁸

⁸ Sidik Maulana, "Kedudukan Negara Sebagai Kreditor Dalam Memperoleh Pelunasan Piutang Pajak", *Lex Jurnalica*, Vol. 19 No. 2, 2022, hlm. 184-185

Utang pajak tidak terbayar yang menimbulkan perkara kepailitan tentu menambah dalam tergerusnya penerimaan negara pada sektor pajak. Pada akhirnya akan menimbulkan tindakan penagihan pajak yang terstruktur dan sistematis yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk menagih utang pajak dari perusahaan maupun kepada wakil wajib pajak apabila wajib pajak berbentuk badan hukum. Wakil wajib pajak ini disebut sebagai Penanggung Pajak dalam kasus wajib pajak memiliki utang pajak.

Seringkali muncul gugatan atas upaya penagihan pajak kepada penanggung pajak karena pailitnya badan usaha dari si penanggung pajak. Alasan yang paling logis didasarkan pada undang-undang Perseroan Terbatas maupun Kepailitan adalah sudah tidak cakupnya wajib pajak maupun penanggung pajak karena sudah dijatuhi putusan pailit oleh Pengadilan Negeri, sehingga secara mutatis mutandis segala kewajiban yang terbeban hanya dibatasi pada pengelolaan harta boedel pailit oleh Kurator saja. Sehingga tidak diperkenankan masuk ke dalam pertanggungjawaban secara pribadi oleh pengurus perseoran.

Berbanding terbalik dengan peraturan perpajakan dan penagihan pajak, dikatakan bahwa wakil wajib pajak dalam hal ini badan hukum, bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang. Tanggung jawab atas utang pajak juga ditanggung oleh orang yang secara nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan. Contoh nyata ada seseorang yang tidak pernah tercatat dalam akta pengurus dan pendirian

sebagai pengurus perseroan, namun secara nyata dialah yang mempunyai andil paling besar dalam pengambilan kebijakan perusahaan.⁹

Wajib pajak tetap bertanggung jawab atas utang pajak yang harus dibayarnya karena harta boedel pailit tidak mencukupi untuk melunasi seluruh utang pajak. Tindakan penagihan tetap dapat dilakukan bahkan jika wajib pajak mengalami kepailitan hingga utang pajak dinyatakan telah dilunasi. Pada praktik penagihan utang pajak, terdapat keragu-raguan dalam diri jurusita Pajak maupun perbedaan dengan Jurusita Pajak yang lainnya. Hal ini dikarenakan adanya temuan bahwa terdapat peralihan kepengurusan dalam suatu Perusahaan sebagai wajib pajak.

Pada praktik lapangan dapat pula terjadi kejadian wajib pajak yang tidak mau untuk melunasi utang pajak walaupun wajib pajak tersebut mampu. Wajib pajak tersebut menyembunyikan harta kekayaannya terhadap fiskus sebagai penagih utang, sehingga obyek sita secara konkret tidak ada. Hal ini telah diatasi oleh Pemerintah Indonesia melalui undang-undang perpajakan yaitu dengan memberi kewenangan fiskus untuk melakukan penagihan pajak dengan menerapkan sanksi administrasi. Walaupun telah ditetapkan sanksi administrasi, masih ada oknum wajib pajak yang beritikad buruk dengan menyembunyikan sebagian atau seluruh harta kekayaan miliknya dengan memindahkan harta tersebut atas nama orang lain.¹⁰

⁹ Hotmian Helena Samosir, "Tanggung Jawab Pengurus Sebagai Penanggung Pajak dalam Peralihan Kepengurusan Perusahaan", *Simposium Nasional Keuangan Negara*, 2020, hlm 832

¹⁰ Santoso Brotodiharjo, 1993, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, hlm. 195

Berkaitan dengan wajib pajak yang mempunyai itikad buruk ini, pemerintah juga telah mengatasi dengan penyanderaan. Tujuan penyanderaan adalah mengamankan penanggung pajak yang memiliki kemampuan membayar pajak namun diragukan itikad baiknya untuk melunasi utang pajaknya. Dalam pelaksanaannya, penyanderaan menuai pro dan kontra dari masyarakat. Hal ini dikarenakan penyanderaan merupakan upaya untuk memenuhi hak negara dalam pajak namun penyanderaan dianggap tidak sesuai dengan prinsip hak asasi manusia.¹¹

Peran kurator dalam penagihan utang pajak ini sangat krusial. Hal ini dikarenakan kurator menentukan harta pailit, yang akan dijadikan uang untuk membayar semua utang debitor pailit. Kemudian kurator menentukan tingkatan kreditor yang dapat dibayar piutangnya dengan harta pailit dan melakukan pembagiannya sesuai dengan Rencana Daftar Kreditor yang akan mendapat pembayaran dari harta pailit. Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Pembayaran Utang menentukan urutan prioritas hak untuk memperoleh pelunasan piutang terhadap para kreditor.¹² Salah satunya adalah hak mendahului yang dimiliki oleh negara atas utang pajak. Hak ini bermaksud untuk memberi kesempatan kepada Pemerintah untuk mendapatkan bagian lebih dahulu dari kreditor lain atas

¹¹ Gidion Samuel Manurung, *et.al*, "Problematika Tindakan Penyanderaan Sebagai Salah Satu Upaya Penagihan Pajak di Indonesia", *Akuntansiku*, Vol. 1 No.1, 2022, hlm. 54

¹² Sutan Remy Sjahdeini, 2016, *Sejarah, Asas, dan Teori Hukum Kepailitan*, Prenadamedia Group, Jakarta, hlm. 13

hasil pelelangan barang-barang milik Penanggung Pajak di muka umum guna menutupi atau melunasi utang pajaknya.¹³

Hakim Pengawas juga mempunyai peran dalam penagihan utang pajak. Hakim Pengawas bertugas mengawasi pengurusan dan pemberesan harta pailit. Pengadilan wajib mendengar pendapat Hakim Pengawas, sebelum mengambil suatu putusan mengenai pengurusan atau pemberesan harta pailit. Berdasarkan peran lembaga-lembaga tersebut terdapat mengenai penagihan utang pajak.

Baik Direktorat Jenderal Pajak sebagai yang menjalankan peran sebagai eksekutif pelaksana peraturan perundang-undangan perpajakan, Hakim pengawas yang menjalankan peran yudikatif dan juga Kurator sebagai wakil dari Debitur Pailit menjalankan peran kelembagaan di masing-masing bidangnya. Direktorat Jenderal Pajak harus tetap menjalankan fungsinya sebagai lembaga pengumpul penerimaan negara dari pajak dengan segala upaya termasuk melakukan tindakan penagihan terhadap wajib pajak pailit yang memiliki utang pajak. Hakim Pengawas di bawah naungan Mahkamah Agung harus tetap menjalankan independensi dalam mengawal proses PKPU maupun kepailitan. Selain itu kurator juga harus menjalankan perannya dalam melakukan pemberesan utang terhadap debitur PKPU-Pailit dengan tetap mengoptimalkan pengelolaan boedel pailit. Namun satu hal, optimalisasi penerimaan negara juga tetap harus menjadi prioritas mengingat tingkat

¹³ Ahmad Yani dan Gunawan Widjaja, 2002, *Seri Hukum Bisnis Kepailitan*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 55.

pencairan utang pajak menjadi pekerjaan rumah yang besar dan menjadi penopang penerimaan berbasis APBN. Seringkali Direktorat Jenderal Pajak terlambat atau bahkan tidak mendapatkan informasi terkait adanya proses PKPU atau Kepailitan yang sedang dijalani oleh Wajib Pajak yang memiliki utang pajak. Komunikasi, koordinasi dan sinergitas ketiga lembaga ini memang menjadi kunci sentral terhadap optimalnya pencairan utang wajib pajak pailit.

Dalam melaksanakan tindakan penagihan wajib pajak badan dalam proses pailit terdapat beberapa kendala yang dihadapi jurusita dan pihak lainnya adalah:¹⁴

a. Kesulitan berkomunikasi dengan Penanggung Pajak

Kesulitan berkomunikasi terjadi ketika Penanggung Pajak atas wajib pajak badan pailit tidak dapat ditemui atau tidak diketahui keberadaannya. Dalih sedang dalam proses pailit menjadi alasan untuk menghindari tanggung jawab.

b. Daluwarsa Penagihan Wajib Pajak

Durasi proses pailit yang berjalan lama dan tidak terdapat kepastian penyelesaian pailit berbanding terbalik dengan jangka waktu penagihan yang sudah pasti yaitu 5 (lima) tahun. Hal ini membuat jurusita harus merancang strategi memaksimalkan tindakan penagihan

¹⁴ Christabella Deandra Florentia Warouw dan Irwan Aribowo, "Penagihan Pajak Terhadap Wajib Pajak Badan Perseroan Terbatas dalam Proses Pailit", *Educoretax*, Vol. 1 No.1, 2021, hlm. 42-43

sebelum daluwarsa penagihan serta perlu adanya sinergitas dengan pihak lain terutama kurator dan hakim pengawas.

c. Pembatasan Ruang Gerak Tindakan Penagihan

Durasi proses pailit yang berjalan lama dan tidak terdapat kepastian penyelesaian pailit berbanding terbalik dengan jangka waktu penagihan yang sudah pasti yaitu 5 (lima) tahun. Hal ini membuat jurusita harus merancang strategi memaksimalkan tindakan penagihan sebelum daluwarsa penagihan.

d. Kompleksitas Peraturan

Alat utama penagihan dalam mengamankan penerimaan negara adalah peraturan. Adanya peraturan yang bias dan memberikan banyak persepsi tentu akan menyulitkan posisi jurusita pajak dalam mempertahankan penerimaan negara. Terlebih proses pailit merupakan proses yang bersinggungan dengan banyak peraturan perundang-undangan lain, dimana peraturan tersebut digunakan setiap pihak mempertahankan kepentingannya dalam menerima pembayaran utang.

e. Terdapat utang pajak

Proses pailit tidak serta merta akan melunasi utang pajak. Dalam pembagiannya aset perusahaan pailit yang telah terjual akan dilakukan proporsi pembagian oleh kurator. Bila aset perusahaan lebih kecil dari utang perusahaan, kemungkinan besar utang pajak tidak dapat lunas seluruhnya.

f. Utang pajak sementara

Saat terjadi keberatan dilakukan oleh wajib pajak sebelum pailit, atas utang pajak tidak dapat sepenuhnya dimasukkan dalam boedel pailit. Utang pajak yang belum dapat dimasukkan dalam boedel pailit menjadi utang sementara. Harus terjadi keputusan yang inkrah atas utang pajak untuk dimasukkan kedalam boedel pailit sehingga harus menunggu selesainya proses keberatan yang sedang berlangsung dan terbit keputusan yang inkrah atas utang pajak.

Saat ini tindakan Penagihan Wajib Pajak di Direktorat Jenderal Pajak dilaksanakan oleh Jurusita Pajak pada Seksi Pemeriksaan, Penilaian dan Penagihan (P3) di Kantor Pelayanan Pajak. Bila ditelaah lebih dalam terkait Pengawasan dan kebijakan atas Pelaksanaan tindakan Penagihan yang dilakukan di Unit Vertikal maka akan didapati bahwa tindakan Penagihan di Unit Vertikal selain di monitoring langsung oleh Kepala Kantor Unit yang bersangkutan juga mendapatkan Pengawasan dari Tingkat Kantor Wilayah terkhusus oleh Seksi Pemeriksaan, Penilaian dan Penagihan. Bila dirunut ke yang lebih tinggi lagi, tindakan Penagihan yang dilakukan oleh Instansi Vertikal dimonitoring oleh Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan pada Kantor Pusat DJP. Berikut adalah struktur Organisasi Direktorat pada Direktorat Jenderal Pajak berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135 Tahun 2023 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan 118 Tahun 2021 tentang "Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan":

Bila melihat pada Struktur Organisasi di atas, dalam membuat kebijakan serta mengawasi tindakan penagihan di setiap Instansi Vertikal, pada Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan dilakukan oleh Subdirektorat Penagihan yang mana Subdirektorat ini dibagi lagi menjadi beberapa seksi yang antara lain:

- a. Seksi Strategi dan Dukungan Penagihan;
- b. Seksi Perencanaan dan Evaluasi Penagihan;
- c. Seksi Pengendalian Mutu dan Administrasi.

Tiap-tiap seksi tersebut memiliki tugas dan fungsi yang berbeda-beda yang antara lain, Seksi Strategi dan Dukungan Penagihan memiliki tugas untuk melakukan Penyiapan bahan perumusan dan penyusunan teknis operasional penagihan Pajak, serta pemberian dukungan dan koordinasi pelaksanaan penagihan Pajak. Seksi Perencanaan dan Evaluasi Penagihan mempunyai tugas melakukan penyiapan bahan perumusan dan penyusunan rencana penagihan Pajak, serta pemantauan, serta pengawasan dan evaluasi pelaksanaan rencana dan teknis penagihan Pajak. Seksi Pengendalian Mutu dan Administrasi Penagihan mempunyai tugas melakukan pemantauan, penelaahan, pengawasan, pengendalian mutu penagihan pajak, dan penatausahaan penagihan pajak, piutang pajak dan penghapusan tunggakan pajak.

Tugas masing-masing Seksi diatas, maka terlihat seluruh hal yang berkaitan dengan tindakan Penagihan sudah tercover didalamnya. Dari mulai Pemberian Dukungan Penagihan, Perencanaan dan Evaluasi tindakan Penagihan, serta Penagihan Mutu dari Penagihan itu sendiri. Akan tetapi, fungsi dan kewenangan ini terlalu luas dan kurang spesifik jika dikaitkan dengan tindakan Penagihan atas utang Pajak bermasalah. Hal ini juga terkait Penagihan Utang Pajak bermasalah tentu saja memerlukan treatment khusus, sehingga perlu lebih mendapat perhatian sehingga bisa diselesaikan dengan maksimal. Pada prakteknya ketika menghadapi gugatan atau hal lain yang dilakukan oleh Aparat Penegak Hukum, Jurusita Pajak menggunakan bantuan dari Subbagian Advokasi yang berada di Kantor Wilayah DJP masing-masing. Subbagian Advokasi ini merupakan organ vertikal dari Bagian Umum Kantor Wilayah DJP yang bertugas melakukan pemberesan dalam berbagai macam permasalahan hukum di unit kerja DJP.

Sesuai dengan ketentuan yang tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 61 Tahun 2023 tentang Prosedur Penagihan Pajak atas Kekurangan Pembayaran Pajak, petugas Jurusita Pajak Negara yang bertanggung jawab atas penagihan sering menghadapi kesulitan ketika berhadapan dengan wajib pajak yang dalam kondisi pailit, sehingga penerimaan negara saat ini belum optimal.

Untuk melakukan tindakan yang efektif, jurusita memerlukan daftar prioritas penagihan. Kemudian, tindakan penagihan pajak yaitu dimulainya sejak penerbitan surat teguran, pemberitahuan surat paksa, penerbitan surat perintah melakukan penyitaan pemblokiran, lelang pencegahan hingga penyanderaan masih ada tindakan tersebut yang belum dilakukan secara optimal. Selanjutnya, pengadministrasian tindakan penagihan mulai dari penerbitan surat paksa hingga surat perintah melakukan penyitaan sudah dilakukan secara *case management* dalam SIDJP. Namun, berita acara penyitaan hingga penyanderaan masih belum dilakukan secara *case management*. Jumlah jurusita juga menjadi faktor penghambatnya karena jumlah jurusita di tiap Kantor Pelayanan Pajak tidak merata yang dapat berpengaruh pada jumlah tindakan penagihan. Terakhir, poin yang utama dalam penelitian ini adalah belum maksimalnya kerja sama internal maupun eksternal dalam penagihan pajak. Hal ini dikarenakan masih adanya persepsi yang berbeda antara Direktorat Jenderal Pajak dengan pihak lainnya. Seharusnya terdapat regulasi yang mengatur mengenai prosedur penagihan utang secara lebih detail dan jelas terutama mengenai kerja sama tersebut.

Berdasarkan kondisi di atas dari aspek filosofis, sosiologis dan juga yuridis maka diperlukan suatu pemikiran di masa mendatang untuk merekonstruksi baik tindakan penagihan yang seringkali berbenturan dengan Kepailitan dan PKPU. Mengingat peran pajak yang sangat penting dan sentral, ketiga elemen dalam urusan pemberesan Perusahaan yang mengalami kegagalan dalam melakukan pelunasan utang pajak harus bersinergi dan

berjalan beriringan untuk optimalnya penerimaan Negara. Dalam hal ini diperlukan penataan kelembagaan antara Aparatur Perpajakan dalam naungan Direktorat Jenderal Pajak, Kurator dalam hal ini yang berada dalam naungan Ikatan Kurator dan Pengurus Indonesia (IKAPI) maupun Asosiasi Kurator dan Pengurus Indonesia (AKPI), dan Juga Hakim Pengawas yang berada dalam naungan Mahkamah Agung.

Berdasarkan latar belakang masalah di atas, maka penulis tertarik dan hendak mengkaji lebih dalam yang hasilnya dituangkan dalam bentuk penelitian disertasi dengan judul **“Penataan Kelembagaan dalam Penagihan Utang Pajak untuk Optimalisasi Penerimaan Negara”**.

1.2 Pembatasan Masalah, Fokus Studi dan Permasalahan

1.2.1 Pembatasan Masalah

Penagihan utang pajak sangat luas, maka dalam konteks penelitian ini, penulis batasi pada penagihan utang pajak pada pembayaran utang (PKPU) atau Kepailitan. Dengan kata lain tindakan penagihan yang dilakukan kepada wajib pajak yang (mengalami Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) atau Kepailitan.

1.2.2 Fokus Studi

Dalam ketentuan pajak sering dijumpai istilah pajak yang terutang dan utang pajak. Kedua istilah tersebut dimuat dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), istilah

utang pajak juga ditemui dalam Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP). Munculnya istilah utang pajak dalam Undang-Undang PPSP sejatinya juga berkaitan dengan definisi Surat Paksa dalam Undang-Undang KUP. Sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 1 Undang-Undang KUP, Surat Paksa adalah surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak. Berdasarkan ketentuan Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang PPSP, Surat Paksa memiliki kekuatan hukum yang sama dengan *grosse* putusan hakim dalam perkara perdata sehingga terhadap surat paksa tidak dapat diajukan banding atau dengan kata lain telah berkekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*).

Sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 1 Undang-Undang KUP, pajak terutang adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam masa pajak, dalam tahun pajak, atau dalam bagian tahun pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Berdasarkan Pasal 12 Undang-Undang KUP, setiap wajib pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Adapun pembayaran itu tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak. Jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan (SPT) dari wajib pajak adalah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Direktorat Jenderal Pajak tidak berkewajiban untuk menerbitkan surat ketetapan pajak atas semua SPT yang disampaikan oleh Wajib Pajak, atau terbatas pada Wajib

Pajak tertentu yang disebabkan oleh ketidakbenaran dalam pengisian SPT atau ditemukannya data fiskal yang dilaporkan oleh Wajib Pajak. Dengan demikian terhadap Wajib Pajak yang telah menghitung dan membayar besarnya pajak yang terutang secara benar serta melaporkannya dalam SPT tidak perlu diberikan surat ketetapan pajak ataupun surat tagihan pajak.

Definisi utang pajak menurut PMK 61 Tahun 2023 adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Utang pajak merupakan utang yang timbul karena adanya undang-undang. Dalam hal ini utang pajak memiliki keistimewaan dalam proses kepailitan. Negara (fiskus) sebagai pihak penagih pajak mempunyai hak untuk mendahului atas tagihan pajak sehingga kurator harus mementingkan pelunasan utang pajak daripada utang para krediturnya.

Penyitaan terhadap harta kekayaan dari wajib pajak (debitur Perseroan Terbatas) sebelum dinyatakan pailit, fiskus dapat melakukan penagihan seketika dan sekaligus. Apabila wajib pajak akhirnya dinyatakan pailit, maka penyitaan yang telah dilakukan oleh fiskus tetap dapat dilaksanakan dan dilanjutkan dengan pelelangan. Jika Perseroan Terbatas sudah dinyatakan pailit, fiskus menyampaikan Surat Paksa kepada pengadilan negeri terhadap barang yang disita. Kurator dapat

dimintai pertanggungjawaban secara pribadi dan/atau renteng atas pembayaran utang pajak yang tidak dilunasi dalam kepailitan. Jika kurator sama sekali tidak melunasi utang pajak yang dibebankan atas debitur selaku wajib pajak.

Direktorat Jenderal Pajak tetap memiliki kemampuan untuk melaksanakan tindakan penagihan pajak untuk melindungi penerimaan negara dengan mengubah utang pajak yang dimiliki wajib pajak menjadi pelunasan. Dalam situasi kepailitan, wajib pajak tetap bertanggung jawab atas utang pajak yang harus dibayarnya karena harta boedel pailit tidak mencukupi untuk melunasi seluruh utang pajak. Tindakan penagihan tetap dapat dilakukan bahkan jika wajib pajak mengalami kepailitan hingga utang pajak dinyatakan telah dilunasi.

Pada tanggung jawab pengurus dan pemegang kewenangan perusahaan terhadap utang pajak dalam kondisi penundaan kewajiban penundaan utang dan kepailitan. Tindakan penagihan pajak yang dijalankan tidak akan menghilangkan utang pajak yang dimiliki oleh wajib pajak, kecuali jika dilakukan pelunasan. Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) hanya mengubah status hukum wajib pajak, namun Direktorat Jenderal Pajak tetap menghormati prosedur ini dengan mengikuti hukum acara yang berlaku di Pengadilan Niaga dengan memasukkan tagihan utang pajak yang masih dimiliki oleh Debitur Pailit.

Utang pajak merupakan utang yang timbul karena adanya undang-undang. Dalam hal ini utang pajak memiliki keistimewaan dalam proses kepailitan. Negara (fiskus) sebagai pihak penagih pajak mempunyai hak untuk mendahului atas tagihan pajak sehingga kurator harus mementingkan pelunasan utang pajak daripada utang para krediturnya.

Penyitaan terhadap harta kekayaan dari wajib pajak (debitur Perseroan Terbatas) sebelum dinyatakan pailit, fiskus dapat melakukan penagihan seketika dan sekaligus. Apabila wajib pajak akhirnya dinyatakan pailit, maka penyitaan yang telah dilakukan oleh fiskus tetap dapat dilaksanakan dan dilanjutkan dengan pelelangan. Jika Perseroan Terbatas sudah dinyatakan pailit, fiskus menyampaikan Surat Paksa kepada pengadilan negeri terhadap barang yang disita. Kurator dapat dimintai pertanggungjawaban secara pribadi dan/atau renteng atas pembayaran utang pajak yang tidak dilunasi dalam kepailitan. Jika kurator sama sekali tidak melunasi utang pajak yang dibebankan atas debitur selaku wajib pajak.

Direktorat Jenderal Pajak tetap memiliki kemampuan untuk melaksanakan tindakan penagihan pajak untuk melindungi penerimaan negara dengan mengubah utang pajak yang dimiliki wajib pajak menjadi pelunasan. Dalam situasi kepailitan, wajib pajak tetap bertanggung jawab atas utang pajak yang harus dibayarnya karena harta boedel pailit tidak mencukupi untuk melunasi seluruh utang pajak.

Tindakan penagihan tetap dapat dilakukan bahkan jika wajib pajak mengalami kepailitan hingga utang pajak dinyatakan telah dilunasi. Selaras dengan ketentuan Pasal 12 Undang-Undang KUP, setiap wajib pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Adapun pembayaran itu tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak.

Dalam melaksanakan tindakan penagihan wajib pajak badan dalam proses pailit terdapat beberapa kendala yang dihadapi jurusita dan pihak lainnya yaitu daluwarsa penagihan wajib pajak yang hanya 5 (lima) tahun. Hal ini membuat jurusita harus merancang strategi memaksimalkan tindakan penagihan sebelum daluwarsa penagihan serta perlu adanya sinergitas dengan pihak lain terutama kurator dan hakim pengawas. Kemudian juga, kompleksitas peraturan yang bias dan memberikan banyak persepsi tentu akan menyulitkan posisi jurusita pajak dalam mempertahankan penerimaan negara. Terlebih proses pailit merupakan proses yang bersinggungan dengan banyak peraturan perundang-undangan lain.

Secara yuridis terdapat tiga Peraturan Perundang-Undang yang bersinggungan dalam fokus studi penelitian ini, dalam substansi hukum terkait penanggung pajak terdapat ketentuan Pasal 32A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 14 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak

dengan Surat Paksa, Pasal 3 juncto Pasal 104 juncto 115 Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, serta Pasal 26 Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

Dalam Struktur lembaga penagihan pajak yang diatur dalam organisasi Direktorat Jenderal Pajak yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184 Tahun 2020 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak. Serta dari Kultur hukumnya mencoba untuk menjembatani pelaksanaan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar tentang adanya klausul permintaan bantuan yang bisa dilakukan jurusita pajak negara dalam pelaksanaan tugasnya dengan memperkuat fungsi koordinasi dan sinergi antar lembaga negara.

Antara Aparatur Perpajakan dalam naungan Direktorat Jenderal Pajak, Kurator dalam hal ini yang berada dalam naungan Ikatan Kurator dan Pengurus Indonesia (IKAPI) maupun Asosiasi Kurator dan Pengurus Indonesia (AKPI), dan Juga Hakim Pengawas yang berada dalam naungan Mahkamah Agung tentunya harus berjalan selaras dengan tujuan utama optimalnya penerimaan Negara. Ketiga organ ini belum berjalan sinergis, sehingga mengakibatkan penerimaan pajak belum optimal, oleh karena itu pentingnya penataan kelembagaan penagihan utang pajak.

Ketiga organ ini harus berjalan bersama dengan tetap menjalankan efektivitas dan juga menjaga eksistensinya untuk memaksimalkan penerimaan Negara karena utang pajak yang timbul karena Perusahaan yang tidak atau kurang dalam memenuhi kewajiban di bidang perpajakan.

1.2.3 Permasalahan

Berdasarkan uraian latar belakang tersebut di atas, maka dapat dirumuskan masalahnya sebagai berikut:

- 1) Mengapa praktik kelembagaan penagihan utang pajak dalam rangka penerimaan negara belum optimal, terutama dalam konteks Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU)?
- 2) Bagaimana regulasi kelembagaan penagihan utang pajak terkait Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) saat ini?
- 3) Bagaimana penataan kelembagaan penagihan utang pajak akibat Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) untuk meningkatkan optimalisasi penerimaan negara?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini diharapkan dapat menganalisis sebagai berikut:

- 1) Untuk mengkaji dan menganalisis praktik kelembagaan penagihan utang pajak dalam rangka penerimaan negara belum optimal, terutama dalam konteks Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU).
- 2) Untuk mengkaji dan menganalisis regulasi kelembagaan penagihan utang pajak terkait Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) saat ini.
- 3) Untuk menemukan penataan kelembagaan penagihan utang pajak dapat dilakukan untuk meningkatkan optimalisasi penerimaan negara, khususnya dalam menghadapi kasus kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU).

1.4 Kegunaan Penelitian

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Kegunaan secara teoritis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan bagi pengembangan ilmu pengetahuan hukum dalam memberikan cakrawala bidang perpajakan yang berkenaan dengan peran Direktorat Jenderal Pajak dalam mengamankan penerimaan negara terhadap wajib pajak yang mengalami Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Kegunaan secara praktis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi sebagai berikut :

1) Bagi Direktorat Jenderal Pajak

Memberikan sumbangan dan kontribusi ilmiah untuk optimalisasi penerimaan negara khususnya pelunasan utang pajak terhadap wajib pajak yang mengalami Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

2) Bagi Pembuat kebijakan dan Perancangan Peraturan Perundang-Undangan

Memberikan masukan dan langkah lebih lanjut mengenai adanya keselarasan dan harmonisasi dalam penataan kelembagaan terhadap lembaga hukum dalam penanganan Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

3) Bagi Masyarakat

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan pemahaman dan ilmu tambahan kepada masyarakat agar mengetahui prosedur dan penanganan optimalisasi penerimaan negara khususnya utang pajak terhadap wajib pajak yang mengalami Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

1.5 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran mengenai penataan kelembagaan dalam penagihan utang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara menarik untuk dikaji dalam penelitian ini. Konsep penataan kelembagaan tidak terlepas dari Teori Negara Kesejahteraan (*welfare state*) yang tidak hanya mencakup cara pengorganisasian kesejahteraan atau pelayanan sosial, melainkan juga menekankan setiap orang yang memperoleh pelayanan sosial sebagai haknya. Sejalan dengan ketentuan tersebut cita-cita demokrasi Indonesia tidak hanya memperjuangkan emansipasi dan partisipasi di bidang politik namun juga emansipasi dan partisipasi di bidang ekonomi. Sila keempat Pancasila kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan serta sila kelima Pancasila keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia merupakan sebuah rangkaian yang tidak dapat dipisahkan.¹⁵ Cita-cita kesejahteraan yang berkeadilan dan kemakmuran sebagai tujuan akhir negara Indonesia hendak diwujudkan dengan jalan mensinergikan demokrasi politik dan demokrasi ekonomi dan perencana kebijakan sosial yang berorientasi kerakyatan, keadilan dan kesejahteraan.

Jimly Asshiddiqie mengemukakan konsepsi negara kesejahteraan bagi negara Indonesia terdapat dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 alinea keempat yang berbunyi: “Kemudian daripada itu untuk membentuk seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk

¹⁵ Latif, Yudi, 2011, *Negara Paripurna Historis, Rasionalitas, dan Aktualitas Pancasila*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hlm. 491.

memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan,....”. Konsep negara kesejahteraan tersebut kemudian dijadikan landasan kedudukan dan fungsi pemerintah (*bestuurfunctie*) dalam negara-negara modern. Konsep negara kesejahteraan, negara dituntut untuk memperluas tanggung jawabnya kepada masalah-masalah sosial yang dihadapi masyarakat.¹⁶

Relasi organisasi dan teori institusional juga disebut secara eksplisit oleh Frederickson dengan ungkapan “*The two essential to the modern study of public organization are the organization and management of contained and bounded public institutions, now generally comprehended by institutional theory, and interinstitutional, interjurisdictional, and third-party coupling and linkages, now generally comprehended by network theory.*” Ide dasar munculnya teori institusional adalah terbentuknya organisasi karena tekanan institusional yang menyebabkan terjadinya proses institusional.

Segnestam menyebut kelembagaan sebagai satu level tertinggi dengan cakupan terluas yang juga harus menjadi sasaran utama dalam pengembangan kapasitas.¹⁷ Dapat dipahami bahwa dalam sebuah bingkai yakni level individual, level organisasi, dan level institusional yang luas. Dalam perspektif level kelembagaan dalam konteks perencanaan pembangunan lebih bersentuhan dengan tugas, fungsi, peranan dan mekanisme hubungan antar kelembagaan dalam proses perencanaan itu sendiri. Konsepsi teoritis dari

¹⁶ Darwin, Muhadjir, 2009, *Kesejahteraan Rakyat Dalam Pancasila, Proceeding Kongres Pancasila, Pancasila dalam Berbagai Perspektif*, Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi, Jakarta, hlm. 412.

¹⁷ Leach, Melissa, Robin Mearns, Ian Scoones, 1999, *Environmental Entitlements: Dynamics and Institutions in Community-Based Natural Resource Management*.

Mintzberg¹⁸ memberikan penjelasan mengenai jenis birokrasi dengan partikel-partikel pentingnya satu sama lainnya memberi penjelasan peran kelembagaan dalam konteks perencanaan pembangunan. Selain itu akan dieksplorasi kelembagaan (dimensi organisasi pemerintah) dari Leach.

Fungsi masing-masing lembaga negara berebeda-beda namun frame lembaga negara dalam peraturan perundang-undangan yang harus diharmonisasikan seperti kedudukan dan mekanisme pertanggungjawaban, tata cara seleksi bahkan sampai pada penyebutan dari lembaga negara. Baik Direktorat Jenderal Pajak sebagai yang menjalankan peran sebagai eksekutif pelaksana peraturan perundang-undangan perpajakan, Hakim pengawas yang menjalankan peran yudikatif dan juga Kurator sebagai wakil dari Debitur Pailit menjalankan peran kelembagaan di masing-masing bidangnya. Direktorat Jenderal Pajak harus tetap menjalankan fungsinya sebagai lembaga pengumpul penerimaan negara dari pajak dengan segala upaya termasuk melakukan tindakan penagihan terhadap wajib pajak pailit yang memiliki utang pajak. Hakim Pengawas di bawah naungan Mahkamah Agung harus tetap menjalankan independensi dalam mengawal proses PKPU maupun kepailitan. Selain itu kurator juga harus menjalankan perannya dalam melakukan pemberesan utang terhadap debitur PKPU-Pailit dengan tetap mengoptimalkan pengelolaan boedel pailit. Namun satu hal, optimalisasi penerimaan negara juga tetap harus menjadi prioritas mengingat tingkat pencairan utang pajak menjadi pekerjaan rumah yang besar dan menjadi

¹⁸ Henry, Mintzberg, 1989, Mintzberg on Management, Inside Our Strange World of Organizations.

penopang penerimaan berbasis APBN. Seringkali Direktorat Jenderal Pajak terlambat atau bahkan tidak mendapatkan informasi terkait adanya proses PKPU atau Kepailitan yang sedang dijalani oleh Wajib Pajak yang memiliki utang pajak. Komunikasi, koordinasi dan sinergitas ketiga lembaga ini memang menjadi kunci sentral terhadap optimalnya pencairan utang wajib pajak pailit.

Berbicara tentang utang pajak, Direktorat Jenderal Pajak berhak melakukan serangkaian tindakan penagihan pajak yang dilaksanakan tidak akan menghapuskan utang pajak yang dimiliki oleh wajib pajak kecuali dilakukan pelunasan. Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang hanya memberi perbedaan dalam status hukum wajib pajak, Direktorat Jenderal Pajak tetap menghormati prosedur tersebut dengan mengikuti hukum acara yang berlangsung pada Pengadilan Niaga dengan memasukkan tagihan utang pajak yang masih dimiliki Debitur Pailit.

Direktorat Jenderal Pajak tanpa mengesampingkan proses kepailitan tetap dapat melaksanakan tindakan penagihan pajak untuk mengamankan penerimaan negara dengan memulihkan tunggakan pajak yang dimiliki wajib pajak menjadi pelunasan. Tindakan penagihan tetap dapat dilaksanakan sekalipun wajib pajak mengalami kepailitan kepada penanggung pajak sampai dengan tunggakan pajak dinyatakan telah lunas.

Dalam perkara kepailitan, penanggung pajak tetap harus mempertanggungjawabkan utang pajak yang masih harus dibayar karena harta boedel pailit belum cukup untuk melunasi seluruh tunggakan pajak. Namun pada praktiknya, baik kurator maupun hakim pengawas masih belum bisa mengakomodir keseluruhan utang pajak yang ditagihkan terhadap wajib pajak yang sedang berada dalam kondisi Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

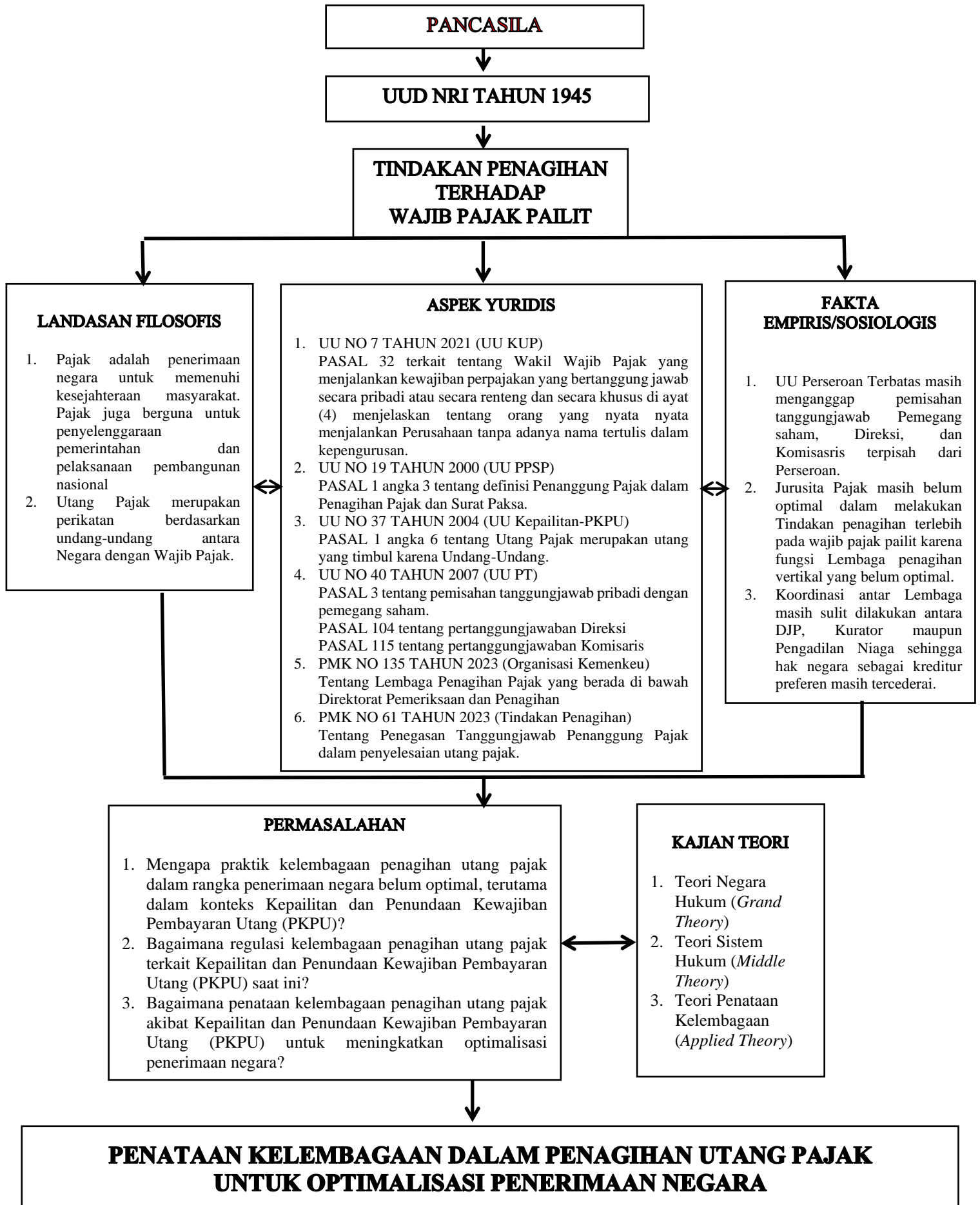
Dalam pelaksanaan penagihan utang pajak, Jurusita Pajak Negara sebagai garda terdepan seringkali dibenturkan dengan permasalahan hukum yang sangat minim dalam perlindungan hukumnya. Secara struktur organisasi vertikal Jurusita pajak masuk dalam naungan Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan yang di dalamnya belum terdapat fungsi penegakan hukum. Padahal salah satu produk yang dikeluarkan oleh Jurusita Pajak adalah Surat Paksa yang memiliki kekuatan eksekutorial yang mengikat dan berkekuatan hukum tetap. Seringkali jurusita pajak negara harus terjun langsung dalam upaya penagihan terhadap wajib pajak yang pailit maupun bermasalah, tidak jarang juga jurusita pajak mendapatkan perlakuan yang kurang baik bahkan sampai dengan gugatan.

Dalam upaya optimalisasi penagihan utang pajak kepada Wajib Pajak Pailit demi optimalnya penerimaan negara dapat dikaji dari aspek filosofis, sosiologis dan yuridis yang telah banyak mengalami perkembangan dan perubahan di lapangan, sehingga antara harapan (*das sollen*) dan kenyataan (*das sein*) terjadi kesenjangan atau *gap*. Kesenjangan tersebut dikarenakan

dari aspek yuridis perundang-undangan, aspek empiris dinamika hukum di lapangan, sehingga dari kesenjangan tersebut memunculkan sebuah permasalahan yang harus dijawab baik oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai pengumpul penerimaan negara.

Permasalahan tersebut dapat dijawab dan dianalisis dengan menggunakan beberapa teori antara lain teori negara hukum, teori sistem hukum, dan teori penataan kelembagaan. Konsep untuk menemukan penataan kelembagaan dalam penagihan utang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara. Paradigma yang dipergunakan adalah paradigma post positivisme (*post positivism*) dan analisa pendekatan kualitatif melalui penelitian hukum yuridis normatif-empiris dengan kajian sosio-legal. Landasan teori tersebut akan mengkaji dan menganalisis tentang penataan kelembagaan dalam penagihan pajak sehingga terwujud optimalisasi penerimaan negara, sebagaimana tergambar dalam kerangka pemikiran di bawah ini:

Gambar 1. 4
Kerangka Pemikiran



1.6 Kerangka Teori

Kerangka teoritik yang digunakan berisikan teori-teori yang merupakan pendukung dalam membangun atau berupa penjelasan dari permasalahan yang dianalisis. Teori dengan demikian memberikan penjelasan dengan cara mengorganisasikan dan mensistematisasikan masalah yang dibicarakan.¹⁹

Menurut Radbruch,²⁰ bahwa tugas teori hukum adalah untuk membuat jelas nilai-nilai hukum dan postulat-postulat hingga dasar-dasar filsafatnya yang paling dalam. Teori tentang ilmu merupakan suatu penjelasan rasional yang sesuai dengan objek penelitian yang dijelaskan untuk mendapat verifikasi, maka harus didukung oleh data empiris yang membantu dalam mengungkapkan kebenaran.

Teori umumnya mengandung tiga elemen, yaitu: penjelasan tentang hubungan antara unsur dalam suatu teori. Teori menganut sistem deduktif, yaitu sesuatu yang bertolak dari suatu yang umum (abstrak) menuju suatu yang khusus. Teori memberikan penjelasan atas gejala-gejala yang dikemukakan, dengan demikian untuk kebutuhan penelitian maka teori mempunyai maksud/tujuan untuk memberikan pengarahan kepada penelitian yang akan dilakukan.²¹

¹⁹ Satjipto Rahardjo, "Mengejar Keteraturan Menemukan Ketidakteraturan (*Teaching Order Finding Disorder*)", Pidato mengakhiri masa jabatan sebagai guru besar tetap pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 15 Desember 2000, hlm. 8.

²⁰ W. Friedman, 2007, *Legal Theory*, Columbia University Press, New York, page. 3-4.

²¹ Frans Magnis Suseno, "Moralitas dan Nilai-Nilai Komunitas, Debat antara Komutarisisme dan Universalisme Eties", *Majalah Filsafat Driyarkara*, No. 2 Tahun XXI, 2005, hlm 65.

Peneliti menggunakan berbagai teori yang relevan untuk memecahkan dan menjawab permasalahan dalam penelitian disertasi ini di antaranya: Teori Negara Hukum, Teori Sistem Hukum dan Teori Penataan Kelembagaan.

1.6.1 *Grand Theory* Teori Negara Hukum

Ide negara hukum sesungguhnya telah lama dikembangkan oleh para filsuf dari zaman Yunani Kuno. Plato, pada awalnya dalam *the republic* berpendapat bahwa adalah mungkin mewujudkan negara ideal untuk mencapai kebaikan yang berintikan kebaikan. Untuk itu, kekuasaan harus dipegang oleh orang yang mengetahui kebaikan, yaitu seorang filosof (*the philosopher king*). Namun, dalam bukunya *statesman dan the law*, Plato menyatakan bahwa yang dapat diwujudkan adalah bentuk paling baik kedua (*the second best*) yang menempatkan supremasi hukum.

Pemerintahan yang mampu mencegah kemerosotan kekuasaan seseorang adalah pemerintahan oleh hukum. Senada dengan Plato, tujuan negara menurut Aristoteles adalah untuk mencapai kehidupan paling baik (*the best life possible*) yang dapat dicapai dengan supremasi hukum. Hukum adalah wujud kebijaksanaan kolektif warga negara (*collective wisdom*), sehingga peran warga negara diperlukan dalam pembentukannya.²² Gagasan negara hukum baru muncul kembali kira-

²² Jimly Asshiddiqie, 2011, *Hukum Tata Negara dan Pilar-Pilar Demokrasi*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 129-130.

kira abad ke-17 hingga 18 di Eropa Barat. Kemunculan ide negara hukum tersebut dilatarbelakangi oleh situasi dan kondisi Eropa Barat yang mirip dengan situasi dan kondisi zaman Yunani Kuno, yaitu kesewenang-wenangan penguasa. Kesewenang-wenangan penguasa (Raja) terjadi karena kekuasaan Raja yang bersifat Absolut (tanpa batas) dan kontrol dari rakyat atau dari lembaga lain menjadi faktor penyebab Raja menjadi sewenang-wenang. Kemunculan kembali gagasan negara hukum merupakan reaksi yang bertujuan untuk menentang kekuasaan raja yang absolut tersebut.

Konsepsi negara hukum yang mula-mula berkembang di benua Eropa adalah negara hukum penjaga malam (*nachtwachterstaats*). Sebutan negara penjaga malam didasarkan pada fungsi yang harus dijalankan oleh negara (penguasa) dalam suatu negara, yakni menjaga ketertiban dan ketentraman. Dalam ide penjaga malam, tugas utama negara adalah memelihara ketertiban dan ketentraman, sedangkan urusan perekonomian dan kesejahteraan rakyat dianggap merupakan urusan masing-masing individu. Ketertiban dan ketentraman perlu dijaga oleh negara atau penguasa supaya masing-masing individu dapat melakukan aktivitas dengan aman untuk memenuhi kebutuhan kehidupannya. Dengan demikian, ide negara hukum penjaga malam menghendaki pemisahan tugas negara dan rakyat (*staatsonhouding*).²³

²³ Hotma P. Sibuea, 2010, *Asas Negara Hukum*, Erlangga, Jakarta, hlm. 22-26.

Dalam kepustakaan Indonesia, istilah negara hukum merupakan terjemahan langsung dari *rechtsstaat*. Istilah *rechtsstaat* mulai dipopulerkan di Eropa sejak abad ke-19 meskipun pemikiran tentang itu sudah ada sejak lama. Istilah *the rule of law* mulai populer dengan terbitnya sebuah buku dari Albert Venn Dicey tahun 1885 dengan judul “*Introduction to of law of the constitution*”. Pada latar belakang dan sistem hukum yang menopangnya, terdapat perbedaan antara konsep *rechtsstaat* dengan konsep *the rule of law*, meskipun dalam perkembangannya dewasa ini tidak dipermasalahkan lagi perbedaan antara keduanya karena pada dasarnya kedua konsep itu mengarahkan dirinya pada suatu sasaran yang utama, yaitu pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia. Meskipun dengan sasaran yang sama, keduanya tetap berjalan dengan sendiri yaitu sistem hukum sendiri.

Konsep *rechtsstaat* lahir dari suatu perjuangan melawan absolutisme sehingga sifatnya revolusioner, sebaliknya konsep *the rule of law* berkembang secara evolusioner. Hal ini tampak dari isi atau kriteria *rechtsstaat* dan kriteria *the rule of law*. Konsep *rechtsstaat* bertumpu atas sistem hukum kontinental yang disebut *civil law*, sedangkan konsep *the rule of law* bertumpu atas sistem hukum yang disebut dengan *common law*. Karakteristik *civil law* adalah *administrative*, sedangkan karakteristik *common law* adalah *judicial*. Adapun ciri-ciri *rechtsstaat* adalah:

- a. Adanya Undang-Undang Dasar atau konstitusi yang memuat ketentuan tertulis tentang hubungan antara rakyat dan penguasa;
- b. Adanya pembagian kekuasaan negara;
- c. Diakui dan dilindunginya hak-hak kebebasan rakyat.²⁴

Dalam hal pengertian tentang negara banyak ahli yang memberikan pendapat, salah satunya yaitu negara adalah suatu persekutuan yang sempurna dari orang-orang yang merdeka untuk memperoleh perlindungan hukum. Sedangkan menurut Hans Kelsen, negara merupakan suatu susunan pergaulan hidup bersama dengan tata paksa. Negara adalah suatu organisasi kekuasaan yang berdaulat yang dengan tata pemerintahan melaksanakan tata tertib atau suatu umat di suatu daerah tertentu. Bagaimana bentuk dan coraknya, negara selalu merupakan organisasi kekuasaan. Organisasi kekuasaan ini selalu mempunyai organisasi tata pemerintahan. Kemudian, tata pemerintahan ini selalu melaksanakan tata tertib atas manusia di daerah tertentu.²⁵

Sejalan dengan perkembangannya, jenis-jenis negara menjadi beragam, yaitu negara hukum, negara kesejahteraan, negara demokrasi dan sebagainya, yang secara umum, bahwa setiap negara memiliki tujuan sesuai konsep yang diinginkan oleh pemegang kekuasaan pemerintah yang berdaulat. Suatu negara yang baik adalah negara yang

²⁴ Ni'matul Huda, 2005, *Hukum Tata Negara Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 73-74.

²⁵ Max Boli Sabon, 2002, *Ilmu Negara*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hlm. 25.

diperintah dengan konstitusi dan berkedaulatan hukum. Adapun 3 (tiga) unsur dari pemerintahan berkonstitusi, yaitu:

- a. Pemerintahan dilaksanakan untuk kepentingan umum;
- b. Pemerintahan dilaksanakan menurut hukum yang berdasarkan ketentuan-ketentuan umum, bukan hukum yang dibuat secara sewenang-wenang yang mengesampingkan konvensi dan konstitusi.
- c. Pemerintah berkonstitusi, berarti pemerintah yang dilaksanakan atas kehendak rakyat, bukan berupa paksaan tekanan seperti yang dilaksanakan pemerintahan despotis.²⁶

Negara Republik Indonesia adalah negara hukum dengan kedaulatan berada ditangan rakyat. Hal tersebut dituangkan dalam Pasal 1 Ayat (3) dan Ayat (2) UUD NRI 1945. Negara hukum adalah negara yang berdasarkan atas hukum (*rechtsstaat*) dengan pemerintahan yang berdasarkan pada konstitusi atau hukum dasar sebagai negara hukum.

Negara hukum dimaknai sebagai negara yang berdasarkan hukum (*rechtsstaat*) dalam bahasa Belanda, *rule of law* dalam bahasa Inggris, yaitu tanpa kecuali "semua aparatur negara dan warga negara baik rakyat maupun pejabat negara yang juga termasuk di dalamnya para birokrat wajib selalu menaati hukum". Syarat dari *rechtsstaat* adalah sebagai berikut:

- a. Asas Legalitas.
Setiap tindak pemerintah harus didasarkan atas dasar peraturan perundang-undangan (*wedelijke grondslag*). Dengan landasan ini, undang-undang dalam arti formal dan Undang-Undang Dasar merupakan tumpuan dasar tindakan pemerintahan. Di dalam hubungan ini berarti

²⁶ S.F Marbun, 2011, *Dimensi-Dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*, UII Press, Yogyakarta, hlm. 72.

- pembentukan Undang-Undang merupakan bagian penting negara hukum;
- b. Pembagian kekuasaan, mengandung makna kekuasaan negara tidak boleh hanya bertumpu pada satu tangan.
 - c. Hak-hak dasar (*grondrechten*) merupakan perlindungan hukum bagi rakyat dan sekaligus membatasi kekuasaan pembentukan Undang-Undang.
 - d. Pengawasan Pengadilan, bagi rakyat tersedia saluran melalui pengadilan yang bebas untuk menguji keabsahan tindak pemerintahan (*rechtmatigheids toetsing*).²⁷

Menurut Padmo Wahjono, bahwa Indonesia ialah sebagai negara hukum modern.²⁸ Konsep negara hukum modern lahir ditandai dengan dimana tugas negara sebagai penjaga malam dan keamanan mulai berubah. Negara tidak boleh pasif, akan tetapi harus aktif turut serta dalam kegiatan masyarakat, sehingga kesejahteraan untuk semua orang terjamin. Adanya larangan bagi pemerintah untuk campur tangan dalam urusan warga negara baik dalam bidang sosial maupun bidang ekonomi (*staats orahouding* dan *laissez faire*) bergeser ke arah gagasan baru bahwa pemerintah harus bertanggung jawab atas kesejahteraan rakyat. Pemerintah tidak boleh bersifat pasif atau berlaku sebagai penjaga malam, melainkan harus aktif melaksanakan upaya-upaya untuk membangun kesejahteraan masyarakatnya dengan cara mengatur kehidupan ekonomi dan sosial. Negara semacam ini dinamakan negara kesejahteraan (*welfare state*).²⁹

²⁷ Astin Riyanto, 2006, *Teori konstitusi*, Yapendo, Bandung, hlm. 275.

²⁸ Padmo Wahjono, 1993, *Indonesia Negara Berdasarkan Atas Hukum*, Ghlmia Indonesia, Jakarta, hlm. 8

²⁹ Mardani, 2024, *Teori Hukum: Dari Teori Hukum klasik Hingga Teori Hukum Kontemporer*, Kencana, Jakarta, hlm. 127

Menurut Manan, konsepsi negara hukum modern merupakan perpaduan antara konsep negara hukum dan negara kesejahteraan. Pada negara hukum modern, tugas negara atau pemerintah tidak semata-mata sebagai penjaga keamanan atau ketertiban masyarakat akan tetapi memikul tanggung jawab mewujudkan keadilan sosial.³⁰

Berdasarkan uraian tersebut, dan memperhatikan ketentuan Pasal 1 Ayat (3) UUD NRI 1945, maka dengan demikian makin jelas bahwa Republik Indonesia adalah sebagai negara berdasarkan pada hukum. Bahkan dalam pandangan Sjachran Basah mengemukakan bahwa negara Indonesia adalah sebagai negara hukum berdasarkan Pancasila.³¹

Jiwa dan isi negara hukum Pancasila menurut Philipus M. Hadjon adalah menghendaki keserasian hubungan antara pemerintah dan rakyat berdasarkan asas kerukunan.³² Konsep Negara Hukum Pancasila adalah terjalinnya hubungan fungsional yang proporsional antara kekuasaan-kekuasaan negara, penyelesaian sengketa secara musyawarah, sedangkan peradilan merupakan sarana terakhir. Mengenai hak-hak asasi manusia tidak hanya menekan hak dan kewajiban, tetapi terjalinnya suatu keseimbangan antara hak dan kewajiban.

³⁰ Jazim Hamidi, 2013, *Mmebedah Teori-teori Hukum Kontemporer*, UB Press, Malang, hlm. 93-94

³¹ Sjahran Basah, 1995, *Eksistensi dan Tolok Ukur Badan Peradilan Adminitrasi di Indonesia*, Alumni, Bandung, hlm. 23.

³² Philipus M. Hadjon, 1997, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Indonesia*, Bina Ilmu, Surabaya, hlm. 84.

Sementara itu menurut Muhammad Yamin, bahwa Indonesia adalah sebagai negara hukum (*rechtsstaat, government of law*), tempat keadilan yang tertulis, bukanlah negara polisi atau militer, tempat polisi dan prajurit memegang pemerintahan dan keadilan, bukan pula negara kekuasaan (*machtsstaat*) tempat tenaga senjata dan kekuatan badan melakukan sewenang-wenang. Namun, negara hukum Indonesia identik dengan istilah *rechtsstaat* atau "*the rule of law*".³³

Makna dari pemahaman negara hukum, salah satu fungsinya yaitu hukum dapat menjadi landasan strategis dalam pengambilan Tindakan penagihan utang pajak yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Perpajakan dengan adanya sinergitas antar lembaga yang berperan di dalam penagihan utang pajak. Karena itu dalam negara hukum, hukum memainkan peranannya yang sangat penting dan berada di atas kekuasaan negara dan politik. Kemudian, muncul istilah pemerintah di bawah hukum atau *government under the law*.

Unsur dari *rechtsstaat* memiliki kesamaan dengan apa yang menjadi unsur negara hukum Indonesia yang berdasarkan Pancasila. Unsur-unsur terpenting dari negara hukum, menurut Bagir Manan terdiri dari:

- a. Ada Undang-Undang Dasar sebagai peraturan tertulis yang mengatur hubungan antara pemerintah dan warganya.
- b. Ada pembagian kekuasaan yang secara khusus menjamin suatu kekuasaan kehakiman yang merdeka.
- c. Ada pemencaran kekuasaan atau pemerintah.

³³ *Ibid.*, hlm. 93.

- d. Ada jaminan terhadap hak asasi manusia.
- e. Ada jaminan persamaan di muka hukum dan jaminan perlindungan hukum.
- f. Ada asas legalitas, pelaksanaan kekuasaan pemerintah harus didasarkan atas hukum (undang-undang).³⁴

Negara hukum menurut Albert V. Dicey, ada 3 (tiga) arti dari *rule*

of law, yaitu:

- a. Supremasi *absolute* ada pada hukum, bukan pada tindakan kebijaksanaan atau prerogatif penguasa (*supremacy of law*).
- b. Berlakunya prinsip persamaan dalam hukum (*equality before the law*), dimana semua orang harus tunduk kepada hukum, dan tidak seorangpun yang berada di atas hukum (*above the law*).
- c. Konstitusi merupakan dasar dari segala hukum bagi negara yang bersangkutan. Dalam hal ini, hukum yang berdasarkan konstitusi harus melarang setiap pelanggaran terhadap hak dan kemerdekaan rakyat, yang menurut Dicey disebut sebagai *constitution based in individual rights*.³⁵

Indonesia sebagai negara hukum, maka dalam menjalankan kewenangannya berdasarkan hukum negara mempunyai 3 (tiga) prinsip dasar yang wajib dijunjung tinggi serta dijalankan oleh setiap warga negara, maupun pejabatnya yaitu:

- a. Supremasi hukum.
- b. Kesetaraan di hadapan hukum.
- c. Penegakan hukum dengan cara-cara yang tidak bertentangan dengan hukum.

³⁴ Bagir Manan, 2004, *Hubungan Antara Pusat Dan Daerah Menurut UUD 1945*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, hlm. 135.

³⁵ Munir Fuady, *op. cit*, hlm. 34

1.6.2 *Middle Theory* Teori Sistem Hukum

Gagasan “sistem” dalam ilmu tersebar luas, karena hampir menguasai konteks berpikir ilmuwan dalam segala bidang. Kata sistem merujuk kepada banyak pengertian. Secara sederhana kata ini berarti sekelompok bagian-bagian (alat dan sebagainya) yang bekerja bersama-sama untuk melakukan suatu maksud atau “*Group of things or part working together in a regular relation*”.³⁶ Definisi yang kurang lebih sama diberikan oleh *Black’s Law Dictionary*, yang mengartikan sistem sebagai “*Orderly combination or arrangement, as of particulars, parts, or elements into a whole; especially such combination according to some rational principle*”³⁷

Sudikno Mertokusumo³⁸ mengibaratkan bahwa: “Sistem hukum sebagai gambar mozaik, yaitu gambar yang dipotong-potong menjadi bagian-bagian kecil untuk kemudian dihubungkan kembali, sehingga tampak utuh seperti gambar semula. Sistem hukum pada masing-masing bagian tidak berdiri sendiri lepas hubungannya dengan yang lain, tetapi kait mengait dengan bagian-bagian lainnya. Tiap bagian tidak mempunyai arti di luar kesatuan itu. Dalam kesatuan itu tidak dikehendaki adanya konflik atau kontradiksi. Konflik kalau sampai

³⁶ Bambang Sunggono, 2010, *Metodologi Penelitian Hukum*, Rajawali Press, Jakarta, hlm. 38

³⁷*Ibid.*

³⁸ Sudikno Mertokusumo, 2010, *Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Universitas Atma Jaya Yogyakarta, Yogyakarta, hlm. 102–103.

terjadi, maka akan segera diselesaikan oleh dan di dalam sistem itu sendiri”

Rene David dalam bukunya “*Major Legal System in the World Today*” mengatakan, bahwa setiap hukum membentuk suatu *sistem*: Sistem mempunyai perbendaharaan istilah untuk mengungkapkan konsep-konsep, peraturan peraturannya disusun ke dalam pengelompokan-pengelompokan yang dibatasi oleh pandangan dari tertib sosial itu sendiri yang menentukan bagaimana hukum diterapkan dan membentuk fungsi yang sesungguhnya dari hukum dalam masyarakat tersebut.³⁹

Sistem hukum dalam penelitian ini adalah menggunakan teori sistem hukum dari Lawrence M. Friedman. Sistem hukum (*legal system*) mencakup unsur-unsur materi hukum (*legal substance*), struktur hukum dan kelembagaannya (*legal structure*) dan budaya hukum (*legal culture*). Secara konseptual sistem hukum yang mencakup tiga komponen hukum tersebut, dikemukakan oleh Lawrence M. Friedman,⁴⁰ bahwa *legal substance*, merupakan aturan-aturan substantif dan ketentuan-ketentuan bagaimana lembaga-lembaga itu berproses (*the substance is composed of substantive rules and rules about how institution should behave*).

³⁹ Frans Maramis, 2004, *Perbandingan Hukum Pidana*, Sinar Harapan, Jakarta, hlm. 13.

⁴⁰ Lawrence M. Friedman, 2003, *The legal System, A Social Science Perspective*, Russell Sage Foundation, New York, page. 14.

Sistem hukum masing-masing mempunyai karakteristik tersendiri sebagai akibat adanya perbedaan pola kebudayaan setiap bangsa. Salah satu dari kebudayaan itu adalah hukum, maka hukum tidak terlepas dari adanya perbedaan-perbedaan diantara bangsa-bangsa yang mempunyai kebudayaan yang berbeda.⁴¹ Sistem hukum walaupun berbeda, dapat dijumpai adanya persamaan struktur, kategori, dan konsep hukum dalam membentuk sistem hukum, sehingga dapat dikelompokkan atau dimasukkan ke dalam suatu keluarga hukum yang ada didunia. Pengelompokan sistem hukum nasional ke dalam suatu keluarga hukum didasarkan adanya persamaan, yang disebabkan antara lain:⁴²

- a. Kebutuhan yang bersifat universal dan khusus, dimana kebutuhan yang bersifat universal akan mengakibatkan adanya pengaturan hukum yang sama pada setiap negara, sedangkan adanya kebutuhan khusus berakibat timbulnya hukum yang berbeda-beda;
- b. Pertautan sejarah, khususnya bagi negara-negara yang pernah dijajah oleh bangsa lain, terlihat adanya persamaan di bidang hukum, baik antara sesama negara bekas jajahan maupun antara negara penjajah dengan negara bekas jajahannya. Hal tersebut dikarenakan umumnya kolonialisme membawa serta hukumnya

⁴¹ Teguh Prasetyo dan Abdul Hlmim, 2011, *Ilmu Hukum & Filsafat Hukum: Studi Pemikiran Ahli Hukum Sepanjang Zaman*, Cetakan IV, Pustaka Belajar, Yogyakarta, hlm. 42

⁴² Rachmadi Usman, 2003, *Perkembangan Hukum Perdata dalam Dimensi Sejarah dan Politik Hukum di Indonesia*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, hlm. 11

dan sudah tentu sedikit banyak teresensi ke dalam hukum bangsa yang dijajah atau negeri jajahan;

- c. Persamaan ideologi, bagi negara-negara yang mempunyai ideologi yang sama, hampir dipastikan mempunyai dasar dan Tindakan yang tidak jauh berbeda. Hal tersebut berpengaruh terhadap pembentukan hukumnya, yang akan berakibat adanya persamaan di bidang hukum.

Menurut Lawrence M. Friedman, ada tiga komponen yang harus ada secara ideal dalam sistem hukum, yaitu:⁴³

- a. Struktur (*legal structure*) adalah kerangka bagian yang secara permanen bertahan, yang memberi semacam bentuk dan batasan terhadap keseluruhan. Struktur dalam sistem hukum adalah lembaga yang mempunyai kewenangan melakukan pelaksanaan hukum sesuai dengan yurisdiksinya masing-masing. Berupa kelembagaan yang diciptakan oleh sistem hukum untuk mendukung bekerjanya sistem hukum. Struktur hukum mencakup institusi-institusi dan aparaturnya;
- b. Substansi (*legal substance*) adalah aturan, produk yang dihasilkan oleh orang-orang yang berada di dalam sistem hukum. Substansi adalah aturan, norma dan pola perilaku manusia yang berada di dalam sistem, yang mencakup produk yang dihasilkan oleh orang yang berada di dalam sistem tersebut;

⁴³ Kusnu Goesniadhie, 2010, *Harmonisasi Sistem Hukum*, Nasa Media, Malang, hlm. 27.

- c. Kultur hukum (*legal culture*) adalah sikap manusia terhadap hukum dan sistem hukum mencakup kepercayaan, nilai, pemikiran, serta harapannya atau dengan kata lain suasana pemikiran sosial dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum digunakan, dihindari dan disalahgunakan.

Ketiga komponen tersebut dalam suatu sistem hukum saling berhubungan, berinteraksi dan saling bersimbiosis pada realitas hukum dan sosial. Sehubungan dengan hal tersebut, sistem juga memiliki ciri-ciri yang menurut Elias M. Awad sebagaimana dikutip oleh H.R. Otje Salman dan Anthon F. Susanto⁴⁴ adalah sebagai berikut:

- a. Sistem itu bersifat terbuka, atau pada umumnya bersifat terbuka. Suatu sistem dikatakan terbuka jika berinteraksi dengan lingkungannya. Dan sebaliknya, dikatakan tertutup jika mengisolasi diri dari pengaruh apapun;
- b. Sistem terdiri dari dua atau lebih sub sistem dan setiap sub-sistem terdiri lagi dari sub-sistem lebih kecil dan begitu seterusnya;
- c. Sub-sistem itu saling bergantung satu sama lain dan saling memerlukan;
- d. Sistem mempunyai kemampuan untuk mengatur diri sendiri (*self regulation*);
- e. Sistem memiliki tujuan dan sasaran.

⁴⁴ Otje Salman, H.R. dan Anthon F. Susanto, 2009, *Teori Hukum; Mengingat, Mengumpulkan dan Membuka kembali*, Cet. 5, Refika Aditama, Bandung, hlm. 85.

Menurut Bernard Arief Sidharta⁴⁵ bahwa sistem hukum yang terbuka merupakan sistem hukum yang dipengaruhi dan mempengaruhi sistem-sistem lain di luar hukum. Sistem-sistem hukum itu tidak mengherankan apabila terdapat persamaan sekaligus perbedaan. Ciri-ciri yang sama inilah yang kemudian menjadi dasar pengklasifikasian sejumlah sistem hukum itu ke dalam suatu keluarga sistem hukum (*parent legal sistem*).

Penggunaan sistem hukum sebagaimana dikatakan Lawrence M. Friedman⁴⁶ digunakan untuk mengkaji sistem hukum secara komprehensif. Selanjutnya Lawrence M. Friedman menyebutnya "*subject of social science*", karena sistem hukum memiliki tiga unsur yaitu substansi, struktur maupun kultur hukum. Pengaturan dalam sistem hukum nasional dimaksudkan sebagai upaya untuk memberikan perlindungan hukum. Sistem hukum nasional di Indonesia sebagai negara hukum menggunakan Pancasila yang bertujuan untuk mengayomi manusia.⁴⁷

Menurut Lawrence M. Friedman⁴⁸ bahwa efektif dan berhasil tidaknya penegakan hukum tergantung tiga unsur sistem hukum, yakni struktur hukum (*struktur of law*), substansi hukum (*substance of the*

⁴⁵ Bernard Arief Sidharta, 2000, *Penalaran Hukum Dalam Sudut Pandang Keluarga Sistem Hukum dan Penstudi Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 5.

⁴⁶ Lawrence M. Friedman, 2009, *Sistem Hukum Perspektif Ilmu Sosial*, cet I, terjemahan M. Khozin, Nusa Media, Bandung, hlm. 13.

⁴⁷ Philipus M. Hadjon, 2007, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Sebuah Studi tentang Prinsip-prinsipnya Penanganannya oleh Pengadilan Dalam Lingkungan Umum dan Pembentukan Peradilan Administrasi Negara*, Bina Ilmu, Surabaya, hlm. 74.

⁴⁸ Lawrence M. Friedman, *Loc.cit*, hlm. 210.

law) dan budaya hukum (*legal culture*). Struktur hukum menyangkut aparat penegak hukum, substansi hukum meliputi perangkat perundang-undangan dan budaya hukum merupakan hukum yang Hidup (*living law*) yang dianut dalam suatu masyarakat. Struktur hukum Friedman menjelaskan:

“To begin with, the legal sytem has the structure of a legal system consist of elements of tHubungan Industrials kind: the number and size of courts; their jurisdiction...Strukture also means how the legislature is organized...what procedures the police department follow, and so on. Strukture, in way, is a kind of crosss section of the legal system...a kind of still photograph, with freezes the action.”

Struktur dari sistem hukum terdiri atas unsur berikut ini, jumlah dan ukuran pengadilan, yurisdiksinya (termasuk jenis kasus yang berwenang diperiksa), dan tata cara naik banding dari pengadilan ke pengadilan lainnya. Struktur juga berarti badan legislatif ditata, apa yang boleh dan tidak boleh dilakukan oleh presiden, prosedur ada yang diikuti oleh kepolisian dan sebagainya. Struktur (*legal struktur*) terdiri dari lembaga hukum yang ada dimaksudkan untuk menjalankan perangkat hukum yang ada.

Struktur adalah Pola yang menunjukkan tentang bagaimana hukum dijalankan menurut ketentuan-ketentuan formalnya. Struktur ini menunjukkan bagaimana pengadilan, pembuat hukum dan badan serta proses hukum itu berjalan dan dijalankan. Indonesia misalnya jika berbicara tentang struktur sistem hukum Indonesia, maka termasuk di

dalamnya struktur institusi-institusi penegakan hukum seperti kepolisian, kejaksaan dan pengadilan.

Substansi hukum menurut Lawrence M. Friedman adalah *“Another aspect of the legal system is its substance. By the is meant the actual rules, norm, and behavioral patterns of people inside the system the stress here is on living law, not just rules in law books”*. Aspek lain dari sistem hukum adalah substansinya. Substansinya adalah aturan, norma, dan pola perilaku nyata manusia yang berada dalam system itu. Substansi hukum menyangkut peraturan perundang-undangan yang berlaku yang memiliki kekuatan yang mengikat dan menjadi pedoman bagi aparat penegak hukum.

Substansi hukum ini selalu berkaitan dengan peraturan perundang-undangan, maka dari itu perlu didukung dengan teori hierarki peraturan perundang-undangan dari Hans Kelsen. Teori jenjang hukum (*Stufentheorie*) telah dijelaskan oleh Hans Kelsen dalam pembentukan peraturan perundang-undangan. Dalam teori tersebut, dipandang bahwa norma-norma hukum terorganisir secara hierarkis, di mana norma yang lebih tinggi menetapkan, berasal, dan didasarkan pada norma yang lebih tinggi lagi, dan demikian seterusnya hingga mencapai Norma Dasar yang bersifat hipotetis dan fiktif. Norma Dasar ini dianggap sebagai norma tertinggi dalam sistem norma yang tidak ditetapkan oleh norma yang lebih tinggi, melainkan oleh masyarakat

sebagai dasar bagi norma-norma di bawahnya, sehingga disebut *pre-supposed*.⁴⁹

Menurut pandangan Hans Kelsen, suatu norma hukum senantiasa berasal dan didasarkan pada norma yang lebih tinggi, namun juga menjadi sumber dan dasar bagi norma yang lebih rendah. Dalam konteks tata susunan atau hierarki sistem norma, Norma Dasar, sebagai norma tertinggi, menjadi landasan bagi norma-norma di bawahnya, sehingga perubahan dalam Norma Dasar dapat mengakibatkan kerusakan pada sistem norma yang ada di bawahnya.

Hubungan antara norma yang mengatur pembentukan norma lain dengan norma yang lain lagi dapat didefinisikan sebagai interaksi antara "Superordinasi" dan "Subordinasi" yang khusus menurutnya. Norma yang mengatur pembentukan norma lain dianggap sebagai norma yang lebih tinggi, sementara norma yang terbentuk berdasarkan aturan ini dianggap sebagai norma yang lebih rendah. Tata hukum, terutama yang direpresentasikan oleh Negara, bukanlah sekadar koordinasi antara sistem norma yang sejajar atau setara, melainkan merupakan susunan norma yang berjenjang dari tingkat yang berbeda.

Kesatuan norma-norma ini diperlihatkan oleh fakta bahwa pembentukan norma yang lebih rendah ditentukan oleh norma yang lebih tinggi, yang pada gilirannya dipengaruhi oleh norma yang lebih

⁴⁹ Maria Farida Indrati Soeprapto, 2010, *Ilmu Peraturan Perundang-undangan: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, Kanisius, Yogyakarta, hlm.41.

tinggi lagi, dan bahwa rangkaian ini berakhir pada suatu norma dasar tertinggi yang menjadi dasar validitas keseluruhan tatanan hukum, membentuk suatu kesatuan tatanan hukum. Norma adalah ukuran yang harus diikuti oleh individu dalam interaksi dengan sesama manusia atau lingkungannya.

Kemudian, budaya hukum, Lawrence M. Friedman berpendapat:

“The third component of legal system, of legal culture. By this we mean people’s attitudes toward law and legal system their belief in other word, is the climate of social thought and social force which determines how law is used, avoided, or abused”.

Kultur hukum menyangkut budaya hukum yang merupakan sikap manusia (termasuk budaya hukum aparat penegak hukumnya) terhadap hukum dan sistem hukum. Sebaik apapun penataan struktur hukum untuk menjalankan aturan hukum yang ditetapkan dan sebaik apapun kualitas substansi hukum yang dibuat tanpa didukung budaya hukum oleh orang-orang yang terlibat dalam sistem dan masyarakat maka penegakan hukum tidak akan berjalan secara efektif.

Hukum sebagai alat untuk mengubah masyarakat atau rekayasa sosial tidak lain hanya merupakan ide-ide yang ingin diwujudkan oleh hukum itu. Fungsi hukum sebagai rekayasa masyarakat kearah yang lebih baik, maka bukan hanya dibutuhkan ketersediaan hukum dalam arti kaidah atau peraturan, melainkan juga adanya jaminan atas perwujudan kaidah hukum tersebut ke dalam praktik hukum, atau dengan kata lain, jaminan akan adanya penegakan hukum (*law*

enforcement) yang baik. Bekerjanya hukum bukan hanya merupakan fungsi perundang-undangan belaka, melainkan aktivitas birokrasi pelaksanaannya.

Sistem hukum perpajakan di Indonesia menggunakan 3 sistem dalam hal pemungutan pajak, yang pertama adalah *Official Assessment System* yakni suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak. Ciri-cirinya: wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang ada pada fiskus; wajib pajak bersifat pasif; utang pajak timbul setelah dikeluarkan surat ketetapan pajak oleh fiskus. Yang kedua adalah *Self Assessment System* yakni suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada wajib pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang.

Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang ada pada wajib pajak sendiri; wajib pajak aktif, mulai dari menghitung, menyetor, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang; fiskus tidak ikut campur dan hanya mengawasi. Sistem perpajakan yang terakhir adalah *With Holding System* yakni suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan wajib pajak yang bersangkutan) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak. Ciri- cirinya: wewenang menentukan besarnya pajak terutang ada pada pihak ketiga, pihak selain fiskus dan wajib pajak.

1.6.3 *Applied Theory* Teori Penataan Kelembagaan

Kompleksitas persoalan-persolan ketatanegaraan mulai mengemuka ketika terjadi perubahan paradigma dalam penyelenggaraan pemerintahan, masa transisi dari otoritarian menjadi demokratis merupakan perjuangan yang tidak mudah seperti membalikkan tangan tetapi lebih dari itu perjuangan untuk mengendalikan kekuasaan pemerintah dianggap lebih mudah dengan membentuk lembaga-lembaga Negara baru yaitu lembaga mandiri, dikarenakan pengalaman pahit dari bekapan otoritarian masa lalu menjadi pengalaman sejarah bagi Indonesia untuk bangkit dari keterpurukan.⁵⁰

Terjadinya berbagai krisis seperti krisis kepercayaan terhadap penyelenggara Negara juga merupakan salah satu indikator terbentuknya lembaga-lembaga Negara yang mempunyai label mandiri yang kemudian justru menambah kompleksitas persoalan. Hal ini perlu diupayakan penataan atau rekonstruksi yang diawali dari penataan *grand design* kelembagaan Negara dalam konstitusi melalui perubahan. Rekonstruksi atau penataan kembali lembaga-lembaga Negara mandiri dalam struktur ketatanegaraan Indonesia akan terjalin suatu keharmonisan dan sinkronisasi antara lembaga-lembaga tersebut,

⁵⁰ Retno Mawarini Sukmariningsih, "Penataan Lembaga Negara Mandiri Dalam Struktur Ketatanegaraan Indonesia", *Mimbar Hukum*, Vol. 9, No. 2, Juni 2014, hlm. 196.

penataan kembali yang didasarkan pada pengaturan perundang-undangan diharapkan tidak akan terjadi tumpang tindih atau *overlapping*.

Dalam memahami tujuan hukum ada beberapa teori hukum yang sangat berpengaruh pada zaman modern yang terkait dengan pemikiran secara filosofis, moral dan politik seperti faham utilitarian, *deontology* dan hukum kebajikan. Menurut faham utilitarian yang dipelopori oleh Jeremy Bentham, bahwa hukum harus dirancang atas dasar prinsip-prinsip moralitas agar hukum membawa kebahagiaan bagi kebanyakan orang (*greatest happiness principle*), prinsip ini adalah untuk memberikan pondasi system yang bertujuan untuk membangun pabrik kebahagiaan dengan bantuan penalaran dan hukum.⁵¹

Perkembangan ilmu hukum modern sangat dipengaruhi oleh teori dari Bentham seperti teori Negara kesejahteraan (*welfare state*), seperti di Indonesia sebetulnya komitmen para pendiri Negara Kesatuan Republik Indonesia tentang Negara kesejahteraan sudah ada dalam Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 alinea ke IV yang di dalamnya juga tersurat untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan melaksanakan ketertiban dunia yang mendasarkan pada kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan

⁵¹ J.H. Burn, "Happiness and Utility: Jeremy Bentham's Equation", *University College London*, Vol. 17, No. 1, Maret 2005, hlm. 48.

sosial. Selanjutnya tinggal bagaimana semangat para penyelenggara Negara ini mewujudkannya.

John Rawls dalam *theory of justice* mengemukakan bahwa konsekuensi logis yang diukur dari keadilan, sehingga dapat diartikan bahwa tujuan hukum sebenarnya untuk mewujudkan keadilan bagi masyarakat umum.⁵² Teori dari John Rawls inilah yang juga merupakan kritik yang ditujukan kepada Bentham bahwa pengertian kebahagiaan mempunyai makna sangat relatif dan sulit untuk diukur. Keadilan dan kebahagiaan merupakan sesuatu hal yang sulit untuk diukur tetapi paling tidak dalam konteks penataan regulasi lembaga Negara mandiri menerapkan *check and balances* agar tidak terjadi *overlapping* kewenangan.

Penataan Kelembagaan Negara yang seharusnya dilakukan merupakan pembatasan kekuasaan agar fungsi dan tanggung jawab masing-masing badan Negara dapat dilaksanakan dan dapat menciptakan suatu kondisi *check and balances* atau kekuasaan-kekuasaan pada lembaga Negara. Keberadaan hukum tata Negara dalam kehidupan berbangsa dan bernegara, mempunyai peran penting dalam rangka penataan kehidupan kenegaraan dan kemasyarakatan atas dasar sistem yang diacu dalam konstitusi.⁵³ Mahfud MD menekankan

⁵² Nick J. de Boer, "Fundamental Rights and the EU Internal Market: Just how Fundamental are the Treaty Freedoms? A Normative Enquiry Based on John Rawls Political Philosophy", *Utrecht Law Review*, Vol. 9, No. 1, Januari 2013, hlm. 149-150.

⁵³ Jimly Asshiddiqie, 2005, *Hukum Tata Negara dan Pilar-Pilar Demokrasi*, Konstitusi Press, Jakarta, hlm. 154.

bahwa hukum tata Negara yang berlaku sekarang ini adalah segala sesuatu yang tertulis di dalam konstitusi Negara Indonesia, meskipun terjadi pro dan kontra antara suka dan tidak suka atau sesuai dan tidak sesuai berdasarkan ilmu konstitusi, dan cocok atau tidak cocok dengan apa yang berlaku di Negara-negara lain.⁵⁴ Selanjutnya Mahfud MD menekankan mengenai pokok-pokok yang tertulis di dalam konstitusi yang dibuat melalui prosedur secara konstitusional maka itulah yang berlaku, diterima dan dilaksanakan untuk menghindari campuraduk antara pandangan yang ideal-teoritis dan penguangan resmi yang riil-konstitutif.⁵⁵

Pada dasarnya, penataan kelembagaan ini terdiri atas penataan dan kelembagaan. Kemudian, kelembagaan ini berasal dari kata "lembaga". Terminologi mengenai lembaga dan organisasi perlu dibedakan satu sama lain. Di Indonesia, istilah "lembaga" digunakan untuk merujuk pada institusi atau organisasi. Asal istilah "organisasi" berasal dari bahasa Inggris "*organization*" (dari bahasa Latin, "*organizare*", dan kemudian "*organize*" dalam bahasa Inggris, yang berarti membentuk suatu kesatuan dari unsur-unsur yang terkait satu sama lain). Oleh karena itu, organisasi dapat dilihat sebagai hasil dari kegiatan pengorganisasian. Menurut konsep yang dinyatakan oleh Stephen P. Robbins dalam "*Organization Theory*", sebuah organisasi

⁵⁴ Moh. Mahfud M.D., 2010, *Perdebatan Hukum Tata Negara Pasca Amandemen Konstitusi*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 154.

⁵⁵ *Ibid.*

adalah entitas sosial yang diselaraskan secara sadar, dengan batas yang relatif teridentifikasi, yang berfungsi secara relatif kontinu untuk mencapai tujuan bersama atau serangkaian tujuan. Sedangkan lembaga merupakan produk dari organisasi pemerintahan.⁵⁶

Definisi kata "lembaga" dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah badan atau organisasi yang bertujuan untuk melakukan suatu usaha.⁵⁷ Contoh yang diberikan dalam kamus tersebut adalah "lembaga pemerintah", yang dijelaskan sebagai badan-badan yang terkait dengan pemerintahan dalam lingkup eksekutif. Jika kata "pemerintah" diganti dengan "negara", maka "lembaga negara" diinterpretasikan sebagai badan-badan negara di seluruh bagian pemerintahan negara (terutama di eksekutif, legislatif, dan yudikatif).

Secara umum, penataan kelembagaan dapat dilakukan melalui dua kegiatan utama, yaitu pembangunan kelembagaan (*institutional building*) dan peningkatan kapasitas (*capacity building*). Definisi pembangunan lembaga menurut Esman adalah "... *he planning, structuring, and guidance of new or reconstituted organization which (a) embody changes in value, functions, physical, and/or social technologies, (b) establish, foster, and protect new normative relationships and actions patterns, and (c) obtain supports and complementarities in the environment.*" Dari perspektif ini, secara

⁵⁶ Hyronimus Rowa, 2021, *Organisasi Pemerintahan dalam Teori dan Praktik*, Institut Pemerintahan Dalam Negeri, Jatinangor, hlm 80

⁵⁷ Departemen Pendidikan Nasional, 2008, *Kamus Bahasa Indonesia*, Departemen Pendidikan Nasional, Jakarta, hlm. 839

sederhana dapat disimpulkan bahwa penataan kelembagaan adalah upaya untuk memperbaiki kelembagaan dalam dimensi perilaku, teknologi, dan struktur agar tujuan lembaga dapat tercapai. Dalam serangkaian proses perbaikan ini, terdapat satu kondisi utama yang menjadi penentu keberhasilan, yaitu koordinasi.⁵⁸

Menurut Bach & Wegrich, koordinasi merupakan kondisi yang sering kali diabaikan di tengah kompleksitas masalah birokrasi, sebagai berikut:

*“The laundry list of contemporary bureaucratic malaises is as long as it is predictable, with common complaints ranging from cost inefficiencies and inflexibility to presumed aversions to entrepreneurship and ‘customer’ orientation. When buried among these items, coordination problems-whether despite or due to their pervasiveness-might be easy to overlook”.*⁵⁹

Penataan dilakukan dengan maksud untuk menyempurnakan dan mengembangkan lembaga dengan lebih profesional, datar, transparan, hierarki yang pendek, serta terdesentralisasi kewenangannya. Penataan kelembagaan diharapkan dapat menciptakan kapasitas yang adaptif, responsif, kreatif dan produktif serta mempertimbangkan rasionalisasi yang obyektif dan masuk akal, hasil analisis jabatan dan analisis beban kerja, prinsip yang efisien dan efektif (*rightsizing*), akuntabilitas serta sistem pemerintahan yang baik. Penyelenggaraan pemerintahan suatu negara akan berjalan dengan baik apabila didukung oleh lembaga-

⁵⁸ Hyronimus Rowa, *Op.cit.*, hlm. 128

⁵⁹ Bach and Wegrich, 2018, *The Blind Spots of Public Bureaucracy and the politics of NonCoordination*, Palgrave Macmillan, Switzerland, hlm. 3

lembaga negara yang saling berhubungan satu sama lain sehingga merupakan satu kesatuan dalam mewujudkan nilai-nilai kebangsaan dan perjuangan negara sesuai dengan kedudukan, peran, kewenangan dan tanggung jawabnya masing-masing.⁶⁰

Permasalahan yang timbul dari implementasi penataan kelembagaan ini sebagaimana yang terjadi dilapangan berupa *overlap* dalam pelaksanaan tugas, pokok dan fungsi antar organisasi, sulitnya koordinasi, terjadi pemborosan penggunaan sumber daya, adanya potensi konflik antarsatuan kerja perangkat daerah karena kepentingan sektoralnya, inefisiensi dalam pelayanan publik, hilangnya jabatan dan fasilitas yang melekat pada jabatan itu, masalah penataan pegawai, penempatan pejabat yang tidak sesuai dengan latar belakang pendidikannya dan terjadinya pengisian jabatan struktural oleh pejabat non struktural, munculnya resistensi dari kalangan birokrat, kurang transparansi penyelenggaraan pemerintahan. Karena itu dengan penataan kelembagaan diharapkan dapat meminimalkan masalah.

Kelembagaan menurut Koentjaraningrat (1997) dalam Hayyah (2010) menunjuk kepada sesuatu yang bersifat mantap (*established*) yang hidup (*constitued*) di dalam masyarakat.⁶¹ Kelembagaan sebagai suatu sistem organisasi formal dimunculkan pertama sekali oleh Max

⁶⁰ RI, LAN, 2003, *SANKRI Buku I Prinsip-Prinsip Penyelenggaraan Negara*, Perum Percetakan Negara RI, Jakarta, hlm. 54.

⁶¹ Hayyah, "Kelembagaan Organisasi dan Kepemimpinan", [http://hayyah08.student.ipb.ac.id/2010/06/21/kelembagaan-organisasi-dan-kepe-mimpinan/June 21st, 2010](http://hayyah08.student.ipb.ac.id/2010/06/21/kelembagaan-organisasi-dan-kepe-mimpinan/June%2021st,%202010) diakses paad 8 Januari 2024

Weber pada tahun 1947, menurutnya kelembagaan merupakan tipe ideal bagi semua organisasi formal. Max Weber mendefinisikan kelembagaan sebagai suatu bentuk organisasi yang ditandai oleh hierarki, spesialisasi peranan, dan tingkat kompetensi yang tinggi ditunjukkan oleh para pejabat yang terlatih untuk mengisi peran-peran tersebut.⁶²

Suatu kelembagaan adalah suatu pemantapan perilaku (*ways*) yang hidup pada suatu kelompok orang. Ia merupakan sesuatu yang stabil, mantap, dan berpola, berfungsi untuk tujuan-tujuan tertentu dalam masyarakat. Serta, ditemukan dalam sistem sosial tradisional dan modern, atau bisa berbentuk tradisional dan modern dan berfungsi untuk mengefisienkan kehidupan sosial. Sedangkan, Organisasi merupakan kelompok orang dalam suatu wadah untuk mencapai tujuan bersama, memiliki struktur dan aturan didalamnya.

Ciri organisasi yang mengikuti sistem kelembagaan ini adalah pembagian kerja dan spesialisasi, orientasi impersonal, kekuasaan hirarkis, peraturan-peraturan, karir yang panjang, dan efisiensi. Cita-cita utama dari sistem kelembagaan adalah mencapai efisiensi kerja yang seoptimal mungkin. Menurut Weber, organisasi kelembagaan dapat digunakan sebagai pendekatan efektif untuk mengontrol pekerjaan manusia sehingga sampai pada sarannya, karena organisasi

⁶² Sinambela, 2008, *Reformasi Pelayanan Publik, Teori Kebijakan, dan Implementasi*, Bumi Aksara, Jakarta, hlm. 53

kelembagaan punya struktur yang jelas tentang kekuasaan dan orang yang punya kekuasaan mempunyai pengaruh sehingga dapat memberi perintah untuk mendistribusikan tugas kepada orang lain.

Hal senada diungkapkan oleh Nugroho bahwa kelembagaan dalam praktek dijabarkan sebagai pegawai negeri sipil. Ungkapan ini menekankan pentingnya peran sumber daya manusia dalam konteks kelembagaan.⁶³ Kelembagaan merupakan lembaga yang memiliki kemampuan besar dalam menggerakkan organisasi, karena kelembagaan ditata secara formal untuk melahirkan tindakan rasional dalam sebuah organisasi. Kelembagaan merupakan sarana dan alat dalam menjalankan kegiatan pemerintahan di era masyarakat yang semakin modern dan kompleks.⁶⁴

Secara sederhana penataan dengan kata dasar tata berarti atur-mengatur (*to organize*) dalam kamus Indonesia-Inggris. Sedangkan menurut Baban, dkk, (2006) bahwa penataan kelembagaan dapat diartikan sebagai suatu upaya pemerintah untuk dapat tetap *survive* atau dapat menjalankan kegiatannya.⁶⁵ Sedarmayanti (1999) dalam bukunya *Restrukturisasi dan Pemberdayaan Organisasi* menyatakan bahwa:

“Restrukturisasi organisasi dalam arti sempit meliputi aspek kinerja organisasi, kerjasama operasional, system dan prosedur kerja serta pendelegasian wewenang dan otonomi. Sedangkan restrukturisasi organisasi dalam arti luas, mencakup seluruh aspek yang dimiliki

⁶³ Rian Nugroho Rian, 2004, *Kebijakan Publik Formulasi, Implementasi, dan Evaluasi*, Elex Media Komputindo, Jakarta, hlm. 28.

⁶⁴ Sinambela, *Loc.cit.*

⁶⁵ Baban. S, dkk, 2005, *Desentralisasi dan Tuntutan Penataan Kelembagaan Daerah*, Humaniora, Bandung, hlm. 65

pemerintah/perusahaan yang sangat mempengaruhi produktivitas, yaitu sumber daya manusia, sumber daya keuangan, dan sumber daya lainnya termasuk sarana dan prasarana.”

Penataan kelembagaan yang dilakukan yaitu suatu penataan hubungan antara unit-unit yang juga mengatur cara unit-unit ini bekerja sama untuk mencapai tujuan yang telah disepakati bersama dan menjadi cita-cita bersama. Perubahan terhadap tata penyelenggaraan tentu saja akan membawa berbagai konsekuensi yang cukup signifikan bagi pemerintah sebagai pelaksana penyelenggaraan negara. Perubahan tersebut juga akan mempengaruhi sistem kerja, penggajian, fasilitas, anggaran, dan tata kerja, lingkup bidang pekerjaan dan sebagainya yang pengaturannya akan disesuaikan dengan kebijakan masing-masing lembaga.

1.7 Metode Penelitian

1.7.1 Titik Pandang (*Stand Point*)

Penelitian ini berfokus terhadap penagihan pajak yang dijalankan tidak akan menghapuskan utang pajak yang dimiliki oleh wajib pajak kecuali dilakukan pelunasan. Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) hanya mengubah status hukum wajib pajak, Direktorat Jenderal Pajak tetap menghormati prosedur ini dengan mengikuti hukum acara yang berlaku di Pengadilan Niaga dengan memasukkan tagihan utang pajak yang masih dimiliki oleh Debitur Pailit. Direktorat Jenderal Pajak tetap dapat melaksanakan tindakan

penagihan pajak untuk melindungi penerimaan negara dengan mengubah utang pajak yang dimiliki wajib pajak menjadi pelunasan.

Direktorat Jenderal Pajak tetap memiliki kemampuan untuk melaksanakan tindakan penagihan pajak untuk melindungi penerimaan negara dengan mengubah utang pajak yang dimiliki wajib pajak menjadi pelunasan. Dalam situasi kepailitan, wajib pajak tetap bertanggung jawab atas utang pajak yang harus dibayarnya karena harta boedel pailit tidak mencukupi untuk melunasi seluruh utang pajak. Tindakan penagihan tetap dapat dilakukan bahkan jika wajib pajak mengalami kepailitan hingga utang pajak dinyatakan telah dilunasi.

Antara Aparatur Perpajakan dalam naungan Direktorat Jenderal Pajak, Kurator dalam hal ini yang berada dalam naungan Ikatan Kurator dan Pengurus Indonesia (IKAPI) maupun Asosiasi Kurator dan Pengurus Indonesia (AKPI), dan Juga Hakim Pengawas yang berada dalam naungan Mahkamah Agung tentunya harus berjalan selaras dengan tujuan utama optimalnya penerimaan Negara. Ketiga organ ini harus berjalan bersama dengan tetap menjalankan efektivitas dan juga menjaga eksistensinya untuk memaksimalkan penerimaan Negara karena utang pajak yang timbul karena Perusahaan yang tidak atau kurang dalam memenuhi kewajiban di bidang perpajakan.

1.7.2 Paradigma Penelitian

Sebuah paradigma bisa dipandang sebagai sekumpulan kepercayaan dasar yang berurusan dengan prinsip-prinsip puncak atau pertama. Paradigma mewakili pandangan dunia yang menentukan, bagi pemakainya, sifat dunia, tempat individu di dalamnya, dan rentan hubungan yang dimungkinkan dengan dunia tersebut dan bagian-bagiannya, serta misalnya yang dilakukan oleh kosmologi dan teologi.⁶⁶

Paradigma sejatinya merupakan suatu sistem filosofis *payung* yang meliputi Ontologi, Epistemologi, dan Metodologi tertentu. Masing-masingnya terdiri dari serangkaian “*believe dasar*” atau *world view* yang tidak dapat begitu saja dipertukarkan dengan “*believe dasar*” atau *world view* dari Ontologi, Epistemologi, dan Metodologi paradigma lainnya.⁶⁷

Paradigma dalam penelitian ini menggunakan Post Positivisme (*post positivism*). Paradigma ini lebih menekankan pada penjelasan-penjelasan atau deskripsi kualitatif bukan kuantitatif.⁶⁸ Paradigma post positivisme juga beranggapan bahwa realitas bersifat subyektif dan jamak serta pengetahuan bersifat tidak bebas nilai.

⁶⁶ Norman K Denzin, dan Yvonna S Lincon, 2009, *Hand Book of Qualitative Research*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, hlm. 132 – 133.

⁶⁷ Erlyn Indarti, 2010, *Diskresi dan paradigma sebuah telaah filsafat hukum*, disampaikan pada upacara pengukuhan jabatan Guru Besar dalam Filsafat hukum pada Universitas Diponegoro. Hlm. 4.

⁶⁸ Agus Salim, 2001, *Teori dan Paradigma Penelitian Sosial (dari Denzin Guba dan Penerapannya)*, Tiara Wacana, Yogyakarta, hlm. 33.

Paradigma *Post Positivisme* berpendapat bahwa peneliti tidak bisa mendapatkan fakta dari suatu kenyataan apabila peneliti membuat jarak (*distance*) dengan kenyataan yang ada. Hubungan peneliti dan realitas harus bersifat interaktif. Paradigma ini menyatakan bahwa hubungan antara peneliti dengan subjek penelitian yakni manusia tidak terpisah, melainkan interaktif dan subjektifitas seminimal mungkin. *Post Positivisme* menggunakan prinsip triangulasi dengan menggunakan berbagai jenis sumber data dan pendekatan lain.

Post Positivisme merupakan aliran yang memperbaiki kelemahan pada *Positivisme*, di satu sisi sependapat bahwa realitas itu memang nyata ada sesuai hukum alam. Namun pada sisi lain *Post Positivisme* berpendapat bahwa manusia tidak mungkin mendapatkan kebenaran dari realitas apabila peneliti membuat jarak dengan realitas dan tidak terlibat secara langsung dengan realitas. Hubungan antara peneliti dan realitas harus bersifat interaktif, oleh karena itu perlu menggunakan prinsip triangulasi yaitu penggunaan bermacam-macam metode, sumber, dan mengenai kebijakan penataan kelembagaan lembaga penagihan pajak guna mencapai optimalisasi penerimaan negara.

1.7.3 Pendekatan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian yuridis empiris. Penelitian yuridis empiris dimaksudkan merupakan jenis penelitian hukum dengan menggunakan data primer sebagai data utama melalui wawancara di lapangan disamping juga menggunakan data sekunder

yaitu data Pustaka. Penelitian secara lapangan, yang mengkaji ketentuan hukum yang berlaku serta yang telah terjadi di dalam kehidupan masyarakat.⁶⁹ Suatu penelitian yang dilakukan terhadap keadaan sebenarnya atau keadaan nyata yang telah terjadi di masyarakat dengan maksud dengan mengetahui dan menemukan fakta-fakta dan data yang dibutuhkan.⁷⁰

Menurut Abdul Kadir Muhamad, penelitian yuridis empiris adalah “penelitian yang dilakukan dengan meneliti data sekunder terlebih dahulu untuk kemudian dilanjutkan dengan mengadakan penelitian terhadap data primer di lapangan”.⁷¹ Dalam penelitian yuridis, hukum dilihat sebagai norma atau *das sollen*, karena penelitian yuridis merupakan suatu pendekatan yang mengacu pada hukum dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.⁷²

Penelitian empiris dipergunakan untuk menganalisis hukum bukan semata-mata sebagai suatu perangkat aturan perundang-undangan yang bersifat normatif belaka, akan tetapi hukum dilihat sebagai perilaku masyarakat yang menggejala dan memola dalam kehidupan masyarakat, selalu berinteraksi dan berhubungan dengan aspek kemasyarakatan seperti politik, ekonomi, sosial dan budaya.

⁶⁹ Bambang Waluyo, 2002, *Penelitian Hukum Dalam Praktek*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 15

⁷⁰ Ibid, hlm. 15

⁷¹ Muhammad Abdul Kadir, 2004, *Hukum dan Penelitian Hukum*, Citra Aditya, Bandung, hlm. 134

⁷² Soemitro Ronny Hanitijo, 1990, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Jakarta, hlm. 20

Berbagai temuan lapangan yang bersifat individual akan dijadikan bahan utama dalam mengungkapkan permasalahan yang diteliti dengan berpegang pada ketentuan yang normatif. Hukum merupakan variabel independen yang mempengaruhi perilaku masyarakat sebagai variabel dependennya.⁷³

Penelitian hukum empiris adalah suatu metode penelitian hukum yang menggunakan fakta-fakta empiris yang diambil dari perilaku manusia, baik perilaku verbal yang didapat dari wawancara dengan Jurusita Pajak Negara; Kurator; dan Hakim Pengawas maupun perilaku nyata yang dilakukan melalui pengamatan langsung. Penelitian empiris juga digunakan untuk mengamati hasil dari perilaku manusia yang berupa peninggalan fisik maupun arsip.⁷⁴ Penelitian ini diharapkan mampu menjawab secara rinci dan sistematis dan menyeluruh mengenai penataan kelembagaan penagihan pajak untuk optimalisasi penerimaan negara.

Menurut Peter Mahmud Marzuki, terdapat 5 (lima) pendekatan yang dapat digunakan dalam penelitian hukum, yaitu:⁷⁵

- a. Pendekatan kasus (*case approach*);
- b. Pendekatan perundang-undangan (*statute approach*);
- c. Pendekatan historis (*historical approach*);

⁷³ Erry Agus Priyono, 2003, *Materi Perkuliahan Matakuliah Metodologi Penelitian Hukum*, UNDIP, Semarang, hlm. 12.

⁷⁴ Mukti Fajar dan Yulianto Achmad, 2010, *Dualisme Penelitian Hukum Empiris & Normatif*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, hlm. 280.

⁷⁵ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2011 hal. 93.

- d. Pendekatan perbandingan (*comparative approach*);
- e. Pendekatan konseptual (*conceptual approach*).

Metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan kasus (*case approach*). Pendekatan perbandingan system hukum di negara lain. Pendekatan Undang-Undang (*statute approach*) dilakukan dengan menelaah undang-undang dan regulasi yang bersangkutan paut dengan isu hukum yang dibahas.⁷⁶ Pendekatan kasus (*case approach*) yang dilakukan dengan menelaah terhadap kasus-kasus yang berkaitan dengan isu yang dihadapi yang telah menjadi putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.⁷⁷

1.7.4 Sumber Data

Menurut Suharsimi Arikunto, sumber data merujuk pada subjek dari mana data tersebut diperoleh.⁷⁸ Data menjadi bagian penting dalam sebuah penelitian. Perolehan data dari metode penelitian hukum sendiri bisa didapat dari beberapa sumber data. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan sekunder. Data sekunder dalam

⁷⁶ Peter Mahmud Marzuki, 2009, *Metode Penelitian Hukum*, PT Fajar Interpratama, Jakarta, hlm. 93.

⁷⁷ Peter Mahmud Marzuki, 2010, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta, hlm. 94.

⁷⁸ Suharsimi Arikunto, 2006, *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*, Rineka Cipta, Jakarta, hlm. 129

penelitian ini adalah data yang diperoleh dari studi kepustakaan dengan mengumpulkan bahan-bahan (literatur) hukum.⁷⁹

Perbedaan utama antara data primer dan data sekunder adalah bahwa data primer merupakan jenis data yang dikumpulkan langsung oleh peneliti dari sumber utama, sedangkan data sekunder merujuk pada data yang sudah ada yang dihasilkan oleh peneliti sebelumnya.⁸⁰ Data primer dapat diperoleh melalui berbagai cara, seperti kuesioner, wawancara langsung, atau survei.

Menurut Sanusi, data sekunder adalah data yang sudah tersedia dan dikumpulkan oleh pihak lain di luar instansi yang diteliti.⁸¹ Contoh dari data sekunder mencakup data sensus yang diperoleh dari pemerintah atau data perusahaan. Dalam hal ini adalah peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, penerbitan pemerintah, dan berbagai tulisan lainnya yang termasuk dalam bahan hukum primer, sekunder dan tersier yang telah dikemukakan sebelumnya. Data sekunder juga dapat diperoleh dari publikasi pemerintah, situs web, buku, artikel jurnal, dan catatan internal.

Jenis dan sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan sekunder. Data sekunder dalam penelitian ini adalah data yang diperoleh dari studi kepustakaan dengan mengumpulkan

⁷⁹ Soerjono Soekanto, 2015, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta, hlm. 51

⁸⁰ Sugiyono, 2016, *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*, Alfabeta, Bandung, hlm. 225

⁸¹ Anwar Sanusi, 2012, *Metodologi Penelitian Bisnis*, Saemba Empat, Bandung, hlm. 104

bahan-bahan (literatur) hukum.⁸² Bahan-bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini sebagai berikut:

a. Bahan Hukum Primer merupakan bahan hukum yang bersifat autoritatif, yaitu mempunyai kekuatan mengikat. Bahan hukum primer adalah bahan hukum yang mempunyai otoritas yang terdiri dari peraturan perundang-undangan, catatan-catatan resmi atau risalah dalam pembuatan suatu peraturan perundang-undangan dan putusan hakim.⁸³ Bahan hukum primer, yaitu bahan-bahan hukum yang mempunyai kekuatan mengikat⁸⁴ yang berkaitan dengan implementasi penagihan pajak maupun kepailitan dalam konstitusi Indonesia, terdiri dari:

- 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- 2) Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa;
- 3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
- 4) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

⁸² Soerjono Soekanto, 2015, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta, hlm. 43

⁸³ Zainuddin, 2016, *Metode Penelitian Hukum*, Cetakan 8, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 47

⁸⁴ Bambang Sunggono, 2005, *Metode Penelitian Hukum*, Cetakan VII, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 113.

- 5) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.
 - 6) Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 135 Tahun 2023 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.01/2021 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan.
 - 7) Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 184 Tahun 2020 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak.
 - 8) Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 61 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak Atas Jumlah Pajak Yang Masih Harus Dibayar
- b. Bahan Hukum Sekunder adalah bahan hukum yang merupakan pendukung dan memberikan penjelasan atas bahan hukum primer. Bahan hukum sekunder adalah bahan-bahan yang erat hubungannya dengan bahan hukum primer dan dapat membantu menganalisis serta memahami bahan hukum primer.⁸⁵ Bahan hukum sekunder terdiri dari buku-buku, makalah-makalah serta karya ilmiah para sarjana, hasil penelitian, serta jurnal ilmiah yang berhubungan dengan perpajakan.

⁸⁵ Suratman dan Philips Dillah, 2012, *Metode Penelitian Hukum*, Alfabeta, Bandung, hlm.

- c. Bahan Hukum Tersier adalah bahan-bahan yang berisi informasi-informasi hukum yang dapat memperluas wawasan penelitian, serta menjadi bahan pendukung dan memberikan penjelasan atas bahan hukum primer dan hukum sekunder.⁸⁶ Bahan hukum tersier misalnya kamus, ensiklopedia, indeks kumulatif jurnal yang memuat berita atau masalah regulasi perpajakan.⁸⁷

1.7.5 Teknik Pengumpulan Data

Menurut Gulo, metode pengumpulan data adalah aktivitas yang dilakukan guna mendapatkan informasi yang diperlukan dalam rangka mencapai tujuan dari suatu penelitian.⁸⁸ Dalam penelitian ini, penulis menggunakan teknik dalam mengumpulkan data dengan cara Studi Kepustakaan. Penelitian ini juga diperlukan data sekunder yakni data yang didapat dengan cara mempelajari buku-buku referensi kepustakaan berupa buku-buku hukum, berbagai macam peraturan perundang-undangan, dokumentasi dan hasil-hasil penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya, namun bahannya mempunyai relevansi kuat dengan masalah yang diteliti.⁸⁹ Studi kepustakaan yang dilakukan

⁸⁶ Johnny Ibrahim, 2005, *Teori dan Metode Penelitian Hukum Normatif*, Bayumedia Publishing, Malang, hlm. 296

⁸⁷ Ronny Hanityo Soemitro, 2008, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghlmia Indonesia, Jakarta, hlm. 34.

⁸⁸ W. Gulo, 2002, *Metodologi Penelitian*, PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta, hlm. 110

⁸⁹ Zainuddin Ali, 2010, *Metodologi Penelitian Hukum*, Cetatakn II, Sinar Grafika, Jakarta, hlm.107

dalam penelitian ini dilakukan dengan 2 (dua) cara, yaitu secara luar jaringan dan dalam jaringan.

Metode pengumpulan data adalah tata cara atau langkah-langkah peneliti untuk mendapatkan data penelitian. Peneliti harus menggunakan teknik dan prosedur pengumpulan data yang sesuai dengan jenis data yang dibutuhkan, apakah data berbentuk kualitatif atau kuantitatif.⁹⁰ Pengumpulan data yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah studi kepustakaan. Pengumpulan data untuk penelitian ini adalah studi terhadap dokumen yang bersumber dari bahan hukum primer, sekunder, dan tersier.

Penelitian bahan hukum primer dilakukan dengan penelitian bahan-bahan hukum yang mengikat seperti Pancasila, UUD NRI Tahun 1945, Undang-Undang tentang Perpajakan Indonesia berlaku. Penelitian bahan hukum sekunder adalah penelitian bahan-bahan hukum yang menjelaskan bahan hukum primer yang telah disebut di atas. Bahan hukum sekunder ini mencakup buku literatur, hasil penelitian terdahulu, pendapat para sarjana, doktrin para ahli dalam Hukum khususnya Hukum Administrasi Negara, majalah, surat kabar, karya tulis ilmiah, jurnal, dan bahan pendukung lainnya.

Penelitian bahan hukum tersier adalah penelitian hukum yang memberikan petunjuk maupun penjelasan atas bahan hukum primer maupun bahan hukum sekunder. Bahan hukum tersier ini berupa kamus

⁹⁰ Bambang Sunggono, *Ibid*, hlm. 178.

hukum, kamus bahasa asing, kamus besar bahasa Indonesia, ensiklopedia, dan lain sebagainya.

Tidak hanya itu, teknik pengumpulan data lainnya adalah dengan studi lapangan (*field research*). Studi lapangan adalah teknik pengumpulan data yang melibatkan wawancara dengan responden yang terkait dengan pokok permasalahan yang diteliti.⁹¹ Wawancara adalah metode pengumpulan data yang melibatkan interaksi langsung antara pewawancara dan responden. Dalam proses wawancara, terjadi interaksi antara kedua belah pihak.⁹² Kemudian, studi kepustakaan digunakan untuk mengumpulkan data yang berasal dari arsip dan dokumen yang relevan dengan penelitian, baik yang berada di lokasi penelitian maupun di luar lokasi penelitian tetapi memiliki keterkaitan dengan penelitian tersebut.⁹³

Metode wawancara ini dilakukan untuk mendukung data sekunder yang telah diperoleh. Wawancara ini dilakukan dengan narasumber antara lain, Direktorat Jenderat Perpajakan, Kurator, dan Hakim Pengawas.

⁹¹ Husaini Usma, 2001, *Metodologi Penelitian Sosial*, PT. Bumi Aksara, Jakarta, hlm 81.

⁹² Abdurrahman, Fatoni., 2006, *Metodologi Penelitian dan Tehnik Penyusunan Skripsi*, PT. Rineka Cipta, Jakarta, hlm. 92

⁹³ S. Margono, 2010, *Metodologi Penelitian Pendidikan*, PT. Rineka Cipta, Jakarta, hlm. 144

1.7.6 Teknik Analisis Data

Analisis ini dapat dirumuskan sebagai suatu proses penguraian secara sistematis dan konsisten terhadap gejala-gejala tertentu.⁹⁴ Analisis bahan hukum adalah bagaimana memanfaatkan sumber-sumber bahan hukum yang telah terkumpul untuk digunakan dalam memecahkan permasalahan dalam penelitian ini. Dasar dari penggunaan analisis secara normatif, dikarenakan bahan-bahan hukum dalam penelitian ini mengarah pada kajian-kajian yang bersifat teoritis dalam bentuk asas-asas hukum, konsep-konsep hukum, serta kaidah-kaidah hukum.

Bahan-bahan hukum yang telah berhasil dikumpulkan dilakukan analisis deskripsi. Teknik deskripsi yakni menguraikan (mengabstraksikan) suatu fenomena apa adanya atau posisi dari proposisi-proposisi hukum dan non-hukum yang dijumpai.

Metode analisis data dalam penelitian ini, dengan mengolah secara sistematis bahan-bahan penelitian untuk dikaji secara komprehensif. Penelitian ini akan dianalisis secara kualitatif, yaitu menganalisis data dengan cara memaparkan secara terperinci dan tepat perihal fenomena tertentu terkait dengan Penelitian hukum ini. Kualitatif adalah menganalisis pemaparan hasil-hasil Penelitian yang sudah disistematisasikan tersebut dengan kajian dari teori-teori hukum

⁹⁴ Soerjono Soekanto, 2002, *Pengantar Penelitian Hukum*, Universitas Indonesia Press, Jakarta, hlm. 1

dan hukum positif. Hal ini guna menjelaskan permasalahan penelitian hukum dengan kalimat yang logis, bersifat ilmiah dan mudah dipahami.

Data yang telah terkumpul melalui kegiatan pengumpulan data belum memberikan arti apa-apa bagi tujuan suatu penelitian. Penelitian belum dapat ditarik kesimpulan bagi tujuan penelitiannya, sebab data itu masih merupakan data mentah dan masih diperlukan usaha atau upaya untuk mengolahnya. Proses yang dilakukan adalah dengan memeriksa, meneliti data yang telah diperoleh untuk menjamin apakah data dapat dipertanggungjawabkan sesuai dengan kenyataan. Setelah data diolah dan dirasa cukup maka selanjutnya disajikan dalam bentuk narasi dan dalam bentuk deskriptif, gambar, dan atau tabel.

Setelah data terkumpulkan maka dalam pengolahan data dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

a. Pemeriksaan Data (*editing*)

Pemeriksaan data adalah membenaran apakah data yang terkumpul melalui studi pustaka, dokumentasi sudah dianggap relevan dengan masalah, jelas, tidak berlebihan, dan tanpa kesalahan.

b. Rekonstruksi data (*reconstructing*)

Rekonstruksi data adalah menyusun ulang data secara teratur, berurutan dan logis, sehingga mudah dipahami dan interpretasikan.

c. Penyusunan dari sistematis data (*constructing/systematizing*)

Penyusunan atau sistematisasi data adalah mengelompokkan secara sistematis data yang sudah diedit dan diberi tanda menurut Klasifikasi data dan urutan masalah.⁹⁵ Setelah diperoleh data yang diperlukan, untuk mengelola dan menganalisis data dalam penelitian ini mempergunakan metode analisis data kualitatif,⁹⁶ yaitu data yang tidak berbentuk angka, tetapi berupa serangkaian informasi yang digali dari hasil penelitian tetapi masih berupa fakta-fakta verbal atau masih dalam bentuk keterangan-keterangan saja.

Analisis data kualitatif dengan cara memperoleh data-data yang teoritis, yaitu dengan mengumpulkan data-data baik data primer, data sekunder, dan data tersier, kemudian penulis akan menganalisisnya dalam usaha mencari jawaban atas masalah yang diangkat dalam penelitian ini, sehingga dapat diambil suatu kesimpulan akhir. Setelah data terkumpul selanjutnya dianalisis dengan menggunakan metode induksi⁹⁷ untuk memperoleh kesimpulan umum.

Analisis data kualitatif adalah suatu teknik yang menggambarkan dan menginterpretasikan data data yang telah terkumpul sehingga memperoleh gambaran secara umum dan

⁹⁵ Sutrisno Hadi, 1995, *Methodologi Research*, Yayasan Penerbitan Fakultas Psikologi, UGM, Yogyakarta, hlm. 36

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ *Ibid.*, hlm.42

menyeluruh tentang keadaan yang sebenarnya melalui tahap tahap konseptualisasi, kategorisasi, relasi dan eksplanasi. Selanjutnya, dilakukan analisis secara deskriptif adalah metode penelitian yang dilakukan dengan cara mengumpulkan data sesuai dengan keadaan sebenarnya, kemudian data tersebut disusun, diolah, dan dianalisis untuk memberikan gambaran tentang masalah yang sedang diteliti. Metode deskriptif digunakan untuk menggambarkan masalah yang sedang terjadi pada saat penelitian dilakukan, dengan tujuan untuk mendeskripsikan kejadian sebagaimana adanya.

1.7.7 Teknik Validasi Data

Data yang diperoleh kemudian dilakukan pengolahan melalui *editing*, sehingga data yang disajikan tidak lagi berbentuk mentah. Penyajian data dilakukan sesuai dengan kronologis dengan sistematis sesuai materi-materi pembahasan. Penyajian data ini dimaksud untuk mengungkapkan penemuan-penemuan dalam kajian perundang-undangan, sehingga akan diperoleh laporan penelitian yang dapat dipertanggungjawabkan kevaliditasannya.

1.8 Orisinalitas Penelitian

Keaslian penelitian dapat diartikan bahwa masalah yang dipilih belum pernah diteliti oleh peneliti sebelumnya atau harus dinyatakan dengan tegas bedanya dengan penelitian yang sudah pernah dilakukan.⁹⁸ Peneliti melakukan penelusuran pustaka ditemukan beberapa penelitian yang memiliki relevansi terhadap proposal yang disusun. Berdasarkan penelusuran peneliti di berbagai, baik Perguruan Tinggi Swasta maupun Negeri yang membahas mengenai tanggung jawab wajib pajak dalam keadaan Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU).

Dalam penelitian ini mengandung kebaruan dan keaslian sesuai dengan asas keilmuan yang dapat dipertanggung jawabkan secara akademis. Berbeda dengan bidang kajian peneliti yang memiliki kebaruan mengenai topik penelitian, rumusan permasalahan, pendekatan teori yang digunakan untuk memecahkan permasalahan penelitian, hasil akhir dari penelitian, seperti tersaji pada tabel di bawah ini.

Tabel 1. 2 Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti	Judul	Fokus Studi	Kebaruan Studi
1.	Achmad Hizazi, 2018, Program Pascasarjana Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis	Determinan dan Pengaruh Persistensi Penghindaran Pajak Terhadap Kualitas Laba dengan Moderasi <i>Corp</i>	Persistensi penghindaran pajak berpengaruh negatif terhadap persistensi laba dan kualitas akrual. Tata kelola menurunkan pengaruh persistensi penghindaran pajak	penataan kelembagaan dalam penagihan utang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara

⁹⁸ Maria SW Sumardjono, 2001, *Pedoman Pembuatan Usulan Penelitian*, Gramedia, Jakarta, hlm. 18.

	Universitas Indonesia.	<i>orate Governance.</i>	terhadap persistensi laba.	
2.	Abdul Basir, 2021, Disertasi, Program Studi Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya Jakarta	Ultimum Remedium Dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan Dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara.	Pertanggungjawabana pidana terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan harus bersifat integratif, selain untuk penegakan hukum (represif), pencegahan (preventif) dan juga untuk upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara (restoratif).	Penataan kelembagaan dalam penagihan utang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara.
3.	Nanang Solihin, 2018, Disertasi Program Doktor Hukum Fakultas Hukum Universitas Pasundan	Harmonisasi Sanksi Pidana Perpajakan Indonesia Dengan KUH-Pidana Dalam Rangka Pengembangan Hukum Perpajakan Indonesia	Harmonisasi pengaturan sanksi pidana bagi pelaku tindak pidana perpajakan menurut UU Perpajakan di Indonesia dikaitkan dengan ketentuan dalam KUH Pidana dan konsep penegakkan hukum pidana bagi efektivitas sanksi pidana perpajakan.	Sinergitas kelembagaan dengan penataan kelembagaan dalam penagihan utang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara.
4.	Suparno, 2023, Disertasi Program Studi Hukum Program Doktor Fakultas Hukum Universitas 17 Agustus	Formulasi Regulasi Pengawasan Kegiatan Ekonomi dan Indentifikasi Wajib Pajak Berbasis Informasi <i>Geospasial</i>	Mengembangkan formulasi regulasi pengawasan kegiatan ekonomi dan identifikasi wajib pajak, berdasarkan Pasal 35 A UU KUP mengharuskan setiap Instansi Pemerintah,	Mengembangkan formulasi penataan kelembagaan dalam penagihan utang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara.

	1945 Semarang		Lembaga, Asosiasi, dan Pihak Lain memberikan data perpajakan kepada DJP. Data yang dikumpulkan dapat diintegrasikan dengan Big Data dalam sistem Informasi Geospasial Tematik (IGT) untuk meningkatkan layanan pemerintahan dan aspek kehidupan masyarakat.	
5.	Yeheskiel Minggus Tiranda, 2009, Disertasi Program Studi Ilmu Hukum Program Pasca Sarjana Universitas Airlangga Surabaya	Hak Preferensi Negara atas Utang Pajak dalam Aturan Hukum di Indonesia	Hak Preferensi Negara atas Utang Pajak yang didasarkan pada ketentuan perpajakan di Indonesia, berpotensi menimbulkan sengketa hukum karena penerapan ketentuan perpajakan akan berbenturan dengan aturan hukum di luar ketentuan perpajakan.	Menguji beberapa ketentuan hukum yang berlaku terhadap hak preferen negara dalam menagih utang pajak.

Sumber Data: Penelusuran Disertasi Pada PTN/PTS Tahun 2023.

Berdasarkan tabel di atas, menunjukkan bahwa adanya perbedaan antara penelitian yang dilakukan dalam penelitian disertasi ini dan penelitian sebelumnya. Penelitian disertasi ini berfokus terhadap penataan kelembagaan

dalam penagihan utang pajak mengingat penting dan sentralnya peran pajak, sehingga dapat mewujudkan optimalisasi penerimaan negara.

Achmad Hizazi, 2018, Disertasi Program Pascasarjana Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia. Determinan dan Pengaruh Persistensi Penghindaran Pajak Terhadap Kualitas Laba dengan Moderasi *Corporate Governance*. Persistensi penghindaran pajak berpengaruh negatif terhadap persistensi laba dan kualitas akrual. Tata kelola menurunkan pengaruh persistensi penghindaran pajak terhadap persistensi laba. Perbedaannya persistensi penataan kelembagaan dalam penagihan utang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara.

Abdul Basir, 2021, Disertasi, Program Studi Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya Jakarta. *Ultimum Remedium Dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan Dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara*. Pertanggungjawaban pidana terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan harus bersifat integratif, selain untuk penegakan hukum (represif), pencegahan (preventif) dan juga untuk upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara (restoratif). Perbedaannya penataan kelembagaan dalam penagihan utang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara.

Nanang Solihin, 2018, Disertasi, Program Doktor Hukum Fakultas Hukum, Universitas Pasundan. *Studi Harmonisasi Sanksi Pidana Perpajakan Indonesia Dengan KUH-Pidana Dalam Rangka Pengembangan Hukum Perpajakan Indonesia*. Pengaturan sanksi bagi pelaku tindak pidana

perpajakan Berbasis Informasi *Geospasial*. Perbedaannya adalah harmonisasi dengan penataan kelembagaan dalam penagihan utang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara.

Suparno, 2023, Disertasi Program Studi Hukum Program Doktor Fakultas Hukum Universitas 17 Agustus 1945 Semarang. Formulasi Regulasi Pengawasan Kegiatan Ekonomi dan Identifikasi Wajib Pajak Berbasis Informasi *Geospasial*. Fokus studinya adalah mengembangkan formulasi regulasi pengawasan kegiatan ekonomi dan identifikasi wajib pajak, berdasarkan Pasal 35 A UU KUP mengharuskan setiap Instansi Pemerintah, Lembaga, Asosiasi, dan Pihak Lain memberikan data perpajakan kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Perbedaannya adalah mengembangkan formulasi penataan kelembagaan dalam penagihan utang pajak untuk optimalisasi penerimaan negara.

Yehekiel Minggu Tiranda, 2009, Disertasi Program Studi Ilmu Hukum Program Pasca Sarjana Universitas Airlangga Surabaya dengan Judul Hak Preferensi Negara atas Utang Pajak dalam Aturan Hukum di Indonesia. Fokus studinya adalah Hak Preferensi Negara atas Utang Pajak yang didasarkan pada ketentuan perpajakan di Indonesia, berpotensi menimbulkan sengketa hukum karena penerapan ketentuan perpajakan akan berbenturan dengan aturan hukum di luar ketentuan perpajakan. Perbedaannya adalah menguji beberapa ketentuan hukum yang berlaku terhadap hak preferen negara dalam menagih utang pajak.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Hakikat Pajak

2.1.1 Definisi Pajak

Dalam Kamus Hukum Edisi Lengkap Bahasa Belanda-Indonesia, definisi pajak diartikan sebagai padanan dari kata *belasting* (Belanda), *burdening/taxation/rating* (Inggris).⁹⁹ Dalam Kamus Hukum Belanda-Indonesia, *belasting* dijelaskan sebagai (per)pajak(an), fiscal.¹⁰⁰ Sinonim dari kata pajak meliputi *tax, taxation, duty, revenue, levy, excise, impost, contribution, lot, scot, gild, cess* (Inggris), *steuer* (Jerman), *tax* (Latin), *Fiscales* (Prancis), *Impuesto* (Spanyol)¹⁰¹

Dalam Kamus Istilah Hukum Belanda-Indonesia edisi Bahasa Indonesia, *belasting* diterjemahkan sebagai pajak, yaitu pungutan yang dikenakan oleh pemerintah kepada rakyatnya untuk membiayai pengeluaran pemerintah.¹⁰² Istilah ini umumnya digunakan untuk menggambarkan pungutan yang ditujukan untuk kebutuhan umum masyarakat, sedangkan pungutan untuk keperluan khusus terkait penggunaan barang tertentu atau jasa disebut retribusi.

⁹⁹ V. P. Puspa, 2007, *Kamus Hukum Edisi Lengkap Bahasa Belanda Indonesia Inggris*, Aneka Ilmu, Semarang, hlm. 124.

¹⁰⁰ Marjanne Termorshuizen, 2002, *Kamus Hukum Belanda Indonesia*, Djembatan, Jakarta, hlm. 41.

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² Fockema Andreae, 2003, *Kamus Istilah Hukum Belanda-Indonesia*, Binacipta, Bandung, hlm. 44.

Menurut Purwardarminta dalam Kamus Umum Bahasa Indonesia, pajak didefinisikan sebagai iuran wajib yang harus dibayar oleh rakyat sebagai kontribusi kepada negara (provinsi, kota praja, dan sebagainya). Pajak memiliki berbagai jenis berdasarkan dasar pemungutannya, seperti pajak tanah (bumi), jalan, kekayaan, kendaraan, pembangunan, pendapatan (penghasilan, pencairan), peralihan, perseroan, radio, tontonan, upah, dan sebagainya.¹⁰³ Pajak merupakan pungutan yang dilakukan oleh pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan, yang hasilnya digunakan untuk membiayai pengeluaran umum pemerintah. Pembayaran pajak tidak memberikan balas jasa secara langsung kepada pembayar, dan pelaksanaannya dapat dipaksakan jika diperlukan.¹⁰⁴

Definisi pajak menurut beberapa ahli didefinisikan sebagai berikut:¹⁰⁵

a. M.J.H. Smeets

Pajak didefinisikan sebagai prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum dan dapat dipaksakan, tanpa adanya kontra-prestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual. Pajak ini bertujuan untuk membiayai pengeluaran pemerintah.

¹⁰³ J.M. Echols dan Hassan Shadily, 2006, *Kamus Inggris-Indonesia*, Gramedia, Jakarta, hlm. 695.

¹⁰⁴ H.A.W Widjaja, 2002, *Percontohan Otonomi Daerah di Indonesia*, Rineka Cipta, Jakarta, hlm. 33.

¹⁰⁵ R.S. Brotodihardjo, 2013, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung, hlm. 3-6.

b. P.J.A. Adriani

Pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan, yang terutang oleh pihak yang wajib membayarnya sesuai dengan peraturan-peraturan yang berlaku. Pajak ini tidak memberikan prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk, dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum terkait tugas negara dalam menyelenggarakan pemerintahan.

c. Soeparman Soemahamidjaja

Pajak diartikan sebagai iuran wajib berupa uang atau barang yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum. Pajak ini digunakan untuk menutup biaya produksi barang dan jasa kolektif dalam rangka mencapai kesejahteraan umum.

d. Timbul Hamonangan Simanjuntak dan Mukhlis

Pajak diidentifikasi sebagai salah satu sumber pendapatan utama bagi negara, yang memainkan peran krusial dalam mendukung pendanaan pembangunan serta mencerminkan kemandirian ekonomi. Dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), pajak diakui sebagai salah satu elemen penting dari Penerimaan Negara.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Timbul Hamonangan Simanjuntak dan Mukhlis, 2012, *Dimensi Ekonomi Perpajakan dalam Pembangunan Ekonomi*, Raih Asa Sukses, Jakarta, hlm. 12

Beberapa ahli lainnya juga mendefinisikan pajak, seperti Rochmat Soemitro yang menyatakan bahwa pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan, tanpa menerima jasa timbal balik yang langsung dapat ditunjukkan. Pajak ini digunakan untuk membiayai pengeluaran umum.¹⁰⁷ N. J. Feldmann dalam bukunya *De overheidsmiddelen van Indonesia* (Leiden, 1949) menyebutkan bahwa:

*"Belastingen zijn aan de Overheid (volgens algemene, door haar vastgestelde normen) verschuldigde afdwingbare prestaties, waargeen tegenprestatie tegenover staat en uitsluitend dienen tot dekking van publieke uitgaven."*¹⁰⁸

Terjemahan bebas:

“pajak adalah prestasi wajib kepada pemerintah menurut norma-norma umum yang ditetapkan oleh pemerintah, yang tidak memberikan kontra-prestasi dan semata-mata digunakan untuk menutupi pengeluaran publik”

Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada penguasa menurut norma-norma yang ditetapkannya secara umum, tanpa adanya kontra-prestasi, dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum. Sommerfeld mengartikan pajak sebagai:

“Pengalihan sumber daya yang wajib dilakukan dari sektor swasta kepada sektor pemerintah berdasarkan peraturan, tanpa imbalan kembali yang langsung dan seimbang, agar pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugasnya dalam menjalankan pemerintahan.”¹⁰⁹

¹⁰⁷ Rachmad Soemitro, 2006, *Asas dan Perpajakan 1*, Rafika Aditama, Bandung, hlm. 1.

¹⁰⁸ Erly Suandy, 2011, *Hukum Pajak*, Edisi 5, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 8

¹⁰⁹ Muqodim, 2009, *Perpajakan Buku Satu*, UII Press, Yogyakarta, hlm. 1.

Adriani menjelaskan bahwa:

“Pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan, terutang oleh yang wajib membayarnya menurut undang-undang, tanpa mendapatkan prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk, dan berguna untuk membiayai pengeluaran umum terkait dengan tugas-tugas negara dalam menyelenggarakan pemerintahan.”¹¹⁰

Dari perspektif ekonomi, pajak dipahami sebagai beralihnya sumber daya dari sektor privat kepada sektor publik. Pemahaman ini menunjukkan bahwa pajak menyebabkan dua situasi: pertama, berkurangnya kemampuan individu dalam menguasai sumber daya untuk kepentingan barang dan jasa; kedua, meningkatnya kemampuan keuangan negara dalam penyediaan barang dan jasa publik yang dibutuhkan masyarakat.¹¹¹

Menurut Pasal 23 A UUD NRI Tahun 1945, "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang". Pajak menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, adalah pungutan wajib, biasanya berupa uang, yang harus dibayar oleh penduduk sebagai sumbangan wajib kepada negara atau pemerintah sehubungan dengan pendapatan, pemilikan, harga beli barang, dan sebagainya. Pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan dan terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, tanpa mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk, dan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran

¹¹⁰ Waluyo, 2011, *Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 2

¹¹¹ Adrian Sutedi, 2013, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 1

umum terkait dengan tugas negara dalam menyelenggarakan pemerintahan.¹¹²

Dari sudut pandang ekonomi, pajak merupakan penerimaan negara yang digunakan untuk mengarahkan kehidupan masyarakat menuju kesejahteraan serta sebagai motor penggerak ekonomi masyarakat. Dari sudut pandang hukum, pajak merupakan masalah keuangan negara, sehingga diperlukan peraturan-peraturan untuk mengatur masalah keuangan tersebut.

Dari sudut pandang keuangan, pajak dipandang sebagai bagian yang sangat penting dalam penerimaan negara. Sedangkan dari sudut pandang sosiologi, pajak ditinjau dari segi dampaknya terhadap masyarakat, baik dari segi pungutannya maupun hasil yang disampaikan kepada masyarakat.¹¹³

Secara umum, pajak dapat didefinisikan sebagai peralihan kekayaan dari rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin, dengan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang menjadi sumber utama pembiayaan investasi publik.

¹¹² Mardiasmo, 2004, *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*, Penerbit Andi, Yogyakarta, hlm. 19.

¹¹³ *Ibid*, hlm. 22.

2.1.2 Prinsip-prinsip dalam Pengenaan Pajak

Menurut Adam Smith, pengenaan pajak wajib memenuhi empat prinsip berikut:

a. Kesamaan dan keadilan (*equality and equity*)

Prinsip kesamaan mengandung arti bahwa orang dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama, yang berarti tidak ada diskriminasi. Wajib pajak yang berada dalam kondisi serupa akan diperlakukan sama dan dikenakan pajak dengan jumlah yang sama. Prinsip keadilan mengharuskan bahwa beban pajak disesuaikan dengan kemampuan relatif setiap wajib pajak. Pengertian keadilan ini bersifat relatif dan bergantung pada konteks tempat, waktu, dan ideologi yang mendasari.

b. Kepastian (*certainty*)

Prinsip kepastian berarti bahwa pajak harus tegas, jelas, dan pasti bagi setiap wajib pajak, memastikan adanya kepastian hukum. Kepastian hukum diwujudkan melalui undang-undang yang tegas, jelas, dan tidak ambigu, sehingga menghindari penafsiran yang berbeda-beda dan memudahkan administrasi pajak.

c. Kenyamanan pembayaran (*convenience of payment*)

Prinsip kenyamanan pembayaran berarti pajak dipungut pada saat yang tepat, misalnya ketika wajib pajak memiliki uang, sehingga memberikan kenyamanan dan tidak memberatkan wajib pajak.

d. Pemungutan ekonomi (*economics of collection*)

Prinsip ini mengharuskan bahwa biaya pemungutan pajak harus lebih kecil dibandingkan dengan penerimaan pajak itu sendiri, atau dengan kata lain, efisien. Jika biaya pemungutan lebih besar dari penerimaannya, maka akan terjadi kerugian atau ketidakefisienan.

Dengan memenuhi keempat prinsip ini, sistem perpajakan diharapkan dapat berfungsi secara adil, jelas, nyaman, dan efisien, mendukung pemerintah dalam melaksanakan tugasnya tanpa membebani masyarakat secara berlebihan.

2.1.3 Sistem Perpajakan

Mangkoesebroto mengemukakan bahwa sistem pajak yang baik harus memenuhi kriteria berikut:¹¹⁴

a. Kepastian

Kriteria ini terkait dengan kebutuhan akan kepastian bagi investor mengenai besarnya pajak yang harus dibayar, mengingat aktivitas investasi memerlukan biaya besar dan penuh risiko.

b. Biaya Administrasi yang minimal

Biaya administrasi untuk melaksanakan jenis pajak harus diusahakan seminimal mungkin. Biaya ini mencakup biaya pemungutan dan pengenaan pajak, yang dapat berbeda tergantung pada jenis pajak dan siapa wajib pajaknya. Misalnya, biaya administrasi

¹¹⁴ R. S. Brotodihardjo, 2003, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, hlm. 67.

pajak penjualan kepada produsen berbeda dengan pajak penjualan kepada pengecer.

c. Pelaksanaan (*enforcement*)

Sistem pajak yang baik harus dapat dilaksanakan dan dipaksakan. Pemerintah harus mampu meneliti usaha wajib pajak untuk menghindari pajak. Contohnya, pada pajak pendapatan, pemerintah harus dapat meneliti semua pendapatan wajib pajak untuk mencegah penghindaran pajak.

d. Dapat diterima oleh Masyarakat

Sistem pajak harus dapat diterima oleh masyarakat. Jika tidak, akan ada usaha yang lebih besar untuk menghindari pajak. Sistem perpajakan yang baik harus didukung oleh kebijakan pajak (*tax policies*), undang-undang pajak (*tax laws*), dan administrasi pajak (*tax administration*).¹¹⁵

e. Kebijakan Pajak (*tax policies*)

Kebijakan pajak adalah peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang bertujuan untuk mencapai tujuan di luar bidang keuangan. Kebijakan ini sering disebut kebijakan fiskal. Menurut Soemitro Djojohadikusumo¹¹⁶, kebijakan pajak adalah alat pembangunan yang bertujuan untuk membentuk dana investasi publik dan menyalurkan tabungan masyarakat ke sektor produktif.

¹¹⁵ H. Rosdiana dan R. Tarigan, 2005, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, PT Raja Grafindo, Jakarta, hlm. 93-100

¹¹⁶ Soemitro Djojohadikusumo dalam Suparno, 2012, *Hukum Pajak: Suatu Sketsa Asas*, Pustaka Magister, Semarang, hlm. 22

f. Undang-Undang Pajak (*Tax Laws*)

Di negara maju maupun berkembang, pajak hanya dapat dipungut berdasarkan undang-undang yang disusun dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat. Ini mencerminkan persetujuan rakyat dalam negara demokratis.

g. Administrasi Pajak (*Tax Administration*)

Administrasi pajak mencakup fungsi, sistem, dan organisasi/kelembagaan. Kualitas dan kuantitas sumber daya manusia adalah tolok ukur kinerja administrasi pajak. Administrasi pajak memegang peranan penting sebagai perangkat penegakan hukum dan *service point* yang memberikan pelayanan prima kepada masyarakat sekaligus menjadi pusat informasi perpajakan. Pelayanan yang optimal dapat membentuk citra baik dan menghindarkan masyarakat dari sikap *taxphobia*.

2.1.4 Jenis-Jenis Pajak

Pajak dapat dibedakan menurut berbagai golongan, dengan rincian sebagai berikut:¹¹⁷

¹¹⁷ Siti Resmi, 2017, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi 10, Salemba Empat, Jakarta, hlm.

a. Berdasarkan golongannya

1) Pajak Langsung

Pajak yang harus dipikul atau ditanggung sendiri oleh wajib pajak dan tidak dapat dilimpahkan atau dibebankan kepada orang lain atau pihak lain.

2) Pajak Tidak Langsung

Pajak yang pada akhirnya dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain atau pihak ketiga.

b. Berdasarkan sifatnya

1) Pajak Subjektif

Pajak yang pengenaannya memperhatikan keadaan pribadi wajib pajak atau keadaan subjeknya.¹¹⁸

2) Pajak Objektif

Pajak yang pengenaannya memperhatikan objeknya yang mengakibatkan timbulnya kewajiban membayar pajak.¹¹⁹

c. Berdasarkan wewenang pemungutannya

1) Pajak Negara

Pajak Negara merupakan pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah

¹¹⁸ Munawar Ismail, "Pendapatan Asli Daerah Dalam Otonomi Daerah", *Jurnal Universitas Brawijaya*, Malang, 2001, hlm. 61.

¹¹⁹ Hadi Irmawan, 2006, *Pengantar Perpajakan*, Bayumedia, Malang, hlm. 34.

tangga negara. Pajak Negara yang berlaku di Indonesia sampai saat ini adalah:¹²⁰

- a) Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN &PPn BM);
 - b) Pajak Penghasilan (PPh);
 - c) Pajak Bumi dan Bangunan (PBB);
 - d) Bea Materai;
 - e) Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).
- 2) Pajak Daerah

Pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah, baik daerah tingkat I maupun daerah tingkat II, dan digunakan untuk membiayai rumah tangga daerah masing-masing. Dasar hukum pengenaan pajak daerah adalah Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009. Pajak daerah merupakan kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan, bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, tanpa imbalan langsung, dan digunakan untuk keperluan daerah demi kemakmuran rakyat.

¹²⁰ *Ibid.*, hlm. 37.

d. Berdasarkan tingkat pemerintah daerah

1) Pajak Provinsi

Pajak yang dipungut oleh pemerintah provinsi.

Contohnya:¹²¹

- a) Pajak Kendaraan Bermotor yaitu pajak atas kepemilikan dan/atau penguasaan kendaraan bermotor.
- b) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor adalah pajak atas penyerahan hak milik kendaraan bermotor.
- c) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor adalah pajak atas penggunaan bahan bakar kendaraan bermotor.
- d) Pajak Air Permukaan adalah pajak atas pengambilan dan pemanfaatan air permukaan.
- e) Pajak Rokok adalah pungutan atas cukai rokok yang dipungut oleh pemerintah.

2) Pajak Kabupaten/kota

Pajak yang dipungut oleh pemerintah kabupaten atau kota. Contohnya:¹²²

- a) Pajak Hotel
- b) Pajak Restoran

¹²¹Marihot P. Siahaan, 2004, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban, dan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 25.

¹²² Rachmad Soemitro, 2002, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, hlm. 77.

- c) Pajak Hiburan
- d) Pajak Reklame
- e) Pajak Penerangan Jalan
- f) Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan
- g) Pajak Parkir
- h) Pajak Air Tanah
- i) Pajak Sarang Burung Walet
- j) Pajak Bumi dan Bangunan Pedesaan dan Perkotaan
Bangunan
- k) Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

2.1.5 Fungsi Pajak

Safri Nurmantu menyatakan bahwa fungsi pajak mencakup esensi dan manfaat utama dari pajak itu sendiri.¹²³ Pendapat ini lain dari fungsi pajak itu adalah apa hakikatnya atau untuk apakah pajak itu dipungut.¹²⁴ Pajak dipungut oleh pemerintah terutama untuk memperoleh dana yang digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin pemerintah dan biaya pembangunan. Menurut Thomas Sumarsan, fungsi pajak di negara berkembang, termasuk Indonesia, adalah sebagai berikut:¹²⁵

¹²³ Y. Sri Pudyatmoko, 2009, *Pengantar Hukum Pajak*, Andi, Yogyakarta, hlm. 38

¹²⁴ Safri Nurmantu, 2005, *Pengantar Perpajakan*, Granit, Jakarta, hlm. 30.

¹²⁵ Thomas Sumarsan, 2017, *Perpajakan Indonesia*, Indeks, Jakarta, hlm. 5

- a. Pajak merupakan alat atau instrumen penerimaan negara, artinya pajak menjadi sumber utama penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran negara;
- b. Pajak merupakan alat untuk mendorong investasi artinya pajak digunakan untuk menciptakan iklim investasi yang kondusif melalui berbagai insentif pajak; dan
- c. Pajak merupakan alat redistribusi artinya berperan dalam redistribusi pendapatan untuk mengurangi kesenjangan sosial ekonomi.

Pajak sebagai salah satu penerimaan pemerintah bertujuan untuk membiayai pembangunan yang muaranya diharapkan dapat meningkatkan kesejahteraan umum. Ilyas mengemukakan bahwa pajak memiliki dua fungsi utama, yaitu:¹²⁶

- a. Fungsi *Budgeter*

Fungsi ini berperan di sektor publik dengan tujuan mengumpulkan dana sebanyak mungkin sesuai dengan undang-undang yang berlaku. Dana ini digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara.

- b. Fungsi *Regulerend* (mengatur)

Pajak digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu di luar bidang keuangan, seperti mengatur kegiatan ekonomi atau mendorong perilaku tertentu di masyarakat.

¹²⁶ Hadi Irmawan, 2006, *Pengantar Perpajakan*, Bayu Media, Malang, hlm. 49.

Selain dua fungsi utama tersebut, pajak juga memiliki fungsi tambahan, yaitu:

a. Fungsi demokrasi

Pajak mencerminkan sistem gotong royong dalam masyarakat, termasuk dalam kegiatan pemerintahan dan pembangunan demi kemaslahatan bersama. Pajak mencerminkan partisipasi warga negara dalam pembiayaan negara.

b. Fungsi distribusi

Pajak berperan dalam memastikan pemerataan dan keadilan dalam masyarakat dengan menekankan unsur redistribusi pendapatan.

Pajak di Indonesia tidak hanya berfungsi sebagai sumber pendapatan negara tetapi juga sebagai alat untuk mendorong investasi, alat redistribusi pendapatan, mencerminkan prinsip demokrasi dalam pembiayaan negara, dan memastikan keadilan sosial melalui pemerataan pendapatan. Fungsi-fungsi tambahan ini, meskipun bukan tujuan utama, tetap penting dalam konteks keberlanjutan pembangunan dan kesejahteraan umum.

2.1.6 Unsur-unsur dan Ciri-ciri Pajak

Unsur-unsur pajak adalah elemen yang harus ada agar suatu pungutan dapat disebut sebagai pajak. Unsur-unsur tersebut meliputi:¹²⁷

a. Penguasaan Pemungut Pajak

Adanya otoritas yang berwenang untuk memungut pajak, seperti pemerintah pusat atau daerah;

b. Subjek Pajak

Pihak atau individu yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang;

c. Objek Pajak

Hal atau peristiwa yang dikenakan pajak, seperti penghasilan, properti, atau transaksi;

d. Masyarakat atau Kepentingan Umum

Pajak dipungut untuk kepentingan masyarakat luas, bukan untuk keuntungan individu atau kelompok tertentu;

e. Surat Ketetapan Pajak (SKP)

Dokumen resmi yang menetapkan besarnya pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak;

f. Undang-undang Pajak

Dasar hukum yang mengatur pemungutan pajak, menjamin legalitas dan prosedur pemungutannya.

¹²⁷ Rachmad Soemitro, 2006, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Rafika Aditama, Bandung, hlm. 34.

Ciri-ciri pajak adalah karakteristik yang dapat diamati dari luar dan dikenali melalui panca indra. Ciri-ciri tersebut meliputi:¹²⁸

a. Dipungut oleh Negara

Pajak dipungut oleh pemerintah, baik pusat maupun daerah, berdasarkan undang-undang dan peraturan pelaksanaannya.

b. Tanpa Kontra Prestasi Individu

Pembayaran pajak tidak diikuti dengan kontra prestasi langsung yang dapat ditunjukkan kepada pembayar pajak. Artinya, tidak ada hubungan langsung antara jumlah pajak yang dibayar dengan layanan individu yang diterima.

c. Kontra Prestasi Umum

Manfaat dari pembayaran pajak adalah penyelenggaraan pemerintahan secara umum yang dinikmati oleh masyarakat luas.

d. Untuk Pengeluaran Pemerintah

Pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran pemerintah. Jika ada surplus dari penerimaan pajak, dana tersebut digunakan untuk investasi publik.

e. Berdasarkan Keadaan, Kejadian, atau Perbuatan

Pajak dipungut karena adanya keadaan, kejadian, atau perbuatan tertentu yang memberikan kedudukan tertentu kepada seseorang, seperti memiliki penghasilan atau properti.

¹²⁸ Siti Resmi, *Op.cit.*, hlm. 2

f. Tujuan *Non-Budgeter*

Selain tujuan utama sebagai sumber penerimaan negara, pajak juga dapat digunakan untuk mengatur kegiatan ekonomi atau sosial (fungsi *regulerend*).

Dengan memahami unsur dan ciri-ciri pajak, kita dapat lebih memahami esensi dan peran penting pajak dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan negara.

2.1.7 Tujuan Pajak

Menurut Mukhlis, tujuan pajak adalah sebagai berikut:¹²⁹

- a. Membatasi konsumsi dan dengan demikian mentransfer sumber daya dari konsumsi ke investasi.
- b. Mendorong tabungan dan investasi modal.
- c. Mentransfer sumber daya dari masyarakat ke pemerintah, sehingga memungkinkan adanya investasi pemerintah.
- d. Memodifikasi pola investasi.
- e. Mengurangi ketimpangan ekonomi.
- f. Memobilisasi surplus ekonomi.

Dari pendapat tersebut, dapat disimpulkan bahwa tujuan pajak adalah untuk membiayai pengeluaran rutin pemerintah, seperti belanja pegawai, belanja barang, serta membayar cicilan utang. Selain itu, pajak

¹²⁹ Timbul Hamonangan Simanjuntak dan Mukhlis, *Op.cit.*, hlm. 3

digunakan untuk mengendalikan aktivitas ekonomi, mengatur, dan mengawasi kegiatan sektor swasta dalam perekonomian.

2.1.8 Wajib Pajak

Sebagaimana dijelaskan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yang merupakan perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, yang meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang memiliki hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Menurut Muljono dalam Nugroho, Wajib Pajak dibedakan menjadi tiga, yaitu:¹³⁰

a. Wajib Pajak Pribadi

Wajib Pajak Pribadi adalah setiap orang pribadi yang memiliki penghasilan di atas batas pendapatan tidak kena pajak. Di Indonesia, setiap orang wajib mendaftarkan diri dan memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), kecuali jika ditentukan lain dalam Undang-Undang.

¹³⁰ Rahman Adi Nugroho dan Zulaikha, "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kemauan untuk Mmembayar Pajak dengan Kesadaran Membayar Pajak sebagai Variabel *Intervening* (Studi Kasus Wajib Orang Pribadi yang Melakukan Pekerjaan Bebas yang Terdaftar di KPP Pratama Semarang Tengah Satu)", *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 1 No. 1, 2012, hlm. 3

b. **Wajib Pajak Badan**

Wajib Pajak Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha. Ini meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.

c. **Wajib Pajak Bendaharawan**

Wajib Pajak Bendaharawan adalah bendaharawan Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, instansi atau lembaga pemerintah, lembaga negara lainnya, dan Kedutaan Besar Republik Indonesia di luar negeri, yang membayar gaji, upah, tunjangan, honorarium, dan pembayaran lain dengan nama apapun sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan.

2.2 Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang

2.2.1 Kepailitan

Secara etimologi kepailitan berasal dari kata “pailit” yang bersumber dari bahasa Belanda “*failliet*”. Istilah tersebut sendiri berasal dari kata “*filite*” dalam bahasa Perancis yang bermakna pemogokan

atau kemacetan pembayaran. Dalam bahasa Inggris, kepailitan menggunakan istilah bankrupt (pailit) dan *bankruptcy* (kepailitan).¹³¹ Selanjutnya, definisi mengenai kepailitan dalam kepustakaan sangat beragam. Algra, mengartikan kepailitan dalam bukunya "*Ileiding tot Het Nederland Privaatreshf*", sebagai sitaan umum terhadap seluruh harta kekayaan debitor (si berutang) untuk melunasi utang-utangnya kepada kreditor (si berpiutang). Definisi lainnya mengenai kepailitan juga dinyatakan oleh Henry Campbell Black dalam Black Law Dictionary menyatakan bahwa "*bankrupt is a condition where someone is unable to pay his debts, as they are, or became, due*".¹³²

Pengertian kepailitan memang bervariasi sesuai dengan perspektif hukum yang digunakan. Namun, secara umum, kepailitan mengacu pada keadaan di mana seorang debitor tidak mampu lagi membayar utang-utangnya yang jatuh tempo dan dapat ditagih oleh kreditornya. Beberapa definisi dari para ahli dan berdasarkan undang-undang memberikan gambaran yang lebih jelas tentang makna kepailitan:

a. R. Subekti dan R. Tjitrosudibio

Kepailitan adalah keadaan di mana seorang debitor telah menghentikan pembayaran utang-utangnya, sehingga

¹³¹ Susanti Adi Nugroho, 2018, *Hukum Kepailitan di Indonesia: Dalam Teori dan Praktik serta Penerapan Hukumnya*, Kencana, Jakarta, hlm. 29.

¹³² Ulang Mangun Sosiawan, dkk., 2017 *Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang: Studi Hukum Dalam Rangka Penyusunan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004*, Badan Penelitian dan Pengembangan Hukum dan Hak Asasi Manusia, Kementrian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI, Jakarta, hlm. 21.

memerlukan campur tangan Majelis Hakim untuk menjamin kepentingan bersama dari para kreditornya.¹³³

b. Martias Gelar Iman Radjo Mulano

Menurut Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPerdata), kepailitan adalah kondisi di mana seluruh harta kekayaan debitor menjadi jaminan untuk seluruh utang-utangnya, dengan penyitaan umum atas kekayaan debitor untuk kepentingan semua kreditornya.¹³⁴

c. Siti Soemarti Hartono

Pailit diartikan sebagai mogok melakukan pembayaran, yang menunjukkan bahwa debitor tidak dapat atau tidak mau lagi melunasi utangnya.¹³⁵

d. Kartono

Kepailitan adalah suatu sitaan umum dan eksekusi atas seluruh kekayaan debitor untuk kepentingan semua kreditornya, di mana pengurusan dan pemberesan dilakukan oleh kurator di bawah pengawasan hakim pengawas.¹³⁶

e. Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU)

¹³³ R. Subekti dan R. Tjitrosudibio, 2003, *Kamus Hukum*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 225.

¹³⁴ Martias gelar Iman Radjo Mulano, "Pembahasan Hukum", <http://hukumonline.com>, diakses 20 Oktober 2023

¹³⁵ Siti Soemarti Hartono, 2001, *Pengantar Hukum Kepailitan dan Penundaan Pembayaran*, Seksi Hukum Dagang FH UGM, Yogyakarta, hlm. 79

¹³⁶ Kartono, 2000, *Kepailitan dan Pengunduran Pembayaran*, Pradnya Paramita, Jakarta, hlm 7.

Kepailitan adalah sita umum atas semua kekayaan Debitor Pailit yang pengurusan dan/atau pemberesannya dilakukan oleh Kurator di bawah pengawasan Hakim Pengawas.

Dalam praktiknya, kepailitan bisa diumumkan oleh pengadilan niaga atas permohonan dari debitor itu sendiri atau kreditor. Ini menunjukkan bahwa kepailitan merupakan proses yang kompleks dan melibatkan banyak pihak, dengan tujuan untuk melindungi kepentingan bersama dari para kreditornya.¹³⁷

2.2.2 Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang

Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) memang merupakan mekanisme yang diberikan oleh undang-undang untuk memberikan kesempatan kepada debitor untuk melakukan restrukturisasi utangnya dengan krediturnya. Berikut adalah beberapa definisi dan pandangan dari para ahli mengenai Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU):¹³⁸

a. Munir Fuady

Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) adalah periode yang diberikan oleh undang-undang melalui keputusan pengadilan niaga di mana kreditor dan debitor diberi kesempatan

¹³⁷ Kartono, 2004, *Kepailitan dan Pengunduran Pembayaran*, Pradnya Paramita, Jakarta, hlm. 20

¹³⁸ Kartini Muljadi, 2013, *Penyelesaian Utang Piutang melalui Kepailitan dan PKPU*, Alumni, Bandung, hlm.10

untuk bernegosiasi mengenai pembayaran utang secara keseluruhan atau sebagian, termasuk restrukturisasi utangnya.¹³⁹

b. Sutan Remy Sjahdeini

Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) merupakan upaya yang dilakukan oleh debitor untuk menghindari kepailitan atau likuidasi harta kekayaan ketika debitor berada dalam kondisi insolven.¹⁴⁰

c. Secara Umum

Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) adalah proses di mana debitor berusaha menyelesaikan utangnya kepada kreditur melalui perundingan yang bertujuan mencapai perdamaian, yang pada akhirnya menghindari likuidasi aset debitor sehingga debitor dapat melanjutkan usahanya.

Dalam praktiknya, Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) memberikan kesempatan bagi debitor untuk menjaga kelangsungan usahanya dengan merestrukturisasi utangnya, sehingga membantu mencegah kepailitan dan meminimalkan dampak negatif bagi semua pihak yang terlibat.

¹³⁹ Munir Fuady, dalam M. Hadi Subhan, 2011, *Hukum Kepailitan: Prinsip, Norma, dan Praktik di Peradilan*, Kencana Prenada Media Grup, Jakarta, hlm. 177.

¹⁴⁰ Sutan Remy Sjahdeini, 2016, *Sejarah, Asas, Dan Teori Hukum Kepailitan Memahami Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*, PT. Fajar Interpratama Mandiri, Jakarta, hlm. 411.

2.2.3 Kurator

Keputusan pengadilan niaga yang menyatakan seorang debitor sebagai debitor pailit memang memiliki dampak yang signifikan dalam konteks hukum kepailitan. Berikut adalah beberapa dampak utama dari keputusan tersebut:¹⁴¹

a. Penyitaan Aset

Debitor pailit akan mengalami penyitaan umum atas seluruh asetnya. Ini berarti bahwa semua aset debitor akan ditempatkan di bawah kendali kurator untuk dikelola dan disalurkan sesuai dengan ketentuan hukum kepailitan.

b. Kehilangan Wewenang

Debitor pailit kehilangan wewenang untuk mengendalikan dan mengurus asetnya sendiri. Wewenang ini dialihkan kepada kurator, yang bertanggung jawab atas pengelolaan aset pailit dan penyelesaian utang kepada kreditornya.

c. Manajemen Hubungan Hukum

Kurator bertanggung jawab untuk mengelola hubungan hukum antara debitor pailit dan kreditornya. Ini termasuk verifikasi tagihan yang diajukan oleh kreditur, serta penyelesaian masalah hukum yang timbul dalam proses kepailitan.

¹⁴¹ Imran Nating, 2005, *Peranan dan Tanggung Jawab Kurator Dalam Pengurusan dan Pemberesan Harta Pailit*, Edisi Revisi, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 57.

d. **Kontinuitas Administratif**

Setelah putusan pailit dinyatakan, kurator akan mengambil alih tugas administratif dan penyelesaian aset pailit. Meskipun ada proses kasasi atau peninjauan kembali terhadap putusan tersebut, kurator tetap memiliki wewenang untuk menjalankan tugasnya.

Dalam konteks pengangkatan kurator dalam proses kepailitan, UU 37/2004 tidak secara eksplisit melarang pengadilan niaga untuk mengangkat kurator yang bukan dari calon-calon kurator yang diajukan oleh debitor atau kreditor. Namun, ada beberapa hal yang perlu dipertimbangkan:

a. **Prinsip Kepentingan Umum**

Pengadilan niaga sebaiknya mempertimbangkan prinsip kepentingan umum dalam pengangkatan kurator. Hal ini mencakup upaya untuk mencegah potensi praktik Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN) serta menjaga independensi dan itikad baik dalam menjalankan tugas kurator.¹⁴²

b. **Transparansi dan Akuntabilitas**

Proses pengangkatan kurator harus transparan dan akuntabel. Pengadilan niaga harus memastikan bahwa kurator yang diangkat memenuhi persyaratan yang ditetapkan dalam UU

¹⁴² Sutan Remy Sjahdeini, 2002, *Hukum Kepailitan*, Pustaka Utama Grafiti, Jakarta, hlm. 210-211

37/2004, seperti memiliki keahlian khusus yang dibutuhkan dan terdaftar di Departemen Hukum dan Hak Asasi Manusia (HAM).

c. **Kemandirian Kurator**

Penting bagi kurator untuk menjalankan tugasnya dengan independen dan itikad baik. Pengadilan niaga harus memastikan bahwa kurator yang diangkat dapat bertindak secara independen dan tidak terpengaruh oleh kepentingan pihak lain yang tidak seharusnya memengaruhi pelaksanaan tugasnya.

Menurut Pasal 1 angka 5 UU 37/2004, kurator adalah Balai Harta Peninggalan (BHP) atau rang perseorangan yang diangkat oleh Pengadilan untuk mengurus dan membereskan harta Debitor Pailit di bawah pengawasan Hakim Pengawas sesuai dengan UU 37/2004. Balai Harta Peninggalan (BHP) beroperasi melalui kantor perwakilannya yang berada di wilayah yurisdiksi pengadilan yang telah memutuskan status pailit debitor. Saat ini, terdapat BHP yang memiliki kehadiran di lima lokasi, yaitu Jakarta, Medan, Semarang, Surabaya, dan Makassar. Sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam UU 37/2004, pihak yang dapat bertindak sebagai kurator sesuai dengan Pasal 70 UU 37/2004 adalah balai harta peninggalan dan/atau kurator lainnya.

Selanjutnya, dalam pasal tersebut dijelaskan bahwa kurator lainnya adalah individu yang:

- a. merupakan orang perseorangan yang tinggal di Indonesia, yang memiliki keahlian khusus yang diperlukan untuk mengelola dan/atau menyelesaikan aset pailit; dan
- b. telah terdaftar di Departemen Kehakiman.

Seseorang harus mendaftarkan diri kepada Departemen Kehakiman sebelumnya menjadi kurator.¹⁴³ Ketentuan di atas merujuk pada peraturan yang terdapat dalam Peraturan Menteri Kehakiman RI Nomor M.08.10.05.10 Tahun 1998 mengenai tata cara dan syarat pendaftaran kurator dan pengurus. Peraturan ini telah ditetapkan dan berlaku sejak tanggal 22 September 1998. Peraturan Menteri Kehakiman RI Nomor M.08.10.05.10 Tahun 1998 juga memberikan panduan yang jelas mengenai tata cara dan syarat pendaftaran kurator dan pengurus, sehingga memastikan bahwa individu yang ditunjuk sebagai kurator telah memenuhi standar yang ditetapkan.

Persyaratan untuk didaftar sebagai kurator dan pengurus untuk perorangan adalah berdomisili di Indonesia dan memiliki Surat Tanda Lulus Ujian yang diselenggarakan oleh Asosiasi Kurator dan Pengurus Indonesia. Persekutuan Perdata (yang tidak berlaku lagi menurut UU 37/2004) mengharuskan salah satu mitra atau rekan dalam persekutuan tersebut untuk tinggal di Indonesia dan memiliki sertifikat lulus ujian

¹⁴³ Sutan Remy Sjahdeini, Op.cit., hlm. 211

yang diselenggarakan oleh Asosiasi Kurator dan Pengurus Indonesia. Melakukan pengajuan secara tertulis untuk pendaftaran sebagai kurator dan pengurus kepada Direktur Jenderal Hukum dan Perundang-undangan dengan mengisi formulir yang telah disediakan, serta melampirkan dokumen-dokumen yang diperlukan:

- a. *Foto copy* Kartu Tanda Penduduk atau paspor yang masih berlaku bagi perorangan atau keterangan domisili bagi persekutuan perdata;
- b. *Foto copy* NPWP;
- c. *Foto copy* Surat Tanda Lulus Ujian Kurator dan Pengurus;
- d. *Foto copy* Surat Tanda Keanggotaan Asosiasi Kurator dan Pengurus Indonesia (AKPI);
- e. Surat Pernyataan:
 - 1) bersedia membuka rekening di bank untuk setiap perkara kepailitan;
 - 2) tidak pernah dinyatakan pailit;
 - 3) Tidak memiliki riwayat sebagai anggota direksi atau komisaris yang telah diakui bersalah dalam menyebabkan kebangkrutan suatu perusahaan; dan
 - 4) tidak pernah menjalani pidana karena melakukan tindak pidana yang ancaman pidananya lebih dari lima tahun.

Bagi individu yang telah memenuhi semua syarat pendaftaran sebagai kurator dan pengurus, registrasi harus dilakukan dalam waktu paling lambat tiga hari setelah semua persyaratan terpenuhi. Surat Tanda Terdaftar sebagai Kurator dan Pengurus berlaku selama kurator dan pengurus tetap terdaftar sebagai anggota aktif sesuai dengan ketentuan yang terdapat dalam Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga Asosiasi Kurator dan Pengurus Indonesia. Jika seorang anggota menjadi tidak aktif, hal ini harus segera dilaporkan kepada Direktur Jenderal Hukum dan Perundang-undangan Departemen Hukum dan HAM. Setiap akhir bulan, Departemen Hukum dan HAM akan menyusun daftar nama kurator dan pengurus yang kemudian disampaikan kepada pengadilan niaga.

2.2.4 Hakim Pengawas

Peran Hakim Pengawas dalam pengawasan pelaksanaan pemberesan harta pailit serta dalam mengambil keputusan kepailitan sangat penting untuk memastikan bahwa proses tersebut berlangsung secara adil, transparan, dan sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku. Berikut adalah beberapa tugas dan wewenang Hakim Pengawas yang diatur dalam UU 37/2004:

a. **Menetapkan Jangka Waktu Pelaksanaan Perjanjian**

Hakim Pengawas memiliki kewenangan untuk menetapkan jangka waktu pelaksanaan perjanjian yang masih berlangsung

antara debitor dengan pihak kreditornya jika tidak terdapat kesepakatan antara kedua belah pihak atau dengan kurator. Hal ini bertujuan untuk memastikan bahwa proses perjanjian tersebut dilaksanakan dengan tepat waktu dan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. (Pasal 36 UU 37/2004)

b. Memberikan Putusan atas Permohonan Penangguhan

Hakim Pengawas juga memiliki kewenangan untuk memberikan putusan atas permohonan kreditor atau pihak ketiga yang berkepentingan yang haknya ditangguhkan untuk mengangkat penangguhan jika Kurator menolak permohonan tersebut. Hal ini penting untuk memberikan perlindungan hukum bagi pihak yang memiliki kepentingan dalam proses kepailitan. (Pasal 56 UU 37/2004).

Dengan memiliki kewenangan ini, Hakim Pengawas dapat memastikan bahwa proses kepailitan berjalan sesuai dengan prinsip-prinsip keadilan dan kepatuhan terhadap hukum yang berlaku, sehingga hak-hak semua pihak yang terlibat dalam proses tersebut dapat dijamin dengan baik.

2.2.5 Harta Pailit atau Boedel Pailit

Putusan pernyataan pailit memiliki konsekuensi hukum terhadap debitor. Sesuai dengan Pasal 21 UU 37/2004, kepailitan mencakup seluruh kekayaan debitor pada saat putusan pernyataan pailit

diucapkan, termasuk segala yang diperoleh selama proses kepailitan. Pasal 21 ini menguatkan prinsip bahwa kepailitan melibatkan sita umum. Adopsi sita umum bertujuan menghindari sita perorangan, dengan memungkinkan eksekusi massal melalui sita umum atas seluruh harta debitor, demi kepentingan semua kreditor yang terlibat, yang diawasi oleh seorang hakim pengawas. Sita umum tersebut harus bersifat konsekuen, yaitu sebagai penyimpanan untuk kepentingan semua kreditor yang relevan.¹⁴⁴

Pasal 21 dari UU 37/2004 menyatakan bahwa harta pailit melibatkan seluruh kekayaan debitor pada saat keputusan pailit diucapkan, bersama dengan segala aset yang diperoleh selama proses pailit. Sesuai dengan ketentuan ini, seluruh harta kekayaan debitor seharusnya dikelola dan dikuasai oleh kurator. Namun, tidak semua harta kekayaan debitor pailit ternyata dikelola dan dikuasai oleh kurator.¹⁴⁵ Dengan kata lain, beberapa barang atau hak atas benda masih berada di bawah kendali debitor pailit.

¹⁴⁴ Sunarmi, 2010, *Hukum Kepailitan*, Edisi 2, Softmedia, Medan, hlm. 94

¹⁴⁵ Adrian Sutedi, 2010, *Hukum Perbankan: Suatu Tinjauan Pencucuan Uang, Merger, Likuidasi, dan Kepailitan*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 66

Istilah "harta pailit" atau dalam bahasa Belanda "*faillieten boedel*" digunakan dalam berbagai Pasal dalam peraturan UU 37/2004.¹⁴⁶

a. Harta debitor yang termasuk harta pailit

Menurut Pasal 21 UU 37/2004, kepailitan mencakup seluruh aset debitor pada saat putusan pernyataan pailit diberlakukan, termasuk semua yang diperoleh selama proses kepailitan. Ketentuan ini sejalan dengan Pasal 1131 KUHPerdara, yang mengatakan bahwa seluruh harta kekayaan debitor, termasuk yang bergerak dan yang tidak bergerak, akan menjadi jaminan untuk semua utang debitor, termasuk yang muncul di masa depan.¹⁴⁷

b. Harta debitor yang tidak termasuk harta pailit

Ketentuan Pasal 1131 KUHPerdara dan Pasal 21 UU 37/2004 di atas bukan tanpa pengecualian. Pengecualian itu ditentukan dalam Pasal 21 tersebut yaitu sebagai berikut:¹⁴⁸

- 1) Barang-barang yang disebutkan dalam Hukum Acara Perdata Pasal 451 Angka 2 hingga 5.
- 2) Semua hasil pendapat debitor pailit selama kepailitan.

¹⁴⁶ Sutan Remy Sjahdeini, 2002, *Hukum Kepailitan*, Pustaka Utama Grafiti, Jakarta, hlm. 197.

¹⁴⁷ Adrian Sutendi, 2009, *Hukum Kepailitan*, Ghalia Indonesia, Bogor, hlm. 51

¹⁴⁸ *Ibid.*

- 3) Uang hasil pendapatan debitor pailit untuk memenuhi kewajiban pemberian nafkah menurut peraturan perundang-undangan.
- 4) Sejumlah uang yang ditetapkan oleh hakim pengawas dari seperti yang dimaksud dalam KUHPerdara Pasal 311.
- 5) Tunjangan dari pendapatan anak-anaknya yang diterima oleh debitor pailit.
- 6) Status barang yang diperoleh debitor setelah putusan pailit
- 7) Sistem hukum perkawinan bagi mereka yang tunduk pada KUHPerdara (Pasal 119 Ayat (1) KUHPerdara).¹⁴⁹

2.3 Penagihan Utang Pajak

2.3.1 Yurisdiksi Pemajakan Indonesia

Menurut Rosdiana dan Irianto, sistem perpajakan di Indonesia dikembangkan berdasarkan dua kaitan fiskal, yaitu subjektif dan objektif.¹⁵⁰ Yurisdiksi pemajakan yang didasarkan pada pertalian subjektif dikenal sebagai yurisdiksi domisili (status), sedangkan yang didasarkan pada pertalian objektif disebut yurisdiksi sumber.

a. Yurisdiksi Domisili/Status (Penduduk atau Kewarganegaraan)

Dasar hukum pengenaan pajak di Indonesia diatur dalam Pasal 23 ayat (2) UUD NRI 1945 sebelum amandemen, yang

¹⁴⁹ *Ibid.*, hlm. 52

¹⁵⁰ Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, 2011, *Pengantar Ilmu Pajak Kebijakan dan Implentasi di Indonesia*, Rajawali Pers, Depok, hlm. 25

mengatur bahwa segala pajak untuk kegunaan kas negara harus berdasarkan undang-undang. Setelah amandemen UUD NRI 1945, ketentuan mengenai pajak diubah menjadi Pasal 23A yang berbunyi bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Ketentuan ini sejalan dengan dalil yang berkembang di Inggris, yaitu "*No Taxation without Representation*", yang menyatakan bahwa semua jenis pungutan yang membebani rakyat harus didasarkan pada undang-undang. Untuk Pajak Penghasilan, Indonesia saat ini menerapkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yang terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dan UU HPP.

Negara berhak mengenakan pajak kepada orang pribadi atau badan yang berdomisili di negara tersebut atau karena status kewarganegaraannya. Dengan demikian, negara dapat mengenakan pajak penghasilan atas seluruh penghasilan dari seluruh dunia yang diterima oleh penduduknya maupun oleh warga negara yang tidak menjadi penduduknya (misalnya warga negara yang tinggal di negara lain).

Indonesia menerapkan prinsip domisili sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (3) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan:

“(3) Yang dimaksud Subjek Pajak dalam negeri adalah: (a) orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.”

Sementara itu, untuk subjek pajak badan, ketentuan tentang domisili diatur dalam Pasal 2 ayat (3) huruf b UU PPh 1984. Suatu badan dapat disebut Wajib Pajak dalam negeri jika memenuhi syarat bahwa badan tersebut didirikan di Indonesia atau berkedudukan di Indonesia.

Kepastian domisili ini sangat penting karena berkaitan dengan hak pemajakan berdasarkan asas domisili. Asas domisili menentukan bahwa negara tempat Wajib Pajak bertempat tinggal atau berkedudukan memiliki hak yang lebih besar untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak dalam negeri, baik dari sumber dalam negeri maupun luar negeri. Selain asas domisili, terdapat pula asas yang diterima secara global dan berlaku dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yaitu asas sumber. Yurisdiksi sumber di Indonesia didasarkan pada dua unsur: menjalankan suatu aktivitas ekonomi secara signifikan, dan menerima atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari negara tersebut.

b. Yurisdiksi Sumber

Menurut yurisdiksi sumber, hak pemajakan oleh negara dilakukan terhadap orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diperoleh dari negara tersebut. Asas sumber yang diadopsi oleh Indonesia dinyatakan dalam Pasal 26 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

Penghasilan yang disebutkan di bawah ini, dalam bentuk apapun, yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia dikenakan pemotongan pajak sebesar 20% dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan. Jenis penghasilan tersebut meliputi:

- 1) dividen;
- 2) bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang;
- 3) royalti, sewa, dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- 4) imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan;
- 5) hadiah dan penghargaan;

- 6) pensiun dan pembayaran berkala lainnya;
- 7) premi swap dan transaksi lindung nilai lainnya;
- 8) serta keuntungan karena pembebasan utang.

Negara domisili dari Wajib Pajak luar negeri selain yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha melalui bentuk usaha tetap di Indonesia, adalah negara tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak luar negeri yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan tersebut ().

Selain itu, penghasilan dari penjualan atau pengalihan harta di Indonesia, kecuali yang diatur dalam Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia, serta premi asuransi yang dibayarkan kepada perusahaan asuransi luar negeri, dikenakan pemotongan pajak sebesar 20% dari perkiraan penghasilan neto. Penghasilan dari penjualan atau pengalihan saham sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (3c) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan juga dikenakan pemotongan pajak sebesar 20% dari perkiraan penghasilan neto. Pelaksanaan ketentuan ini diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Penghasilan Kena Pajak sesudah dikurangi pajak dari suatu bentuk usaha tetap di Indonesia dikenai pajak sebesar 20%, kecuali penghasilan tersebut ditanamkan kembali di Indonesia, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Pemotongan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), ayat (2), ayat (2a), dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan bersifat final, kecuali pemotongan atas penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf b dan huruf c Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, serta pemotongan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan luar negeri yang berubah status menjadi Wajib Pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap.

Berdasarkan yurisdiksi sumber, hak pemajakan pemerintah Indonesia diterapkan sehingga subjek pajak yang berdomisili di Indonesia ataupun memperoleh penghasilan dari Indonesia akan dikenakan pajak sesuai ketentuan perpajakan Indonesia.

2.3.2 Pemungutan Pajak

Pemungutan pajak dijalankan sebagai kewajiban warga negara yang berstatus sebagai wajib pajak, serta menjadi bukti partisipasi aktif masyarakat dalam mendukung pembiayaan negara. Pelaksanaannya bertujuan untuk kesejahteraan bangsa dan negara, serta diatur oleh undang-undang dan peraturan pemerintah.¹⁵¹

Menurut Siti Resmi dalam sistem perpajakan dikenal tiga metode pemungutan pajak, yaitu:¹⁵²

a. *Official Assessment System*

Dalam sistem ini, kewenangan untuk menetapkan jumlah pajak yang terutang setiap tahun berada di tangan aparatur perpajakan, sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Inisiatif serta kegiatan menghitung dan memungut pajak sepenuhnya dilakukan oleh aparatur perpajakan. Oleh karena itu, keberhasilan pelaksanaan pemungutan pajak sangat bergantung pada kinerja aparatur perpajakan, yang memegang peran dominan.

b. *Self Assessment System*

Sistem ini memberikan wewenang kepada wajib pajak untuk menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang setiap tahunnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan

¹⁵¹ Waluyo, 2008, *Akuntansi Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 21

¹⁵² Siti Resmi, *Op.cit.*, hlm. 8

perpajakan yang berlaku. Wajib pajak bertanggung jawab untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan mempertanggungjawabkan pajaknya sendiri. Keberhasilan sistem ini sangat bergantung pada kesadaran, pemahaman, dan kejujuran wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya. Peran dominan dalam sistem ini ada pada wajib pajak sendiri.

Sistem *self-assessment* melibatkan wajib pajak secara aktif, memberikan mereka kesempatan dan kepercayaan untuk berkontribusi penuh dalam menjalankan kewajiban perpajakannya. Dalam sistem ini, wajib pajak bertanggung jawab untuk menghitung sendiri jumlah pajak yang terutang, memperhitungkan, membayar, dan melaporkannya kepada kantor atau petugas pajak. Kepatuhan wajib pajak menjadi indikator keberhasilan sistem ini, yang dapat terlaksana dengan baik apabila wajib pajak menunjukkan kesadaran, kejujuran, dan kedisiplinan dalam memenuhi kewajiban sesuai peraturan perpajakan.¹⁵³

c. *Withholding System*

Dalam sistem ini, pihak ketiga yang ditunjuk diberi kewenangan untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak, sesuai dengan peraturan perundang-undangan

¹⁵³ Sari Nurhidayah, "Pengaruh Penerapan Sistem E-Filling Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dengan Pemahaman Internet Sebagai Variable Moderating", *Lawsuit: Jurnal Perpajakan*, Vol. 1 No. 1, 2022, hlm. 42

yang berlaku. Pihak ketiga ini bertanggung jawab untuk memotong, memungut, menyetor, dan mempertanggungjawabkan pajak tersebut melalui sarana perpajakan yang tersedia. Keberhasilan pelaksanaan pemungutan pajak dalam sistem ini sangat bergantung pada pihak ketiga yang telah ditunjuk.

2.3.3 Utang Pajak

Berdasarkan Pasal 1 angka 8 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa Utang Pajak adalah pajak yang masih harus dibayar, termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya, berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pendapat formal dan material dalam konteks timbulnya utang pajak memperlihatkan perbedaan pandangan mengenai peran surat ketetapan pajak. Berikut adalah penjelasan mengenai kedua pendapat tersebut.¹⁵⁴

a. Pendapat formal

Menurut pendapat formal, timbulnya utang pajak berkaitan langsung dengan dikeluarkannya surat ketetapan pajak oleh otoritas perpajakan. Surat ketetapan pajak dianggap sebagai

¹⁵⁴ R.S. Brotodihardjo, 2013, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung, hlm. 41

instrumen yang menetapkan secara resmi besarnya utang pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak. Dalam pandangan ini, surat ketetapan pajak memiliki tiga fungsi utama. Pertama, menimbulkan utang pajak. Kedua, menetapkan besarnya jumlah utang pajak secara pasti. Ketiga, memberitahukan besarnya utang pajak kepada wajib pajak. Oleh karena itu, surat ketetapan pajak bersifat konstitutif, yang berarti ia secara langsung menciptakan atau menetapkan utang pajak.

b. Pendapat Material

Sementara itu, menurut pendapat material, timbulnya utang pajak terkait langsung dengan adanya peristiwa atau keadaan tertentu yang diatur oleh undang-undang, yang disebut sebagai *tatbestand*. *Tatbestand* ini merupakan faktor pencetus yang menyebabkan terutangnya pajak oleh wajib pajak, bahkan tanpa dikeluarkannya surat ketetapan pajak oleh otoritas perpajakan. Dalam pandangan ini, surat ketetapan pajak hanya memiliki fungsi deklaratif, yang artinya ia hanya memberitahukan atau mengkonsolidasi besarnya pajak yang terutang dan menetapkan besarnya utang pajak sesuai dengan yang telah ditentukan oleh undang-undang.¹⁵⁵

¹⁵⁵ *Ibid*, hlm. 121

Perbedaan antara teori material dan teori formal dalam konteks timbulnya utang pajak menyoroiti sudut pandang yang berbeda terhadap peran undang-undang pajak dan surat ketetapan pajak. Berikut adalah penjelasan mengenai kedua teori tersebut.¹⁵⁶

Teori material, yang dipelopori oleh Adriani, menekankan bahwa utang pajak timbul karena telah dipenuhinya syarat-syarat tatbestand yang diatur oleh undang-undang pajak. Tatbestand ini terdiri dari berbagai keadaan, peristiwa, atau perbuatan tertentu yang mengakibatkan terutangnnya pajak oleh wajib pajak. Dalam pandangan ini, utang pajak muncul secara otomatis seiring dengan terjadinya tatbestand, tanpa perlu campur tangan langsung dari otoritas perpajakan. Meskipun surat ketetapan pajak tidak menjadi penyebab langsung timbulnya utang pajak, tetap memiliki fungsi sebagai dasar penagihan pajak dan menentukan jumlah utang pajak.

Sementara itu, teori formal, yang dipelopori oleh Steinmetz, menekankan bahwa utang pajak timbul secara langsung karena adanya tindakan hukum dari otoritas perpajakan, yaitu penerbitan surat ketetapan pajak. Dalam pandangan ini, utang pajak baru muncul ketika surat ketetapan pajak dikeluarkan oleh pejabat pajak. Surat ketetapan pajak dianggap sebagai instrumen yang menciptakan utang pajak secara resmi. Oleh karena itu, surat ketetapan pajak memiliki fungsi penting

¹⁵⁶ Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan hukum pajak*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 156

dalam menetapkan utang pajak, menjadi dasar penagihan pajak, dan menentukan jumlah pajak yang terutang.¹⁵⁷

Pandangan Soemitro menegaskan bahwa dalam teori formal, utang pajak hanya timbul secara resmi saat surat ketetapan pajak dikeluarkan oleh pejabat pajak.¹⁵⁸ Dalam konteks ini, surat ketetapan pajak menjadi instrumen utama yang menentukan besarnya pajak yang harus dibayarkan, sesuai dengan ketentuan undang-undang pajak yang dikuasai oleh pejabat pajak. Ini menunjukkan bahwa keputusan tentang utang pajak bergantung pada tindakan hukum dari pihak berwenang.

Sementara itu, Brotodihardjo dan Saidi menyoroti berbagai cara lain yang dapat mengakhiri utang pajak selain melalui pembayaran langsung. Di antara cara-cara tersebut adalah:¹⁵⁹

a. Kompensasi

Utang pajak dapat dihapuskan atau dikurangi dengan cara menggunakan tagihan pajak yang dimiliki oleh wajib pajak untuk menyelesaikan kewajiban pajak lainnya.¹⁶⁰

b. Daluwarsa

Utang pajak dapat berakhir atau "kadaluwarsa" jika tidak ditagih dalam jangka waktu tertentu yang telah ditetapkan oleh undang-undang pajak.

¹⁵⁷ *Ibid*, hlm. 161

¹⁵⁸ Rochmat Soemitro, 2009, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Jilid 2, Bandung, Refika Aditama, hlm. 10

¹⁵⁹ R. Santoso Brotodihardjo, *Op.cit*, hlm.129

¹⁶⁰ Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Op.cit*, hlm.164

c. Pembebasan

Wajib pajak dapat diberikan pembebasan dari utang pajak dalam situasi tertentu, seperti dalam kasus keringanan pajak atau amnesti pajak yang diberikan oleh pemerintah.

d. Penghapusan

Utang pajak dapat dihapuskan sepenuhnya, biasanya karena adanya kebijakan atau program penghapusan utang pajak yang ditetapkan oleh pemerintah.

e. Penundaan Penagihan

Pemerintah dapat menunda proses penagihan utang pajak dalam situasi tertentu, seperti dalam kasus keberatan atau proses hukum yang sedang berlangsung.

Pendapat Soemitro menyatakan bahwa terdapat sepuluh cara umum untuk mengakhiri utang, tetapi tidak semua dari mereka berlaku dalam konteks pajak.¹⁶¹ Dalam konteks perpajakan, cara-cara yang umumnya digunakan untuk mengakhiri utang pajak adalah sebagai berikut:

a. Pembayaran dengan uang

Utang pajak dapat diselesaikan dengan membayar jumlah pajak yang terutang

¹⁶¹ Rachmad Soemitro, 2008, *Asas dan Dasar Perpajakan*, *Op.cit*, hlm.49-60

b. Pembayaran dengan cara lain

Selain pembayaran tunai, pembayaran pajak juga dapat dilakukan dengan cara lain yang diatur dalam peraturan perpajakan, seperti dengan menggunakan cek, transfer bank, atau kartu kredit.

c. Kompensasi

Utang pajak dapat dihapus atau dikurangi dengan menggunakan tagihan pajak yang dimiliki oleh wajib pajak untuk menyelesaikan kewajiban pajak lainnya.

d. Peniadaan

Peniadaan utang pajak adalah penghapusan utang pajak oleh pemerintah dalam situasi tertentu, seperti dalam kasus keringanan pajak atau amnesti pajak.

e. Pembebasan

Wajib pajak dapat diberikan pembebasan dari utang pajak dalam situasi tertentu, seperti dalam kasus keringanan pajak atau amnesti pajak yang diberikan oleh pemerintah.

f. Penghapusan

Utang pajak dapat dihapuskan sepenuhnya, biasanya karena adanya kebijakan atau program penghapusan utang pajak yang ditetapkan oleh pemerintah.

g. Penundaan Penagihan

Pemerintah dapat menunda proses penagihan utang pajak dalam situasi tertentu, seperti dalam kasus keberatan atau proses hukum yang sedang berlangsung.

h. Daluwarsa

Utang pajak dapat berakhir atau "kadaluwarsa" jika tidak ditagih dalam jangka waktu tertentu yang telah ditetapkan oleh undang-undang pajak.

i. Pembatalan

Pembatalan utang pajak dapat terjadi jika terjadi kesalahan dalam penagihan atau jika terdapat ketentuan hukum yang memungkinkan pembatalan utang pajak.

j. Pemutihan/Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)

Pemerintah dapat memberikan pengampunan atau keringanan atas utang pajak tertentu dalam rangka program pemutihan pajak atau amnesti pajak.

2.3.4 Tindakan Penagihan Pajak

Salah satu kunci utama tercapainya target penerimaan pajak adalah kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya. Apabila wajib pajak tidak memenuhi kewajiban tersebut, tindakan tegas diperlukan untuk memastikan pembayaran utang pajak. Utang pajak secara otomatis muncul dari kewajiban pajak subjektif dan objektif

yang harus dipenuhi oleh wajib pajak, dengan sifat memaksa. Hal ini berarti pelunasan utang pajak dapat dipaksakan oleh negara melalui otoritas pajak, seperti Direktorat Jenderal Pajak (DJP), yang berwenang melakukan penyitaan dan lelang atas barang milik wajib pajak guna melunasi pajaknya.

Berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 9 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, Penagihan Pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita. Selanjutnya dalam Pasal 1 angka 11, Penagihan Seketika dan Sekaligus adalah tindakan penagihan pajak yang dilaksanakan oleh Jurusita Pajak kepada Penanggung Pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran yang meliputi seluruh utang pajak dari semua jenis pajak, Masa Pajak, dan Tahun Pajak.

Moeljo Hadi ¹⁶² mendefinisikan penagihan sebagai “serangkaian tindakan dari aparatur Direktorat Jenderal Pajak berhubung wajib pajak tidak melunasi sebagian atau seluruh kewajiban perpajakan yang

¹⁶² Rochmat Soemitro, 2001, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, hlm. 29

terutang menurut undang-undang perpajakan yang berlaku.”¹⁶³ Menurut Rochmat Soemitro, penagihan adalah “perbuatan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak karena wajib pajak tidak mematuhi ketentuan undang-undang perpajakan, khususnya mengenai pembayaran pajak.”¹⁶⁴

Penagihan pajak pasif meliputi keseluruhan kegiatan penagihan yang dilakukan tanpa tindakan nyata langsung terhadap wajib pajak atau penanggung pajak untuk melunasi utang pajaknya. Kegiatan ini mencakup periode antara penerbitan berbagai surat ketetapan dan keputusan hingga penerbitan surat teguran oleh seksi penagihan. Kegiatan ini meliputi saat antara penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), dan Surat Keputusan Pembetulan (SK Pembetulan), Surat Keputusan Keberatan (SK Keberatan).

Putusan Banding oleh seksi terkait hingga penerbitan Surat Teguran oleh seksi penagihan. Berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-19/PJ/1995 tentang Pedoman Tata Usaha Piutang dan Penagihan Pajak, Penagihan pajak aktif adalah keseluruhan kegiatan penagihan yang merupakan kelanjutan dari penagihan pajak pasif dimulai dari pemberitahuan Surat Paksa hingga menjual barang

¹⁶³ H. Moeljo Hadi, 2001, *Dasar-dasar Penagihan Pajak*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 2

¹⁶⁴ Rochmat Soemitro, *Loc.cit*, hlm. 30

yang telah disita dan dalam hal ini seksi penagihan melakukan tindakan yang nyata atas Wajib Pajak atau Penanggung Pajak.

Penagihan pajak aktif adalah kegiatan yang melanjutkan penagihan pajak pasif, dimulai dari pemberitahuan Surat Paksa hingga tindakan penjualan barang yang telah disita. Dalam penagihan pajak aktif, seksi penagihan melakukan tindakan nyata terhadap wajib pajak atau penanggung pajak untuk memastikan pelunasan utang pajak.

Proses penagihan pajak aktif meliputi:

a. Penerbitan Surat Teguran

Mengingatkan wajib pajak atau penanggung pajak tentang kewajiban pelunasan utang pajak yang belum dibayar. Dilakukan jika wajib pajak tidak melunasi utang pajaknya setelah jatuh tempo.

b. Penerbitan Surat Paksa

Merupakan peringatan resmi dan langkah hukum untuk memaksa pelunasan utang pajak. Jika surat teguran tidak dipatuhi, maka diterbitkan surat paksa sebagai langkah hukum yang lebih tegas.

c. Penyitaan

Pengambilan barang milik wajib pajak untuk dilelang guna melunasi utang pajak. Dilakukan jika wajib pajak masih belum melunasi utang pajak setelah surat paksa diterbitkan. Barang milik wajib pajak akan disita.

d. Pemblokiran Rekening

Menghalangi akses wajib pajak ke rekening banknya sebagai upaya untuk memaksa pembayaran utang pajak. Sebagai upaya tambahan untuk memaksa wajib pajak melunasi utang pajaknya, rekening bank wajib pajak dapat diblokir

e. Lelang

Penjualan barang yang telah disita untuk memperoleh dana yang akan digunakan untuk melunasi utang pajak.

Direktorat Jenderal Pajak memiliki beberapa langkah strategis dalam mengoptimalkan penagihan tunggakan pajak, salah satunya adalah dengan melakukan tindakan penagihan seketika dan sekaligus. Tindakan ini diatur dalam Pasal 1 angka 11 UU PPSP. Penagihan seketika dan sekaligus dilakukan oleh jurusita pajak kepada penanggung pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran. Hal ini mencakup seluruh utang pajak dari semua jenis pajak, masa pajak, dan tahun pajak.

Penagihan seketika dan sekaligus adalah tindakan tegas yang diambil untuk memastikan bahwa wajib pajak melunasi semua utang pajaknya secara menyeluruh dan segera, tanpa penundaan. Langkah ini bertujuan untuk:

a. Mempercepat Penerimaan Pajak

Dengan tidak menunggu tanggal jatuh tempo, pemerintah dapat segera memperoleh dana yang diperlukan.

b. Mengurangi Tunggakan Pajak

Mencegah penumpukan utang pajak yang berpotensi menjadi semakin sulit untuk ditagih di masa depan.

c. Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak

Memberikan efek jera kepada wajib pajak yang tidak patuh agar mereka lebih disiplin dalam memenuhi kewajiban perpajakan mereka

Tindakan penagihan pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak dilakukan melalui berbagai mekanisme yang bertujuan untuk memastikan bahwa wajib pajak melunasi utang pajaknya. Dua tindakan penagihan yang penting adalah pencegahan dan penyanderaan.

Menurut Pasal 1 Angka 20 UU PPSP, pencegahan adalah larangan sementara terhadap penanggung pajak tertentu untuk keluar dari wilayah Negara Republik Indonesia berdasarkan alasan tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pencegahan ini diberlakukan untuk memastikan bahwa penanggung pajak tidak meninggalkan negara sebelum melunasi utang pajaknya.

Penyanderaan, menurut Pasal 1 Angka 21 UU PPSP, adalah pengekangan sementara kebebasan penanggung pajak dengan menempatkannya di tempat tertentu. Penyanderaan merupakan tindakan ekstrem yang diambil sebagai upaya terakhir untuk memaksa wajib pajak melunasi utang pajaknya.

Prosedur penagihan pajak dimulai dengan penerbitan Surat Teguran, yang bertujuan untuk mengingatkan wajib pajak akan kewajiban mereka. Sesuai dengan Pasal 8 Angka 10 UU PPSP, yang dimaksud dengan Surat Teguran, Surat Peringatan, atau surat lain yang sejenis adalah surat yang diterbitkan oleh pejabat untuk menegur atau memperingatkan wajib pajak agar melunasi utang pajaknya. Berikut adalah langkah-langkah rinci dalam proses penagihan:

a. Penerbitan Surat Teguran

Surat teguran diterbitkan apabila penanggung pajak tidak melunasi utang pajaknya sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran. Pejabat atau kuasa yang ditunjuk oleh pejabat tersebut menerbitkan surat ini setelah 7 (tujuh) hari sejak saat jatuh tempo pembayaran.

b. Surat Peringatan atau Surat Sejenis

Jika utang pajak belum dilunasi setelah penerbitan surat teguran, pejabat dapat mengeluarkan surat peringatan atau surat lainnya yang sejenis sebagai langkah lanjutan untuk menegaskan kewajiban pelunasan utang pajak.

c. Penagihan Seketika dan Sekaligus

Jika wajib pajak tetap tidak melunasi utangnya, tindakan penagihan seketika dan sekaligus dapat dilakukan. Ini melibatkan pemberitahuan surat paksa, penyitaan, dan potensi penyanderaan penanggung pajak.

d. Penyitaan dan Lelang

Apabila utang pajak tidak dilunasi meskipun telah dilakukan berbagai langkah penagihan, aset wajib pajak dapat disita dan dijual melalui lelang untuk melunasi utang pajak.

Dalam kasus tertentu, wajib pajak dapat mengajukan permohonan untuk mengangsur atau menunda pembayaran utang pajaknya. Jika permohonan ini disetujui, surat teguran atau surat peringatan tidak akan diterbitkan. Proses pengajuan ini harus dilakukan sebelum jatuh tempo pembayaran untuk menghindari tindakan penagihan.

Dengan adanya langkah-langkah ini, Direktorat Jenderal Pajak berusaha untuk memastikan kepatuhan wajib pajak dan mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor perpajakan. Tindakan tegas seperti pencegahan dan penyanderaan menunjukkan komitmen pemerintah dalam menegakkan hukum pajak dan menjaga kestabilan keuangan negara.

Tindakan penagihan pajak yang kedua adalah penerbitan dan pemberitahuan Surat Paksa. Surat Paksa merupakan instrumen penagihan yang sangat penting dalam sistem perpajakan karena memberikan wewenang kepada petugas pajak untuk melakukan tindakan eksekusi langsung terhadap aset penanggung pajak yang tidak melunasi utang pajaknya.

Surat Paksa diterbitkan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang telah menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, dan Putusan Banding. Penerbitan Surat Paksa dilakukan apabila:

- a. Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajak dan kepadanya telah diterbitkan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis.

Hal ini adalah langkah awal penagihan di mana wajib pajak diingatkan tentang kewajibannya.

- b. Terhadap Penanggung Pajak telah dilaksanakan Penagihan Seketika dan Sekaligus.

Jika wajib pajak masih tidak melunasi utang pajaknya setelah penagihan seketika dan sekaligus, Surat Paksa akan diterbitkan.

- c. Penanggung Pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.

Jika wajib pajak gagal mematuhi persyaratan dalam kesepakatan angsuran atau penundaan pembayaran pajak, Surat Paksa akan dikeluarkan.

Surat Paksa memiliki kekuatan eksekutorial yang berarti surat ini memiliki kekuatan hukum yang sama dengan putusan pengadilan perdata. Berikut adalah implikasi dari penerbitan Surat Paksa:

a. Eksekusi Langsung

Surat Paksa memberikan wewenang kepada petugas penagihan pajak, khususnya Jurusita Pajak, untuk melaksanakan penyitaan atas barang milik penanggung pajak tanpa melalui prosedur pengadilan terlebih dahulu.

b. Penyitaan

Jurusita Pajak dapat langsung melakukan penyitaan terhadap aset penanggung pajak yang masih memiliki utang pajak. Penyitaan ini bertujuan untuk memastikan bahwa aset tersebut dapat digunakan untuk melunasi utang pajak.

c. Penjualan atau Pelelangan

Setelah penyitaan, barang-barang yang disita dapat dijual atau dilelang untuk melunasi pajak terutang. Proses ini dilakukan tanpa harus mendapatkan persetujuan pengadilan, karena Surat Paksa sudah memberikan wewenang eksekusi langsung.

Penerbitan Surat Paksa merupakan langkah krusial dalam sistem penagihan pajak untuk memastikan bahwa negara dapat mengumpulkan penerimaan pajak secara efektif. Surat Paksa bertindak

sebagai instrumen hukum yang kuat untuk menegakkan kewajiban perpajakan. Dengan kekuatan eksekutorialnya, Surat Paksa tidak hanya mempermudah proses penagihan tetapi juga memberikan efek jera kepada wajib pajak yang tidak patuh.

Secara keseluruhan, Surat Paksa adalah alat penegakan yang penting dalam memastikan bahwa wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan mereka, sehingga mendukung keberlangsungan penerimaan negara untuk pembiayaan pembangunan dan pengeluaran rutin pemerintah.

Proses penerbitan dan pemberitahuan Surat Paksa melibatkan serangkaian langkah dan prosedur yang harus diikuti dengan cermat sesuai dengan peraturan yang berlaku. Berikut adalah tahapan yang terlibat dalam proses penerbitan dan pemberitahuan Surat Paksa:

a. Penerbitan Surat Paksa

Surat Paksa diterbitkan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dalam jangka waktu paling cepat 21 hari sejak penerbitan Surat Teguran, kecuali jika telah dilakukan penagihan seketika dan sekaligus terhadap Penanggung Pajak. Penerbitan Surat Paksa dilakukan atas dasar ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan merupakan langkah penting dalam proses penagihan pajak.

b. Pemberitahuan kepada Penanggung Pajak

Surat Paksa harus diberitahukan kepada Penanggung Pajak oleh Jurusita Pajak. Proses pemberitahuan ini mencakup membacakan isi Surat Paksa kepada Penanggung Pajak dan kedua belah pihak menandatangani berita acara sebagai bukti bahwa pemberitahuan Surat Paksa telah dilakukan.

c. Pemberitahuan Melalui Aparat Pemerintah Daerah (Pemda)

Jika Wajib Pajak atau Penanggung Pajak tidak dapat diberitahukan secara langsung, Surat Paksa dapat disampaikan melalui aparat Pemda setingkat sekretaris kelurahan atau sekretaris desa di mana Wajib Pajak tersebut bertempat tinggal atau melakukan kegiatan usahanya.

d. Pemberitahuan Melalui Media Massa

Jika tempat tinggal atau kedudukan Wajib Pajak tidak diketahui, pemberitahuan Surat Paksa dilakukan dengan menempelkan Surat Paksa pada papan pengumuman di tempat-tempat umum melalui media massa.

e. Pelaksanaan di Luar Wilayah Kerja Pejabat Penerbit Surat Paksa

Jika Wajib Pajak berada di luar wilayah kerja pejabat yang menerbitkan Surat Paksa namun masih berada dalam satu kota, pejabat tersebut dapat memerintahkan Jurusita Pajak untuk melaksanakan Surat Paksa di luar wilayah kerjanya. Namun, pejabat yang menerbitkan Surat Paksa wajib memberitahukan

pelaksanaan Surat Paksa kepada pejabat yang wilayah kerjanya mencakup tempat pelaksanaan Surat Paksa.

Proses penerbitan dan pemberitahuan Surat Paksa ini mengikuti ketentuan hukum yang berlaku dan bertujuan untuk memastikan bahwa Penanggung Pajak diberitahukan dengan benar mengenai kewajiban pajaknya serta memberikan kesempatan bagi mereka untuk memenuhi kewajiban tersebut sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan.

2.3.5 Jurusita Pajak

Jurusita terdiri dari dua suku kata, yaitu "juru" yang berarti orang yang ahli dalam suatu pekerjaan, menunjukkan kecakapan dan kecermatan, dan "sita" yang berarti pengambilan dan penahanan barang. Dalam konteks lembaga peradilan, jurusita merujuk pada individu yang ahli dan cermat dalam menahan barang yang menjadi objek sengketa.¹⁶⁵

Secara terminologis, jurusita adalah orang yang bertugas untuk melakukan pemanggilan dan pemberitahuan kepada pihak-pihak yang berperkara di pengadilan. Jika pemanggilan atau pemberitahuan untuk sidang, eksekusi, atau penyitaan tidak dilakukan oleh jurusita, maka keputusan perkara tersebut dapat dinyatakan batal demi hukum.¹⁶⁶

¹⁶⁵ A. Nuraini, "Perspektif Hukum Islam Terhadap Hukuman Mati Tindak Pidana Narkotika Pada Kasus Fredi Budiman", (Disertasi Institut Agama Islam Muhammadiyah Sinjai, 2021), hlm. 56

¹⁶⁶ B. Bidara, 2003, *Hukum Acara Perdata Karangan O*, Griya Media, Salatiga, hlm. 67

Jurusita, termasuk jurusita pengganti, merupakan fungsionaris dengan jabatan fungsional yang berperan dalam mekanisme dan proses peradilan.¹⁶⁷ Di lingkungan Peradilan Umum dan Peradilan Agama, terdapat petugas yang termasuk kelompok kerja fungsional, yang disebut jurusita dan jurusita pengganti. Undang-Undang menyebutkan bahwa jurusita adalah pegawai negeri yang melaksanakan tugas kejurusitaan sebagaimana ditentukan dalam Pasal 6 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum atau Pasal 103 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1989 tentang Peradilan Agama. Masing-masing jurusita tersebut diangkat dan diberhentikan oleh Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia atau Menteri Agama atas usul Ketua Pengadilan Agama, sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2006. Berdasarkan ketentuan undang-undang tersebut, dapat dipahami bahwa jurusita atau jurusita pengganti adalah pegawai negeri yang diangkat oleh pemerintah untuk menjalankan tugas kejurusitaan di pengadilan tempat mereka bertugas.

Dalam Pasal 1 angka 6 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, LN Nomor 129 Tahun 2000 TLN Nomor 3987, Pasal 1 Angka 6 *jo.* Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 562/KMK.04/2000 tentang

¹⁶⁷ W.S. Musthafa, 2022, *Beberapa Permasalahan Perdata Peradilan Agama*, Puslitbang Diklat Mahkamah Agung, RI, hlm. 47

Syarat-Syarat, Tata Cara Pengangkatan dan Pemberhentian Jurusita Pajak, Pasal 1 Ayat (1), Jurusita Pajak adalah pelaksana tindakan penagihan pajak yang meliputi penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan Surat Paksa, penyitaan dan penyanderaan. Jurusita Pajak melaksanakan tugasnya sebagai eksekutor dari putusan yang setara dengan putusan pengadilan yang telah memiliki kekuatan hukum tetap. Untuk diangkat sebagai Jurusita Pajak, diperlukan syarat-syarat tertentu yang ditetapkan oleh Menteri, seperti pendidikan minimal setara Sekolah Menengah Umum serta mengikuti pendidikan dan pelatihan khusus Jurusita Pajak.¹⁶⁸

Jurusita pajak adalah ujung tombak dalam pelaksanaan penagihan pajak aktif di Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Tugas mereka meliputi:

a. Penagihan seketika dan sekaligus

Melaksanakan penagihan tanpa menunggu jatuh tempo.

b. Pemberitahuan Surat Paksa

Menyampaikan surat yang memerintahkan pelunasan utang pajak secara resmi.

c. Penyitaan

Mengambil barang milik wajib pajak untuk dijual guna melunasi utang pajak.

¹⁶⁸ Yudi Adi Seno, "Kewenangan Penyitaan Oleh Jurusita Pajak dan Upaya Penyelesaian Sengketa Pajak (Tinjauan Yuridis Normatif terhadap Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa)", *Mizan: Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 1 No. 2, 2012, hlm. 49

d. *Penyanderaan (Gijzeling)*

Menahan wajib pajak dalam kasus tertentu sebagai tindakan paksaan untuk melunasi utang pajak

Jurusita pajak diangkat dan diberhentikan oleh Menteri Keuangan untuk pajak pusat, dan oleh gubernur atau bupati/walikota untuk pajak daerah. Mereka memiliki otoritas dan tanggung jawab untuk memastikan bahwa proses penagihan dilakukan secara efektif dan sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Dalam menjalankan tugasnya, Jurusita Pajak harus membawa kartu tanda pengenal dan menunjukkannya kepada Penanggung Pajak. Saat melaksanakan penyitaan, Jurusita Pajak memiliki wewenang untuk memasuki dan memeriksa semua ruangan, termasuk membuka lemari, laci, dan tempat lain untuk menemukan objek sita di tempat usaha, kedudukan, atau tempat tinggal Penanggung Pajak, atau tempat lain yang diduga menyimpan objek sita.

Jurusita Pajak juga dapat meminta bantuan dari Kepolisian, Kejaksaan, Kementerian yang membidangi hukum dan perundang-undangan, Pemerintah Daerah, Badan Pertanahan Nasional, Direktorat Jenderal Perhubungan Laut, Pengadilan Negeri, Bank, atau pihak lain.

Berdasarkan ketentuan Pasal 6 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, Penagihan seketika dan sekaligus oleh Jurusita Pajak dilakukan tanpa menunggu

tanggal jatuh tempo pembayaran berdasarkan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus yang diterbitkan oleh Pejabat, dalam situasi berikut:

- a. Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya atau berniat untuk itu;
- b. Penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau dikuasai untuk menghentikan atau mengurangi kegiatan perusahaan atau pekerjaan di Indonesia;
- c. Terdapat tanda-tanda bahwa Penanggung Pajak akan membubarkan badan usahanya, menggabungkan usaha, memekarkan usaha, memindahtangankan perusahaan, atau melakukan perubahan bentuk lainnya;
- d. Badan usaha akan dibubarkan oleh negara; atau
- e. Terjadi penyitaan atas barang Penanggung Pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

2.3.6 Penanggung Pajak

Berdasarkan UU PPSP Pasal 1 Angka 3, penanggung pajak adalah wajib pajak, baik individu maupun badan, yang bertanggung jawab atas pelunasan tunggakan pajak, serta pihak yang mewakili dalam menjalankan hak dan menunaikan kewajiban wajib pajak berdasarkan ketentuan peraturan perpajakan. Wakil yang mewakili penanggung pajak meliputi:

- a. Pengurus yang telah ditunjuk.
- b. Badan yang berstatus pailit.
- c. Badan yang sedang dalam proses pembubaran oleh pihak yang dipercaya atau ditunjuk.
- d. Badan yang berstatus likuidasi oleh likuidator.
- e. Harta warisan yang belum dibagi oleh pihak yang bersangkutan maupun yang mewakili.
- f. Anak-anak di bawah umur yang keputusan-keputusannya didasarkan pada persetujuan wali.

2.3.7 Daluwarsa Penagihan

Pada Pasal 22 Ayat (1) UU KUP, hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, daluwarsa setelah 5 (lima) tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak yang bersangkutan. Penetapan waktu daluwarsa penagihan pajak ini penting untuk memberikan kepastian hukum mengenai kapan utang pajak tersebut tidak dapat ditagih lagi.

Dalam Pasal 22 Ayat (2) UU KUP, daluwarsa penagihan pajak dapat tertangguh apabila:

- a. Diterbitkan Surat Teguran dan Surat Paksa;
- b. Ada pengakuan utang pajak dari Wajib Pajak, baik langsung maupun tidak langsung;

- c. Diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.

Daluwarsa penagihan pajak dapat melampaui 5 (lima) tahun apabila:

- a. Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Teguran dan menyampaikan Surat Paksa kepada Penanggung Pajak yang tidak melakukan pembayaran utang pajak sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran. Dalam situasi ini, daluwarsa penagihan dihitung sejak tanggal pemberitahuan Surat Paksa tersebut.
- b. Wajib Pajak menyatakan pengakuan utang pajak dengan cara:
 - 1) Mengajukan permohonan angsuran atau penundaan pembayaran utang pajak sebelum tanggal jatuh tempo pembayaran. Dalam hal ini, daluwarsa penagihan dihitung sejak tanggal surat permohonan angsuran atau penundaan pembayaran utang pajak diterima oleh Direktur Jenderal Pajak.
 - 2) Mengajukan permohonan keberatan. Dalam hal ini, daluwarsa penagihan dihitung sejak tanggal Surat Keberatan Wajib Pajak diterima oleh Direktur Jenderal Pajak.
 - 3) Melaksanakan pembayaran sebagian utang pajaknya. Dalam hal ini, daluwarsa penagihan dihitung sejak tanggal pembayaran sebagian utang pajak tersebut.

- c. Terdapat Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan yang diterbitkan terhadap Wajib Pajak karena Wajib Pajak melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan Pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap. Dalam hal ini, deluwarasa penagihan dihitung sejak tanggal penerbitan ketetapan pajak tersebut.

BAB III

PRAKTIK KELEMBAGAAN PENAGIHAN UTANG PAJAK SEBAGAI PENERIMAAN NEGARA DALAM KONTEKS KEPAILITAN DAN PENUNDAAN KEWAJIBAN PEMBAYARAN UTANG (PKPU)

3.1 Perkembangan Kelembagaan Penagihan Utang Pajak di Indonesia

Negara bertujuan melindungi seluruh bangsa, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan turut serta dalam menjaga ketertiban dunia berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial. Hal ini tercantum dalam pembukaan UUD NRI 1945. Memajukan kesejahteraan umum berarti meningkatkan taraf hidup masyarakat secara optimal dan memenuhi kebutuhan dasar kehidupan manusia. Tujuan ini dapat dicapai melalui pelaksanaan pembangunan di berbagai bidang. Pembangunan Nasional adalah proses yang berlangsung secara terus-menerus dan berkesinambungan dengan tujuan meningkatkan kesejahteraan rakyat baik secara materiil maupun spiritual.¹⁶⁹

Pembangunan yang berkelanjutan sedang giat dilaksanakan oleh setiap negara, terutama negara berkembang. Aspek-aspek kehidupan yang mencakup pembangunan ini, baik fisik maupun non-fisik, sedang dikembangkan. Kesejahteraan warga negara menjadi tujuan utama dari pelaksanaan pembangunan ini. Dana yang diperlukan untuk pelaksanaan

¹⁶⁹ Tolu Lawal and Abe Oluwatoyin, “ational development in Nigeria: Issues, challenges and prospects”, *Jourma; of Public Administration and Policy Reseacrh*, Vol. 3 No. 9, page 238

pembangunan ini sangat besar, sehingga partisipasi masyarakat sangat penting. Salah satu bentuk partisipasi tersebut adalah pembayaran pajak oleh rakyat.¹⁷⁰

Pembangunan di berbagai bidang terus dilaksanakan oleh Indonesia sebagai negara berkembang, dengan tujuan menjadi negara maju dan mandiri. Meningkatnya arus globalisasi memerlukan dukungan dari berbagai aspek untuk peningkatan aktivitas ekonomi dan investasi, pengembangan sumber daya manusia yang kompeten, dan kemajuan teknologi yang bersaing. Biaya yang dibutuhkan untuk pembangunan nasional sangat besar. Sumber-sumber penerimaan negara dapat diklasifikasikan ke dalam delapan sektor, yaitu pajak, kekayaan alam, bea dan cukai, retribusi, iuran, sumbangan, laba dari badan usaha milik negara, dan sumber-sumber lainnya.¹⁷¹

Pajak dipandang sebagai kontribusi utama terhadap pendapatan negara yang dimanfaatkan untuk membiayai pembangunan di Indonesia. Sebagai sektor pendapatan yang sangat vital bagi kelangsungan pembangunan, stabilisasi penerimaan pajak perlu dilakukan oleh pemerintah dari tahun ke tahun.

Pendapatan pajak sebagai sumber keuangan negara dialokasikan untuk berbagai keperluan, mulai dari pembiayaan pengeluaran negara hingga mendukung proyek-proyek pembangunan. Dana pajak digunakan untuk

¹⁷⁰ Evans Emanuel Sinulingga, "Penagihan Pajak dengan Surat Paksa Berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000", *Lex Administratum*, Vol. I No. 1, 2013, hlm. 14-15

¹⁷¹ Erly Suandy, 2011, *Perencanaan Pajak*, Edisi 5, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 2

pembangunan infrastruktur publik seperti jalan, jembatan, sekolah, kantor polisi, rumah sakit, dan puskesmas.¹⁷²

Krisis moneter yang baru-baru ini terjadi di Indonesia mengakibatkan banyak perusahaan mengalami kesulitan dalam memenuhi kewajiban pajak mereka. Hal ini berdampak negatif pada pendapatan negara dari sektor pajak karena banyak wajib pajak yang menunggak pembayaran.

Kewajiban membayar pajak adalah tanggung jawab setiap warga negara, namun banyak yang enggan melaksanakannya. Hal ini terbukti dari adanya tunggakan pajak akibat wajib pajak tidak memenuhi kewajiban perpajakan sesuai peraturan. Wajib pajak yang sadar akan kewajibannya seharusnya secara mandiri mendaftarkan diri sebagai wajib pajak, menghitung, memotong, menyetor, dan melaporkan seluruh kewajiban pajaknya kepada petugas pajak atau Jurusita Pajak.¹⁷³

Perpajakan bukan hanya masalah pemerintah dan pihak terkait, tetapi masyarakat juga memiliki kepentingan untuk memahami masalah perpajakan di Indonesia. Menurut Aruna, tingkat kesadaran, kejujuran, dan kedisiplinan bangsa Indonesia dalam membayar pajak masih rendah, karena banyak yang enggan memenuhi kewajiban mereka sesuai ketentuan yang berlaku dan tepat waktu.¹⁷⁴

¹⁷² Artha Polma Naibaho, Nyoman Serikat P., Budi Ispriyanrso, "Paksa Badan (Gijzeling) Sebagai Instrumen Penangihan Pajak (Kajian Yuridis Dari Perspektif Hukum Pidana)", *Jurnal Hukum Universitas Diponegoro, Semarang*, Vol 5 No.3, 2016, hlm. 2.

¹⁷³ Megi Afrilia, Jullie J. Sondakh, dan Robert Lambey, "Efektivitas Kinerja Jurusita Pajak dalam Melakukan Penagihan Pajak Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Manado dan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bitung", *Going Concern: Jurnal Riset Akuntansi*, Vol. 11 No. 3, 2011, hlm. 57

¹⁷⁴ D.C. Aruna, "The Influences Of Tax Addiction in Admission Letter And Enforcement Letter On Tax Delay Of Payment Flow: Case Study In Tax Office Directorate General Of Taxation

Keberhasilan dalam meningkatkan pendapatan dari sektor pajak tidak hanya bergantung pada kesadaran dan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, tetapi juga pada kemampuan aparat dalam melakukan pembinaan, penelitian, dan pengawasan melalui pemeriksaan atas kebenaran laporan yang disampaikan oleh wajib pajak guna menegakkan keadilan dalam penegakan hukum pajak.

Peran penting bagi Indonesia dipegang oleh instansi pajak sebagai salah satu organisasi sektor publik. Pajak menjadi sumber pendapatan negara yang digunakan untuk membiayai APBN/APBD. Direktorat Jenderal Pajak, sebagai organisasi sektor publik, bertujuan untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat melalui pelayanan kepada masyarakat. Fokus utama dari organisasi sektor publik adalah pelayanan kepada masyarakat. Seringkali, organisasi sektor publik digambarkan sebagai tidak produktif, tidak efisien, selalu merugi, berkualitas rendah, miskin inovasi dan kreativitas, serta menerima berbagai kritikan keras.¹⁷⁵

Aparatur Pajak atau Fiskus, yang juga dikenal sebagai Pejabat Pajak, adalah individu atau badan yang memiliki tugas untuk mengumpulkan pajak atau iuran dari wajib pajak. Pajak yang dikumpulkan oleh fiskus ini nantinya digunakan untuk pengeluaran rutin, pembangunan nasional, serta mendukung penyelenggaraan pemerintahan. Secara etimologis, "fiskus" berasal dari bahasa Latin yang berarti "keranjang berisi uang" atau "kantong uang".

West Jakarta Territory”, *International Conference on Humanities and Social Sciences*, 2011, page 2

¹⁷⁵ Ni Nyoman Vitria Anjarsari dan Naniek Noviari, *Op.cit.*, hlm. 2398

Aparatur Pajak atau Fiskus terdiri dari Direktur Jenderal Pajak, Direktur Jenderal Bea dan Cukai, Gubernur, Bupati/Walikota, atau pejabat lain yang ditunjuk untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan. Aparatur Pajak (Fiskus) memiliki tugas dan wewenang sebagai berikut:¹⁷⁶

a. Menerbitkan Surat Ketetapan Pajak

Fiskus memiliki kewenangan untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak terkait dengan penyeteroran atau penagihan pajak, baik Pajak Negara (kecuali Bea Materai, Bea Masuk, dan Cukai) maupun pajak daerah.

b. Menerbitkan Surat Tagihan Pajak

Fiskus juga berwenang untuk menerbitkan Surat Tagihan Pajak, yaitu surat yang digunakan untuk melakukan penagihan pajak atau sanksi administrasi dan/atau denda kepada wajib pajak. Surat Tagihan Pajak ini bersifat memaksa dan wajib pajak tidak dapat mengajukan keberatan.

c. Menerbitkan Keputusan

Keputusan yang diterbitkan oleh Fiskus dapat mencakup pengelolaan Pajak Pusat atau Pajak Daerah, terutama terkait Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM).

¹⁷⁶ Ferdi Purnama Widako dan Lilis Ardini, "Usaha Aparatur Pajak dalam Memperkuat Garda Akhir Sebagai Upaya Penyelamatan Sumber Pendanaan Negara", *Kinerja*, Vol. 18 No. 1, 2021, hlm. 45

d. Melakukan Pemeriksaan

Pemeriksaan dilakukan sebagai serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, dan mengolah data atau keterangan lain guna menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

e. Melakukan Penyegehan

Penyegehan dilakukan untuk mengamankan atau mencegah hilangnya buku, catatan, atau dokumen yang berkaitan dengan ketentuan perpajakan. Penyegehan ini dilakukan khususnya pada wajib pajak yang terkait dengan PPh, PPN, dan PPnBM, yang tidak mematuhi ketentuan perpajakan yang berlaku.

f. Mengangkat Pejabat untuk Melaksanakan Peraturan Perundang-undangan Perpajakan

Pengangkatan pejabat bertujuan untuk meningkatkan efisiensi kerja dan memastikan pelaksanaan kegiatan perpajakan. Pejabat yang diangkat termasuk petugas pajak dan juru sita pajak, yang dapat berasal dari dalam atau luar lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Juru Sita Pajak bertugas untuk melaksanakan penagihan pajak kepada wajib pajak, termasuk penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan surat paksa, penyitaan, dan penyanderaan.

Menurut Andriani, pajak didefinisikan sebagai iuran yang dipaksakan kepada negara, yang harus dibayar oleh individu atau entitas yang diwajibkan berdasarkan peraturan yang berlaku, tanpa memperoleh imbalan langsung yang dapat ditunjuk. Pajak ini digunakan untuk membiayai pengeluaran umum terkait dengan pelaksanaan tugas negara dalam menyelenggarakan pemerintahan.¹⁷⁷

Pemungutan pajak merupakan salah satu sistem dalam perpajakan. Menurut Mardiasmo, syarat pemungutan pajak dibagi menjadi lima bagian sebagai berikut:¹⁷⁸

a. Pemungutan pajak harus adil (Syarat Keadilan).

Sesuai dengan tujuan hukum untuk mencapai keadilan, undang-undang dan pelaksanaan pemungutan harus dilakukan dengan adil. Keadilan dalam perundang-undangan meliputi penerapan pajak secara umum dan merata serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing individu. Keadilan dalam pelaksanaannya mencakup pemberian hak kepada Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan, meminta penundaan pembayaran, dan mengajukan banding ke Majelis Pertimbangan Pajak.

¹⁷⁷ R. Santoso Brotodihardjo, 2008, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditma, Bandung, hlm. 2

¹⁷⁸ Mardiasmo, 2011, *Perpajakan*, Penerbit Andi, Yogyakarta, hlm. 10

- b. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (Syarat Yuridis).

Di Indonesia, pajak diatur dalam UUD NRI 1945 pasal 23A. Hal ini memberikan jaminan hukum yang memastikan keadilan, baik bagi negara maupun warganya.

- c. Tidak mengganggu perekonomian (Syarat Ekonomis).

Pemungutan pajak tidak boleh mengganggu kelancaran kegiatan produksi dan perdagangan, sehingga tidak menimbulkan kelesuan dalam perekonomian masyarakat.

- d. Pemungutan pajak harus efisien (Syarat Finansial).

Sesuai dengan fungsi budgetair, biaya pemungutan pajak harus ditekan sehingga lebih rendah dari hasil yang diperoleh dari pemungutan tersebut.

- e. Sistem pemungutan pajak harus sederhana.

Sistem pemungutan yang sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat untuk memenuhi kewajiban perpajakannya. Syarat ini telah dipenuhi oleh undang-undang perpajakan yang baru.

Berkaitan pemungutan pajak terdapat juga penagihan pajak. Penagihan pajak terdiri dari serangkaian tindakan yang dirancang untuk memastikan bahwa penanggung pajak melunasi utang pajak serta biaya penagihan pajak, termasuk teguran atau peringatan, pelaksanaan penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan surat paksa, usulan pencegahan, pelaksanaan penyitaan, pelaksanaan penyanderaan, dan penjualan barang yang telah

disita.¹⁷⁹ Dasar hukum penagihan pajak mencakup penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Keputusan Pembetulan (SK Pembetulan), Surat Keputusan Keberatan (SK Keberatan), Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali.¹⁸⁰ Apabila pada saat jatuh tempo pelunasan tidak atau kurang dibayar, jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar akan dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk seluruh masa, yang dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pelunasan atau tanggal penerbitan STP, dan dihitung sebagai satu bulan penuh.¹⁸¹

Secara umum, Direktorat Jenderal Pajak melakukan dua jenis penagihan, yaitu penagihan pajak pasif dan penagihan pajak aktif. Penagihan pajak pasif melibatkan tindakan yang dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak dengan menggunakan STP, SKPKB, SKPKBT, surat keputusan pembetulan, dan surat keputusan keberatan yang menyebabkan bertambahnya jumlah pajak yang masih harus dibayar. Penagihan pajak aktif mencakup seluruh kegiatan penagihan yang merupakan kelanjutan dari penagihan pajak pasif, diawali dengan penerbitan surat teguran.¹⁸²

Penagihan pajak pasif oleh Direktorat Jenderal Pajak merupakan sebuah himbauan kepada wajib pajak untuk melunasi utang pajak mereka. Kegiatan ini tidak memiliki dasar hukum yang kuat, sehingga tidak efektif

¹⁷⁹ Ni Nyoman Vitria Anjarsari dan Naniek Noviari, *Op.cit.*, hlm. 2401

¹⁸⁰ *Ibid.*

¹⁸¹ *Ibid.*

¹⁸² Waluyo, 2011, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 92

dalam mendorong kepatuhan wajib pajak untuk membayar utang pajak. Sebaliknya, penagihan pajak aktif adalah tindakan konkret yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dengan dukungan kekuatan hukum, sehingga lebih efektif dalam memastikan kepatuhan wajib pajak dalam membayar utang pajak mereka. Berdasarkan hal ini, penagihan pajak aktif memiliki kekuatan lebih besar dibandingkan penagihan pajak pasif.¹⁸³

Kemudian juga terdapat utang pajak yang menjadi alasan dalam penagihan pajak. Utang pajak dikenakan kepada wajib pajak ketika kondisi dan tindakan tertentu memunculkan kewajiban tersebut sesuai dengan undang-undang yang berlaku. Utang pajak ini diakui oleh wajib pajak, sementara piutang pajak diakui oleh aparat pajak. Piutang pajak diakui oleh Direktorat Jenderal Pajak jika wajib pajak belum membayarkan pajak yang terutang kepada negara dalam batas waktu yang telah ditentukan. Penagihan pajak berdasarkan UU PPSP adalah serangkaian tindakan untuk memastikan penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak, termasuk tindakan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, dan menjual barang yang telah disita.

Peran jurusita pajak dalam meningkatkan penerimaan negara melalui penagihan utang pajak adalah sangat penting sebagai ujung tombak terakhir dalam upaya pencairan pajak yang terutang setelah jatuh tempo dan telah

¹⁸³ Ni Nyoman Vitria Anjarsari dan Naniek Noviari, *Op.cit.*, hlm. 2402

inkrah. Jurusita pajak memiliki wewenang untuk melakukan upaya paksa seperti penyitaan aset wajib pajak atau penanggung pajak, pemblokiran dan penyitaan rekening yang menyimpan uang dan/atau harta di bank atau lembaga keuangan lainnya, pencegahan terhadap penanggung pajak yang berencana ke luar negeri, bahkan dapat melakukan penyanderaan (*gijzeling*) terhadap penanggung pajak yang tidak melunasi utang pajaknya.¹⁸⁴

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa telah mengalami perubahan melalui Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000. Berdasarkan UU PPSP, proses penagihan aktif dimulai dengan penerbitan surat teguran, surat paksa, dan surat pemberitahuan penyitaan yang kemudian dilanjutkan dengan eksekusi sita.

Surat Paksa setidaknya mencakup:

- a. Nama Wajib Pajak atau nama Wajib Pajak dan Penanggung Pajak;
- b. Dasar penagihan;
- c. Besarnya utang pajak; dan
- d. Perintah untuk membayar.

Surat Paksa diterbitkan apabila:

- a. Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajak setelah diterbitkan surat teguran atau surat peringatan atau surat lain yang sejenis;
- b. Penanggung Pajak telah dikenai penagihan seketika dan sekaligus; atau

¹⁸⁴ Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP Madya Medan Hasfianda Siregar secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

- c. Penanggung Pajak tidak memenuhi ketentuan dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.

Surat Paksa terhadap individu diberitahukan oleh Jurusita Pajak kepada:

- a. Penanggung Pajak;
- b. Orang dewasa yang tinggal atau bekerja di tempat usaha Penanggung Pajak jika Penanggung Pajak tidak dapat dijumpai;
- c. Salah satu ahli waris atau pelaksana wasiat atau pengurus harta peninggalan jika Wajib Pajak telah meninggal dunia dan harta warisan belum dibagi; atau
- d. Para ahli waris jika Wajib Pajak telah meninggal dunia dan harta warisan telah dibagi.

Surat Paksa terhadap badan hukum diberitahukan oleh Jurusita Pajak kepada:

- a. Pengurus, kepala perwakilan, kepala cabang, penanggung jawab, pemilik modal; atau
- b. Pegawai tetap di tempat kedudukan atau tempat usaha badan, jika Jurusita Pajak tidak dapat menemui salah seorang yang disebutkan dalam huruf a.

Menurut Fauziah (2014), penagihan pajak dengan surat paksa dikategorikan sebagai penagihan pajak aktif yang dilaksanakan secara langsung. Oleh karena itu, sebelum pelaksanaan penagihan pajak aktif, terlebih dahulu dilakukan penagihan pajak pasif. Penagihan pajak pasif

mencakup penyerahan surat ketetapan pajak dan penerbitan surat teguran atau surat peringatan.¹⁸⁵

Penagihan pajak ini dilakukan oleh Jurusita Pajak. Menurut Purnawardhani, Jurusita Pajak adalah petugas yang ditunjuk oleh KPP untuk melaksanakan tindakan penagihan aktif. Dalam melaksanakan penyitaan, Jurusita Pajak memiliki kewenangan untuk memasuki dan memeriksa semua ruangan, termasuk membuka lemari, laci, dan tempat lain untuk menemukan objek sita di tempat usaha, tempat kedudukan, atau tempat tinggal Penanggung Pajak, atau di tempat lain yang diduga menyimpan objek sita.¹⁸⁶

Penagihan pajak yang dilakukakn oleh Jurusita Pajak adalah penagihan seketika dan sekaligus. Menurut Mardiasmo, penagihan seketika dan sekaligus adalah proses penagihan pajak yang dilakukan oleh Jurusita Pajak kepada Penanggung Pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran, yang mencakup seluruh utang pajak dari semua jenis pajak, Masa Pajak, dan Tahun Pajak.¹⁸⁷ Jurusita Pajak melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus berdasarkan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus.

¹⁸⁵ Fauziah, “Pengaruh Penagihan Pajak dengan Surat Teguran dan Surat Paksa Terhadap Penerimaan Pajak”, *Jurnal Tanjungpinang: Fakultas Ekonomi Universitas Maritim Raja Ali Haji*, 2014, hlm. 32

¹⁸⁶ Restika Purnawardhani, Amirudin Jauhari, dan Sri Mangesti Rahayu, “Efektivitas Penagihan Pajak Aktid dengan Surat Teguran dan Surat Paksa dalam Upaya Optimalisasi Penerimaan Pajak di Kantor Pelayanan Pajak Madya Malang”, *Jurnal Perpajakan*, Vol. 1 No. 1, 2015, hlm. 3

¹⁸⁷ Mardiasmo, 2011, *Op.cit.*, hlm. 126

Surat Perintah Penagihan Seketika diterbitkan dalam keadaan berikut:

- a. Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya;
- b. Penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan, atau pekerjaan yang dilakukan di Indonesia;
- c. Terdapat indikasi bahwa Penanggung Pajak akan membubarkan badan usahanya, menggabungkan usahanya, memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya;
- d. Badan usaha akan dibubarkan oleh negara; atau
- e. Terjadi penyitaan atas barang Penanggung Pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus harus memuat:

- a. Nama Wajib Pajak, atau nama Wajib Pajak dan Penanggung Pajak;
- b. Besarnya utang pajak;
- c. Perintah untuk membayar; dan
- d. Surat pelunasan pajak.

Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus diterbitkan sebelum penerbitan Surat Paksa. Praktik penagihan utang secara institusional dalam konteks kepailitan dan penundaan kewajiban pembayaran utang di Indonesia belum optimal karena berbagai faktor. Damayanti (2023) menekankan pentingnya prinsip kelangsungan usaha dalam penundaan kewajiban

pembayaran utang dan menyatakan bahwa transparansi, keahlian hukum dan keuangan, serta komunikasi yang efektif dengan kreditur sangat penting.¹⁸⁸ Isnawati (2018) menantang keyakinan pemerintah bahwa kenaikan ambang batas penghasilan tidak kena pajak tidak akan berdampak pada penerimaan pajak, yang mengindikasikan perlunya evaluasi ulang terhadap kebijakan ini.¹⁸⁹ Terakhir, Chazawi (2010) menyoroti peran lembaga peninjauan kembali dalam kasus-kasus kriminal, yang berpotensi untuk menangani praktik penagihan utang yang salah.¹⁹⁰

Metode yang digunakan oleh jurusita pajak dalam melakukan penagihan utang pajak dapat dilakukan melalui beberapa tahapan yang sistematis. Pertama, pendekatan persuasif terhadap Wajib Pajak dilakukan melalui pengurus. Selanjutnya, dibuat surat himbauan untuk mendorong pelunasan utang. Tahap berikutnya adalah pembuatan profil Wajib Pajak untuk mengumpulkan, menemukan, meneliti, dan mencatat data dan informasi terkait. Dilanjutkan dengan meminta bantuan dari Kantor Wilayah (Kanwil) untuk melakukan Asset Tracing terhadap Wajib Pajak dan memperoleh data Perlintasan Wajib Pajak. Akhirnya, peran Kanwil dan Kantor Pusat (Kanpus) sangat diperlukan dalam melakukan *asset tracing* dan

¹⁸⁸ Retno Damayanti, *et.al*, “Kajian Yuridis Penerapan Asas Keberlangsungan Usaha dalam Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang untuk Mencegah Pailit”, *Jurnal Restorative Justice*, Vol. 7 No. 2, 2023, hlm. 139

¹⁸⁹ Isnawati, *et.al*, “Analisis Kehilangan Penerimaan Negara di Sektor Pajak Sebagai Konsekuensi dari Pengukuhan Besaran Kenaikan PTKP (Studi Kasus pada Dirjen Pajak Nusa Tenggara)”, *JAA: Jurnal Aplikasi Akuntansi*, Vol. 2 No. 2, 2018, hlm. 92

¹⁹⁰ Adami Chazawi, 2011, *Lembaga Peninjauan Kembali (PK) Perkara Pidana: Penegakan Hukum dalam Penyimpangan Praktik dan Peradilan Sesat*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 142

menyediakan data harta Wajib Pajak, termasuk nomor rekening yang akurat dan *real-time*, agar tindakan penagihan dapat dilaksanakan secara efektif.¹⁹¹

Selain itu juga, metode yang digunakan untuk menagih utang pajak dari wajib pajak yang nakal adalah sesuai dengan aturan yang berlaku, seperti penyitaan, pemblokiran, pencegahan, bahkan penyanderaan. Namun, sebelum menerapkan peraturan terhadap wajib pajak, edukasi yang masif, jelas, dan persuasif perlu diberikan terlebih dahulu.¹⁹²

Petugas pajak di Kantor Pelayanan Pajak memiliki cara lain untuk menyelesaikan utang pajak yang belum dilunasi, selain dengan melakukan tindakan penagihan. Salah satu cara tersebut adalah dengan mengurangi utang pajak dari kelebihan pembayaran pajak yang dimiliki oleh Wajib Pajak, walaupun tidak semua Wajib Pajak mengalami hal ini. Permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak dikenal sebagai Restitusi Pajak. Restitusi ini dilakukan apabila terdapat kredit pajak yang lebih besar daripada pajak yang seharusnya terutang atau tidak terutang.

Sebelum mengembalikan kelebihan pembayaran pajak kepada Wajib Pajak, petugas pajak harus mengurangi jumlah tersebut dengan utang pajak yang masih harus dibayar oleh Wajib Pajak, sesuai dengan *Standard Operating Procedure* (SOP). Namun, tidak semua utang pajak yang masih ada merupakan utang yang masih harus dibayar; kadang-kadang terdapat utang pajak yang penagihannya telah melewati masa yang diatur oleh undang-

¹⁹¹ Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP PMB Perusahaan Masuk Bursa Bambang Budiantoto secara online melalui zoom pada Jum'at 14 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

¹⁹² Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP Madya Medan Hasfianda Siregar secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

undang. Menurut Pasal 41 ayat (1) UU PPSP, penagihan pajak tidak dapat dilakukan jika telah melewati batas waktu yang ditentukan oleh undang-undang dan peraturan daerah.

Ketentuan lain terdapat dalam Pasal 22 ayat (1) UU KUP yang menyebutkan bahwa hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, akan daluwarsa setelah melewati waktu lima tahun sejak penerbitan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali.

Faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan penagihan utang pajak dapat diuraikan sebagai berikut, pertama, validitas dalam penggunaan Asset Tracing yang dilakukan untuk mencari, menemukan, meneliti, dan mencatat data dan informasi mengenai Wajib Pajak atau Penanggung Pajak menjadi krusial. Kedua, kerjasama dengan pihak ketiga seperti Badan Pertanahan Nasional (BPN), Kepolisian, Kejaksaan, perbankan, KSEI, Bank Indonesia (BI), serta Pemerintah Daerah setempat harus diatur melalui *Memorandum of Understanding* (MOU) untuk memastikan sinergi demi kepentingan Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI), sehingga dapat mempermudah tugas petugas Jurusita dalam praktek lapangan.¹⁹³

¹⁹³ Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP PMB Perusahaan Masuk Bursa Bambang Budiantoto secara online melalui zoom pada Jum'at 14 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

Selanjutnya, biaya yang diperlukan untuk melaksanakan tindakan penagihan mulai dari penyampaian Surat Paksa hingga tindakan penyitaan dan kegiatan lelang perlu disesuaikan dengan serangkaian kegiatan penagihan yang harus dijalankan. Terakhir, kondisi keberhasilan penagihan utang pajak juga dipengaruhi oleh cashflow yang dimiliki oleh Wajib Pajak, yang menjadi faktor penentu dalam kesanggupan mereka untuk melunasi kewajiban pajaknya secara tepat waktu.

Pada lapangan, tidak semua Wajib Pajak yang memiliki utang pajak secara bersamaan juga memiliki kelebihan pembayaran pajak atau Restitusi pajak. Namun, kemungkinan tersebut tetap ada di mana beberapa Wajib Pajak memiliki utang pajak sekaligus kelebihan pembayaran pajak dan mengajukan restitusi. Tindakan yang dilakukan oleh aparat pegawai pajak terkait dengan tugas mereka dalam melayani Wajib Pajak yang mengajukan restitusi pajak atau memiliki kelebihan pembayaran pajak antara lain sebagai berikut:¹⁹⁴

- a. Terdapat Kantor Pelayanan Pajak yang langsung mengurangi utang pajak meskipun hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa. Tindakan ini dilakukan dengan pandangan bahwa yang daluwarsa hanya hak untuk melakukan penagihan pajak, sementara utang pajak itu sendiri tidak daluwarsa. Dalam kasus kelebihan pembayaran pajak, utang pajak tersebut diperlakukan sama seperti utang pajak lainnya yang belum daluwarsa hak untuk melakukan penagihan, sehingga

¹⁹⁴ Informasi ini diperoleh dari peserta Pendidikan dan Pelatihan (Diklat) Jurusita Pajak selama tahun 2018 yang diselenggarakan di Pusdiklat Pajak, Balai Diklat Keuangan Makasar, Balai Diklat Keuangan Pekanbaru, Balai Diklat Keuangan Medan, dan Balai Diklat Keuangan Palembang

langsung dikurangkan. Langkah ini dilakukan oleh banyak atau hampir semua Kantor Pelayanan Pajak.

- b. Beberapa Kantor Pelayanan Pajak, meskipun hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa, tidak mengurangkan utang pajak dengan kelebihan pembayaran pajak. Mereka menganggap bahwa karena hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa, utang pajak juga telah daluwarsa, sehingga tidak ada tindakan yang dapat diambil, termasuk mengurangkan utang pajak dengan kelebihan pembayaran pajak.
- c. Terdapat Kantor Pelayanan Pajak yang tidak langsung mengurangkan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa. Mereka pertama-tama mengkonsultasikan kepada Wajib Pajak apakah bersedia utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa tersebut dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajaknya. Jika Wajib Pajak setuju, baik secara tertulis maupun lisan, petugas pajak akan mengurangkan utang pajak tersebut dengan kelebihan pembayaran pajak sesuai dengan Surat Dirjen Pajak Nomor: S-449/PJ.74/1990.
- d. Beberapa Kantor Pelayanan Pajak langsung mengurangkan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa. Namun, jika Wajib Pajak melakukan protes, maka kelebihan pembayaran pajak yang sudah dikurangkan akan dikembalikan kepada Wajib Pajak yang bersangkutan

Kebijakan fiskal yang tepat memainkan peran krusial dalam meningkatkan efektivitas penagihan utang pajak. Dengan kebijakan fiskal yang tepat, diharapkan dapat menciptakan stabilitas ekonomi yang memperkuat kemampuan ekonomis para Penanggung Pajak untuk memenuhi kewajiban pajak mereka. Dalam upaya mencapai tujuan ini, koordinasi internal dilakukan melalui forum, bimbingan teknis, serta kegiatan pemantauan dan evaluasi yang melibatkan unit vertikal dalam penyusunan regulasi penagihan. Sinergi dan kolaborasi antara berbagai peran Komite Kepatuhan dari tingkat kantor pusat, kantor wilayah, hingga KPP diharapkan dapat dioptimalkan.¹⁹⁵

Selain itu, koordinasi eksternal dilakukan melalui perjanjian kerja sama dengan pihak di luar Kementerian Keuangan, seperti perjanjian kerja sama (PKS) dengan sektor perbankan untuk pemblokiran rekening dan pertukaran data keuangan, serta PKS dengan Badan Pertanahan Nasional (BPN) untuk data kepemilikan tanah, dan kerja sama lainnya. Direktorat Jenderal Pajak terus mengembangkan sistem yang diharapkan dapat mengintegrasikan seluruh data dan informasi Wajib Pajak, mendukung efisiensi dalam pelaksanaan penagihan Pajak.¹⁹⁶

Dalam rangka meningkatkan efektivitas penagihan Pajak, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) memastikan optimalisasi peran Komite Kepatuhan di berbagai tingkatan, seperti Kantor Pusat DJP (KPDJP), Kantor Wilayah DJP

¹⁹⁵ Wawancara dengan Kasubdit Penagihan Direktorat Penegakan Hukum, Bapak Guntur secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

¹⁹⁶ Wawancara dengan Kasubdit Penagihan Direktorat Penegakan Hukum, Bapak Guntur secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

(Kanwil DJP), dan Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Komite Kepatuhan KPDJP bertanggung jawab untuk menetapkan Wajib Pajak (WP) dengan status Daftar Sasaran Prioritas Pencairan (DSPC), merumuskan kebijakan pengamanan penerimaan penagihan, serta memberikan arahan berdasarkan hasil pemantauan dan evaluasi. Di samping itu, Komite Kepatuhan Kanwil DJP melakukan validasi atas usulan WP DSPC dan mengirimkannya ke KPDJP, serta mengawasi pelaksanaan rekomendasi dan pencairan WP DSPC di KPP. Selanjutnya, Komite Kepatuhan KPP menyiapkan rencana kerja dan dokumen pendukung untuk menindaklanjuti rekomendasi dari Komite Kepatuhan, menjalankan tindakan penagihan terhadap WP DSPC sesuai rekomendasi, serta memantau pembayaran yang telah ditindaklanjuti melalui Sistem Informasi DJP (SIDJP) atau sarana lainnya yang tersedia.¹⁹⁷

Untuk meningkatkan penerimaan melalui penagihan Pajak, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengimplementasikan serangkaian strategi yang meliputi beberapa langkah strategis, yaitu:

- a. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menyusun prioritas penagihan Wajib Pajak dengan menetapkan Daftar Sasaran Prioritas Pencairan (DSPC).
- b. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melakukan monitoring, evaluasi, dan memberikan asistensi terhadap proses penagihan di Kanwil DJP dan/atau KPP.

¹⁹⁷ Wawancara dengan Kasubdit Penagihan Direktorat Penegakan Hukum, Bapak Guntur secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

- c. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengembangkan serta memanfaatkan aplikasi pendukung untuk memperkuat efisiensi penagihan.
- d. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menjalin kerja sama dengan pihak internal maupun eksternal dalam rangka optimalisasi penagihan.
- e. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) secara berkala meningkatkan kualitas dan kuantitas SDM Penagihan melalui pelatihan Jurusita Pajak guna memperluas kompetensi dan jumlah Jurusita sesuai dengan kebutuhan unit kerja.
- f. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) membentuk tim pengelolaan barang sitaan guna mempermudah pengelolaan dan penjualan barang sitaan.
- g. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menyusun dan/atau memperbarui regulasi serta kebijakan penagihan Pajak yang adaptif dan responsif terhadap isu-isu terkini.
- h. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengoptimalkan pemanfaatan tindakan pendukung penagihan pajak seperti pemblokiran akses Sistem Administrasi Barang Milik Negara (SABH), pemblokiran akses kepubeanan, dan pembatasan akses layanan publik lainnya.¹⁹⁸

Saat ini sering ditemui perseroan terbatas yang semata-mata enggan atau tidak mampu membayar utangnya (*insolvent*). Perseroan yang dalam keadaan insolvent dan tidak membayar utang-utang kepada lebih dari dua kreditor, dapat diajukan pailit oleh para kreditor tersebut. Undang-Undang

¹⁹⁸ Wawancara dengan Kasubdit Penagihan Direktorat Penegakan Hukum, Bapak Guntur secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

Kepailitan bertujuan melindungi kepentingan serta hak-hak kreditor dan debitor terkait dengan boedel pailit. Dari perspektif kreditor, undang-undang ini menjamin dan melindungi hak-hak kreditor, sehingga mencegah tindakan debitor yang merugikan kreditor atau kreditor lainnya.¹⁹⁹ Pengaturan hukum kepailitan saat ini terdapat dalam Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

Utang pajak juga timbul karena adanya Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) dari suatu perusahaan. Utang yang tadinya dimengerti sebagai segala bentuk kewajiban membayar baik yang timbul dari aktivitas pinjam meminjam uang ataupun akibat wanprestasi atau perbuatan melawan hukum, dipertegas menjadi utang adalah kewajiban yang dinyatakan atau dapat dinyatakan dalam jumlah uang baik dalam mata uang Indonesia maupun mata uang asing, baik secara langsung maupun yang akan timbul di kemudian hari atau kontinjen, yang timbul karena perjanjian atau undang-undang dan yang wajib dipenuhi oleh debitor dan bila tidak dipenuhi memberi hak kepada kreditor untuk mendapat pemenuhannya dari harta kekayaan debitor.

Utang adalah sesuatu yang dipinjam, baik berupa uang maupun benda itu sendiri. Seseorang atau badan usaha yang meminjam disebut debitor. Entitas yang memberikan utang disebut kreditor. Utang termasuk dalam pembayaran yang ditangguhkan, pembayaran beberapa seri, yang dibedakan dari pembelian langsung. Utang itu bisa dilakukan oleh entitas seperti negara,

¹⁹⁹ Yuhelson, 2019, *Hukum Kepailitan di Indonesia*, Ideas Publishing, Gorontalo, hlm.17.

pemerintah lokal, perusahaan, dan individual. Utang komersial secara umum termasuk di dalam perjanjian kontrak terkait jumlah dan jangka waktu pembayaran baik dari sisi prinsip dan bunga pinjaman. Loans, Bonds, notes, dan mortgages merupakan tipe dari utang. Di dalam akuntansi finansial, utang termasuk tipe dari transaksi finansial, terpisah dari ekuitas (*equity*). Utang merupakan pengorbanan manfaat ekonomi masa datang yang mungkin timbul karena kewajiban sekarang.²⁰⁰

Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (yang selanjutnya disebut “UU 37/2004”) mengatur syarat-syarat agar seseorang atau badan hukum dapat diajukan permohonan pernyataan pailit, yaitu:

a. Debitor Memiliki Minimal Dua atau Lebih Kreditor

Debitor memiliki minimal dua kreditor atau lebih, yang merupakan syarat yang dikenal sebagai *concursum creditorium*. Syarat ini menjadi landasan eksistensi UU 37/2004, karena keberadaan UU 37/2004 diperlukan untuk mengatur tata cara penyelesaian harta kekayaan debitor di antara para kreditornya, terutama ketika debitor memiliki lebih dari satu kreditor. Meskipun UU 37/2004 tidak mengatur atau menegaskan definisi kreditor dalam konteks ini, baik sebagai kreditor separatis (pemegang hak jaminan) maupun kreditor konkuren, syarat *concursum creditorium* tetap relevan.

²⁰⁰ Ima Andriyani, *et.al.*, “Pengaruh Aset Lancar, Utang Jangka Panjang, Ekuitas, Laba Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan Manufaktur di BEI”, *Jurnal Ekombis Review: Jurnal Ilmiah Ekonomi dan Bisnis*, Vol. 10 No. 2, 2022, hlm. 908

b. Adanya Utang

Utang adalah kewajiban yang dinyatakan atau dapat dinyatakan dalam jumlah uang baik dalam mata uang Indonesia maupun mata uang asing, baik secara langsung maupun yang akan timbul di kemudian hari atau kontinjen, yang timbul karena perjanjian atau undang-undang dan yang wajib dipenuhi oleh debitor dan bila tidak dipenuhi memberi hak kepada kreditor untuk mendapat pemenuhannya dari harta kekayaan debitor.

c. Salah Satu Utang Telah Jatuh Tempo dan dapat ditagih

Salah satu utang dapat dianggap telah jatuh tempo dan dapat ditagih apabila telah melewati batas waktu yang telah dijadwalkan dalam perjanjian utang-piutang atau perjanjian kredit. Meskipun belum mencapai batas waktu jatuh tempo, utang tersebut tetap dapat ditagih apabila terjadi salah satu peristiwa yang dijelaskan dalam perjanjian (*events of default*). Dalam perjanjian kredit perbankan, umumnya terdapat klausul mengenai *events of default* yang memberikan hak kepada bank untuk menyatakan bahwa nasabah debitor telah melanggar perjanjian jika salah satu peristiwa yang tercantum dalam *events of default* terjadi. Apabila perjanjian kredit tidak menetapkan waktu tertentu untuk penagihan utang, maka Pasal 1238 KUHPerdara dapat diterapkan. Pasal tersebut menyatakan bahwa pihak debitor dianggap lalai jika telah diberikan surat teguran (somasi) yang menyatakan

kelalaian, dan surat tersebut memberikan waktu tertentu kepada debitor untuk melunasi utangnya.

Apabila terdapat hanya satu kreditor, kepailitan menjadi tidak signifikan karena kreditor tidak perlu berupaya mengklaim harta kekayaan debitor untuk melunasi utangnya. Selain itu, ketiadaan pembagian pembayaran piutang kreditor secara proporsional, secara tegas menunjukkan bahwa debitor tidak dapat diajukan pailit jika hanya memiliki satu kreditor saja.

Selanjutnya dalam ketentuan Pasal 2 ayat (2) sampai dengan ayat (5) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang mengatur bahwa:

- (2) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat juga diajukan oleh Kejaksaan untuk kepentingan umum;
- (3) Dalam hal debitor adalah bank, permohonan pernyataan pailit hanya dapat diajukan oleh Bank Indonesia;
- (4) Dalam hal debitor adalah Perusahaan Efek, Bursa Efek, Lembaga Kliring dan Penjaminan, Lembaga Penyimpanan dan Penyelesaian, permohonan pernyataan pailit hanya dapat diajukan oleh Badan Pengawasan Pasar Modal;
- (5) Dalam hal debitor adalah Perusahaan Asuransi, Perusahaan Reasuransi, Dana Pensiun, atau Badan Usaha Milik Negara yang bergerak di bidang

kepentingan publik, permohonan pernyataan pailit hanya dapat diajukan oleh Menteri Keuangan.

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal tersebut, Direktorat Jenderal Pajak selaku instansi vertikal di bawah Kementerian Keuangan dapat mengusulkan Wajib Pajak yang memenuhi syarat diajukannya Pailit atau PKPU. Direktorat Jenderal Pajak selaku instansi vertikal Kementerian Keuangan yang bertanggung jawab untuk mengumpulkan penerimaan negara, berhak untuk mengusulkan permohonan Pailit atau PKPU melalui Menteri Keuangan untuk menghindari terjadinya potensi kerugian karena tidak atau kurang tertagihnya utang pajak dari wajib pajak.

Pengurusan dan pemberesan harta pailit dilakukan oleh kurator di bawah pengawasan hakim pengawas. Kurator menjual harta pailit dan hasilnya dibagikan kepada kreditor secara proporsional.²⁰¹ Hukum kepailitan di Indonesia bertujuan memberikan perlindungan hukum yang adil kepada kreditor, debitor, dan masyarakat. Tujuannya adalah menyelesaikan utang piutang secara adil, cepat, terbuka, dan efektif, untuk mendukung pembangunan ekonomi nasional.

²⁰¹ Syamsudin M. Sinaga, *Op.cit.*, hlm. 81.

Setelah putusan pailit diumumkan dalam sidang terbuka untuk umum, putusan tersebut memiliki kekuatan hukum yang mengikat. Dampaknya mencakup beberapa aspek, yaitu:²⁰²

- a. Semua proses pengadilan terkait harta debitor yang telah dimulai sebelum kepailitan harus dihentikan segera.
- b. Penyitaan yang sudah dilakukan menjadi tidak berlaku.
- c. Debitor pailit yang sedang ditahan karena pelanggaran UU 37/2004 harus segera dibebaskan.
- d. Perjanjian pengalihan hak atas tanah, balik nama kapal, pembebanan hak tanggungan, hipotek, atau jaminan fidusia yang sudah diatur sebelumnya tidak dapat dilaksanakan.
- e. Ada batas waktu untuk mengajukan tagihan yang akan dicocokkan.
- f. Jika ada perjanjian penyerahan benda dagangan dengan jangka waktu tertentu dan pihak yang menyerahkan dinyatakan pailit, maka perjanjian tersebut menjadi hapus dengan diucapkannya putusan pernyataan pailit.
- g. Perjanjian sewa yang dilakukan oleh debitor dapat dihentikan oleh kurator atau pihak yang menyewakan benda.
- h. Pekerja pada debitor pailit dapat memutuskan hubungan kerja.
- i. Hak eksekusi kreditor separatis ditangguhkan maksimal 90 (sembilan puluh) hari.

²⁰² *Ibid.*, hlm. 117

- j. Segala tuntutan hukum yang berkaitan dengan harta debitor pailit diajukan kepada kurator.
- k. Seluruh tindakan hukum debitor pailit yang merugikan kepentingan kreditor, yang dilakukan sebelum putusan pailit diumumkan, dapat dibatalkan dengan menggunakan gugatan *actio pauliana*.

Dengan adanya putusan pailit, perseroan terbatas kehilangan hak atas kekayaan yang masuk dalam kepailitan sejak pernyataan keputusan pailit diterbitkan.²⁰³ Kekayaan perusahaan sebagai debitor pailit, baik yang dimiliki sebelum maupun yang diperoleh selama kepailitan, ditempatkan dalam sitaan umum akibat dari putusan pailit tersebut.²⁰⁴ Dalam hukum kepailitan, kurator merupakan entitas independen yang bertanggung jawab atas pengurusan dan/atau pemberesan harta atau boedel pailit. Namun, dalam pelaksanaan tugasnya, kurator sering memerlukan izin dari pihak tertentu, yaitu Hakim Pengawas, sebagai tanda persetujuan.²⁰⁵ Oleh karena itu, kurator dan Hakim Pengawas memegang peran penting dalam pemberesan atau penjualan boedel pailit, termasuk dalam hal pembayaran utang pajak.

Sejak mulai pengangkatannya, kurator harus melaksanakan semua upaya untuk mengamankan harta pailit dan menyimpan semua surat, dokumen, uang, perhiasan, efek, dan surat berharga lainnya dengan memberikan tanda terima dan kurator harus membuat pencatatan harta pailit paling lambat 2 (dua) hari setelah menerima surat putusan pengangkatannya

²⁰³ Suparji, 2018, *Kepailitan*, UAI Press, Jakarta, hlm. 77.

²⁰⁴ Yuhelson, *Op.cit*, hlm. 133

²⁰⁵ Tami Rusli, 2019, *Hukum Kepailitan di Indonesia*, Universitas Bandar Lampung Press, Lampung, hlm. 223.

sebagai kurator serta pencatatan harta pailit dapat dilakukan di bawah tangan oleh kurator dengan persetujuan hakim pengawas sebagaimana diatur dalam Pasal 100 ayat (1) dan ayat (2) UU 37/2004. Bersamaan dengan pencatatan harta pailit, kurator juga harus membuat daftar kreditor dengan menyatakan sifat, jumlah piutang dan utang harta pailit serta nama dan tempat/alamat kreditor. Setelahnya, sebagaimana diatur dalam Pasal 103 UU 37/2004, “Pencatatan harta pailit sebagaimana dimaksud dalam Pasal 100, daftar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 102 UU 37/2004, oleh Kurator diletakkan di Kepaniteraan Pengadilan untuk dapat dilihat oleh setiap orang dengan cuma-cuma.” Dengan demikian, kurator telah melakukan pertelaan dan pemilahan atas harta pailit dan para kreditor.

Dalam Pasal 100 UU 37/2004, kurator diwajibkan membuat catatan harta pailit dari kepailitan debitor pailit dengan persetujuan hakim pengawas untuk kemudian diletakkan di Kepaniteraan Pengadilan agar dapat dilihat oleh setiap orang secara cuma-cuma. UU 37/2004 telah pula mengatur bahwa kepailitan meliputi seluruh kekayaan debitor pada saat putusan pernyataan pailit diucapkan serta segala sesuatu yang diperoleh selama kepailitan. Maka yang pertama harus dilakukan oleh kurator adalah mendatangi debitor pailit dan tempat usaha debitor pailit guna mengumpulkan data dan memeriksa serta mempelajari catatan pembukuan perusahaan bila debitor pailit adalah badan hukum.

Dari catatan-catatan itu, kurator dapat melihat dan menemukan aset debitor pailit juga hak dan kewajiban debitor pailit. Setelahnya, kurator mengumpulkan surat-surat bukti kepemilikan dan kurator menelisiknya untuk menentukan apakah aset tersebut harta/boedel pailit atau tidak, atau tepatnya apakah aset tersebut milik debitor pailit atau tidak. Cara menentukan adalah dengan melihat bukti atau surat kepemilikannya sebagaimana telah diatur dalam Buku II KUHPerdara. Selain itu, kurator melakukan kunjungan dan pemeriksaan di tempat kerja debitor pailit dan mencatat semua yang ada disana untuk kemudian mengumpulkan informasi alasan atau sebab aset dimaksud ada di lokasi kerja debitor pailit. Hal ini erat hubungannya dengan aturan hukum kebendaan atas benda bergerak sehingga kurator dapat mengetahui kepemilikannya. Dari tindakan ini, kurator telah dapat membuat daftar harta pailit yakni harta debitor pailit.

Setelah membuat daftar harta/boedel pailit, kurator diwajibkan membuat daftar yang menyatakan sifat, jumlah piutang dan utang harta pailit sebagaimana diatur dalam Pasal 102 UU 37/2004. Bahwa tidak tertutup kemungkinan kurator akan mendapat informasi tentang aset debitor pailit yang ada atau dikuasai oleh kreditor maupun aset debitor pailit yang dibebani hak tanggungan dan atau jaminan fidusia pada kreditor tertentu. Dari catatan keuangan dan catatan-catatan lain milik debitor pailit, kurator dapat mengetahui hak atau tagihan debitor pailit kepada debitornya, juga kewajiban debitor pailit kepada kreditornya.

Dalam pemberesan boedel pailit, pajak memiliki kedudukan khusus yang disebut sebagai "Hak Istimewa" sesuai Pasal 1134 ayat (2) KUHPerdara. Pasal ini menyatakan bahwa hak istimewa adalah kedudukan istimewa yang diberikan oleh undang-undang, yang menempatkannya lebih tinggi daripada kreditor lainnya. Negara, dalam hal ini, memiliki hak istimewa yang dikenal sebagai hak mendahulu berdasarkan ketentuan Pasal 21 ayat (1) *juncto* ayat (3) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Undang-undang ini menetapkan bahwa negara memiliki hak mendahulu atas utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak, kecuali terhadap biaya perkara yang timbul akibat penghukuman untuk melelang barang bergerak dan/atau tidak bergerak, biaya untuk menyelamatkan barang tersebut, serta biaya perkara yang disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

Berdasarkan ketentuan tersebut, dapat dipahami bahwa negara memiliki kedudukan sebagai kreditor yang didahulukan dari piutang kreditor lainnya. Melalui kedudukan ini, negara memiliki hak dan kekuatan untuk memaksa debitor pailit dalam memenuhi utang pajaknya. Penjelasan Pasal 21 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyatakan bahwa negara sebagai kreditor preferen memiliki hak mendahulu atas barang milik Penanggung Pajak yang akan dilelang di muka umum, dan pembayaran tersebut dilakukan sebelum

pembayaran kepada kreditor lain. Oleh karena itu, negara sebagai pemegang hak mendahulu memiliki kepentingan yang nyata dan seharusnya didahulukan dalam pemberesan boedel pailit. Namun, kurator yang bekerja di bawah pengawasan Hakim Pengawas sering menghadapi masalah dengan keberatan fiskus yang meminta pelunasan utang pajak terlebih dahulu sebelum pembayaran kepada kreditor lain. Hal ini disebabkan adanya benturan pembayaran piutang kepada kreditor lainnya, termasuk kreditor separatis, kreditor preferen, maupun kreditor konkuren dalam pemberesan harta pailit.

Peristiwa tersebut dapat menyebabkan kurator kurang memperhatikan ketentuan hak mendahulu utang pajak mengingat adanya piutang kreditor lainnya. Kejadian ini bertentangan dengan ketentuan dalam Pasal 21 ayat (3a) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang menyatakan bahwa dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit, bubar, atau dilikuidasi, maka kurator, likuidator, atau pihak yang ditugaskan untuk melakukan pemberesan dilarang membagikan harta Wajib Pajak dalam pailit, pembubaran, atau likuidasi kepada pemegang saham atau kreditor lainnya sebelum menggunakan harta tersebut untuk membayar utang pajak Wajib Pajak tersebut.

Dalam proses penagihan utang pajak, kurator memiliki peran sentral sebagai pengelola dan penyelesaian kasus utang pajak yang belum terselesaikan. Tugas utama kurator adalah menyusun rencana pembayaran

utang pajak yang masih belum terbayar, dengan mempertimbangkan kemampuan pembayaran wajib pajak serta memastikan bahwa pembayaran dilakukan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Selain itu, kurator bertanggung jawab dalam mengelola seluruh proses penyelesaian utang pajak dari wajib pajak, termasuk menerima pembayaran, melakukan verifikasi terhadap jumlah yang dibayarkan, dan mencatat semua pembayaran yang sudah diterima.²⁰⁶

Dalam konteks pengurusan harta pailit, kurator bertanggung jawab untuk melakukan verifikasi dan pencocokan tagihan, termasuk utang pajak.²⁰⁷ Untuk mengidentifikasi wajib pajak yang memiliki utang pajak, kurator melaksanakan serangkaian langkah-langkah. Pertama, kurator mengumpulkan informasi dari otoritas pajak terkait mengenai status utang pajak wajib pajak. Kedua, kurator melakukan verifikasi terhadap data dan jumlah utang yang diperoleh dari otoritas pajak dengan data yang dimiliki oleh perusahaan yang diwakilinya. Langkah ini mencakup pengecekan terhadap catatan pembayaran serta jumlah utang yang harus dibayar sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku. Terakhir, kurator memberitahukan secara resmi kepada wajib pajak mengenai utang pajak yang harus segera dilunasi sesuai dengan kewajiban yang diatur.²⁰⁸

²⁰⁶ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

²⁰⁷ Wawancara dengan Kurator Ronald Hasudungan Sianturi secara online melalui zoom pada Selasa 2 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti

²⁰⁸ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

Regulasi yang mengatur peran kurator dalam hal ini termaktub dalam UU 37/2004. Pasal 115 ayat (1) UU 37/2004 mengharuskan semua kreditor untuk menyerahkan piutang mereka kepada kurator beserta dengan perhitungan atau keterangan tertulis yang menjelaskan sifat dan jumlah piutang, serta menyertakan surat bukti atau salinannya. Pasal 116 ayat (1) UU 37/2004 mengatur bahwa kurator wajib melakukan pencocokan perhitungan piutang yang diserahkan oleh kreditor dengan catatan yang telah ada sebelumnya dan keterangan dari debitor pailit, atau melakukan negosiasi dengan kreditor jika ada keberatan terhadap penagihan yang diajukan.

Pasal 117 UU 37/2004 mewajibkan kurator untuk memasukkan piutang yang telah disetujui ke dalam daftar piutang yang sementara diakui, sementara piutang yang dibantah dimasukkan dalam daftar tersendiri. Selain itu, Pasal 133 ayat (1) UU 37/2004 mengatur bahwa piutang yang dimasukkan kepada kurator harus dicocokkan apabila ada permintaan dalam rapat pencocokan piutang, dengan syarat dimasukkan paling lambat dua hari sebelum hari diadakannya rapat tersebut.

Selanjutnya, terkait dengan proses pembayaran kepada kreditor, Pasal 189 mengatur bahwa kurator wajib menyusun daftar pembagian untuk dimintakan persetujuan kepada hakim pengawas. Daftar pembagian ini harus memuat rincian penerimaan dan pengeluaran, termasuk upah kurator, nama-nama kreditor, jumlah yang dicocokkan dari masing-masing piutang, serta bagian yang wajib diterima oleh kreditor. Pembayaran kepada kreditor, baik yang memiliki hak istimewa maupun yang memegang gadai, jaminan fidusia,

hak tanggungan, hipotek, atau hak agunan atas kebendaan lainnya, dapat dilakukan dari hasil penjualan benda yang menjadi jaminan mereka. Jika hasil penjualan tidak mencukupi untuk membayar seluruh piutang kreditor yang didahulukan, mereka akan diberi status sebagai kreditor konkuren untuk kekurangannya.

Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) selalu berkaitan dengan hakim pengawas. Namun, pada dasarnya peran hakim pengawas dalam penagihan utang pajak tidak secara spesifik diatur dalam UU 37/2004. Pada dasarnya tidak ada kewenangan khusus hakim pengawas dalam proses penagihan utang pajak. Hal ini dikarenakan telah dijelaskan dalam Pasal 65 UU 37/2004 yang menyatakan bahwasanya tugas hakim pengawas adalah mengawasi pengurusan dan pemberesan harta pailit. Hakim pengawas secara tidak langsung berkaitan dengan penagihan utang pajak apabila utang pajak tersebut termasuk dalam tagihan yang ikut diverifikasi selama proses Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU).²⁰⁹

Dalam konteks proses Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), Hakim Pengawas memainkan peran penting dalam memastikan bahwa pembebanan tagihan atas boedel pailit mengacu pada mekanisme yang diatur oleh UU 37/2004. Mekanisme pengawasan ini mencakup seluruh proses dari pencocokan utang hingga penyelesaian utang-

²⁰⁹ Wawancara dengan Hakim Pengawas Buyung Dwikora, S.H., M.H.; Marper Pandiangan, S.H., M.H.; Faisal S.H., M.H. secara online melalui zoom pada Rabu 3 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti

utang yang dibebankan kepada boedel pailit, tidak hanya terbatas pada utang pajak namun juga meliputi semua utang yang telah diverifikasi. Selama proses Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), interaksi antara Hakim Pengawas dengan lembaga pajak atau pihak terkait terjadi terutama dalam forum rapat para kreditur jika utang pajak termasuk dalam yang diverifikasi, namun diluar itu tidak ada koordinasi khusus yang terjadi.²¹⁰

Strategi yang diterapkan oleh kurator untuk meningkatkan efektivitas penagihan utang pajak mencakup verifikasi terlebih dahulu Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) Debitur yang mengalami kepailitan dan lokasi pendaftaran Debitur tersebut di Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Berdasarkan informasi ini, kurator akan menghubungi KPP terkait dengan menyebutkan NPWP Debitur pailit guna memastikan penagihan utang pajak dapat dilakukan dengan efektif.²¹¹

Terkait dengan koordinasi antar bagian di dalam lembaga penagihan utang pajak, penilaian efektivitasnya tidak dalam kompetensi Hakim Pengawas karena fokus utamanya adalah pada pengawasan hukum dan tidak terlibat langsung dalam aspek manajerial internal lembaga. Untuk meningkatkan koordinasi antar lembaga dalam penagihan utang pajak guna optimalisasi penerimaan negara, strategi yang dapat diusulkan adalah dalam

²¹⁰ Wawancara dengan Hakim Pengawas Buyung Dwikora, S.H., M.H.; Marper Pandiangan, S.H., M.H.; Faisal S.H., M.H. secara online melalui zoom pada Rabu 3 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

²¹¹ Wawancara dengan Kurator Ronald Hasudungan Sianturi secara online melalui zoom pada Selasa 2 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti

konteks Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) lembaga pajak dapat memaksimalkan interaksi dengan para pihak saat rapat para kreditur, karena dalam posisi kreditur saat kepailitan, hal ini menjadi satu-satunya pilihan yang tersedia untuk memastikan pengakuan dan penyelesaian utang pajak yang optimal.²¹²

3.2 Kendala Internal dalam Kelembagaan Penagihan Utang Pajak

Sejak tahun 1983, Undang-Undang Perpajakan Indonesia telah mengalami beberapa kali perubahan sebagai bagian dari reformasi perpajakan, mulai dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan hingga Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang. Undang-Undang Perpajakan tersebut mencakup unsur-unsur pajak, di antaranya:

- a. Pemasukan masyarakat kepada negara (pemasukan negara).
- b. Kemampuan untuk dipaksakan (dilengkapi dengan sanksi dalam Undang-Undang yang bersangkutan).
- c. Pemungutan pajak didasarkan pada peraturan perundang-undangan.

²¹² Wawancara dengan Hakim Pengawas Marper Pandiangan, SH, MH. secara online melalui zoom pada Rabu 3 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

- d. Tidak ada kontra prestasi langsung; pajak yang dibayarkan bertujuan untuk mendukung fungsi pemerintahan.
- e. Pendapatan pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran umum negara.

Pemahaman akan peraturan-peraturan merupakan aspek krusial bagi semua warga Negara Indonesia untuk menjalani kehidupan dengan penuh kepatuhan terhadap perundang-undangan, sehingga dapat menghindari pelanggaran. Dinamika peraturan perpajakan di Indonesia harus disertai dengan upaya sosialisasi mengenai peraturan perpajakan terbaru, guna memberikan pemahaman kepada masyarakat mengenai perubahan-perubahan tersebut yang terus diperbarui.

Undang-undang yang sederhana dan mudah dimengerti akan memberikan penafsiran yang seragam bagi Wajib Pajak dan fiskus. Kepastian hukum dan kejelasan undang-undang akan mencegah terjadinya kesalahpahaman, yang pada gilirannya akan meningkatkan motivasi untuk memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar. Ketentuan perpajakan yang disusun secara sederhana dan mudah dipahami akan memungkinkan Wajib Pajak untuk melaksanakan hak dan kewajibannya secara efektif dan efisien. Dengan peraturan yang jelas dan tidak rumit, serta prosedur yang mudah dimengerti, diharapkan kesadaran dan kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan dapat terbentuk secara optimal, sehingga proses penerimaan negara dari sektor pajak dapat berjalan lancar.

Utang pajak merupakan jumlah pajak yang masih harus dibayar, termasuk sanksi administrasi seperti bunga, denda, atau kenaikan yang diatur dalam surat ketetapan pajak atau dokumen serupa sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hak untuk melakukan penagihan pajak dikatakan telah daluwarsa sesuai dengan Pasal 22 UU KUP dan artinya penagihan pajak tidak dilaksanakan apabila telah melewati batas waktu yang ditetapkan sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 41 ayat (1) UU PPSP. Pasal 22 UU KUP menjelaskan bahwa penetapan daluwarsa untuk penagihan pajak diperlukan untuk memberikan kepastian hukum mengenai kapan utang pajak tersebut tidak dapat lagi ditagih. Sementara itu, Pasal 41 ayat (1) UU PPSP menyatakan bahwa hal ini sudah cukup jelas.

Dalam menjalankan tugasnya, aparatur pajak (fiskus), khususnya juru sita pajak, sering menghadapi berbagai rintangan. Juru sita pajak, sebagai eksekutor terhadap wajib pajak yang melanggar hukum perpajakan, dihadapkan pada pilihan yang sulit, di mana pilihan tersebut sering bertentangan dengan etika dan hukum. Tantangan ini menciptakan situasi yang kompleks dan menantang bagi aparatur pajak dalam melaksanakan tugas mereka.

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, "tantangan" memiliki dua pengertian. Pertama, sebagai hal atau objek yang perlu diatasi, dan kedua, sebagai hal yang menggugah tekad untuk meningkatkan kemampuan dalam

menghadapi masalah.²¹³ Tantangan juga dapat diartikan sebagai rangsangan untuk bekerja lebih keras dalam situasi yang sulit. Dalam usaha untuk mencairkan piutang pajak, aparatur pajak, khususnya juru sita pajak, sering kali menghadapi situasi sulit yang memaksa mereka tetap bekerja secara profesional meskipun menghadapi berbagai hambatan saat berusaha mengumpulkan piutang pajak yang merupakan hak negara.

Banyak tantangan yang dihadapi oleh juru sita pajak di lapangan, mulai dari sikap wajib pajak yang kurang sopan, ketidakhadiran wajib pajak di lokasi, intimidasi, cemoohan, ancaman, hingga tindakan gangguan fisik. Tantangan-tantangan ini sering kali menempatkan aparatur pajak, khususnya juru sita pajak, dalam situasi berbahaya yang bahkan dapat mengancam nyawa mereka.

Selain juru sita pajak, auditor juga dihadapkan pada tantangan terkait independensi dan profesionalisme. Auditor sering menghadapi situasi sulit dalam memastikan kualitas audit yang memadai. Beberapa faktor yang menyebabkan permasalahan bagi auditor antara lain adalah kompetensi, independensi, dan etika yang belum memadai atau tidak sesuai dengan standar audit yang berlaku.²¹⁴ Auditor juga sering mengalami dilema etis saat

²¹³ Kamus Besar Bahasa Indonesia, “Tantangan”, <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/tantangan> diakses pada 20 Juni 2024

²¹⁴ Baiq Kisnawati dan Endang Kartini, “Dilema Auditor Pad Sektor Pemerintah dalam Mewujudkan Kualitas Audit (Studi Empiris pada Auditor Pemerintah di Inspektorat Kabupaten Lombok Tengah dan Kabupaten Lombok Utara), *Jurnal Valid*, Vol. 11 No. 1, 2014, hlm. 10

harus membuat keputusan yang melibatkan loyalitas ganda, kesenjangan ekspektasi, dan konflik kepentingan antara berbagai pihak.²¹⁵

Di masyarakat, ada anggapan bahwa aparatur pajak, khususnya juru sita pajak, bekerja sebagai *debt collector* bagi negara untuk menagih hak negara. Pandangan negatif ini sering kali muncul karena citra pajak yang rentan terhadap korupsi dan disalahgunakan akibat sistem yang kurang baik di masa lalu.²¹⁶ Contoh ekstrem dari tantangan yang dihadapi oleh aparatur pajak adalah kasus di KPP Pratama Sibolga, di mana dua orang aparatur pajak dibunuh saat menagih piutang pajak negara kepada wajib pajak. Kejadian ini terjadi karena nilai nominal surat tagihan pajak yang diberikan mencapai Rp. 14.700.000.000,-, sehingga membuat wajib pajak terkejut dan melakukan tindakan nekat tersebut.²¹⁷

Ada beberapa faktor yang menyebabkan kinerja Jurusita Pajak tidak efektif dalam melakukan penagihan pajak, seperti yang tercantum di bawah ini:²¹⁸

- a. Perusahaan yang akan ditagih sudah tutup.
- b. Wajib Pajak tidak mampu melunasi utang pajaknya.
- c. Jumlah Jurusita Pajak terbatas.
- d. Tidak ada dukungan dana yang memadai.

²¹⁵ Woodbine, G. F. dan J. Liu., “*Leadership Styles and The Moral Choice of Internal Auditors*”, *Electronic Journal of Business and Organization Studies*, Vol. 15 No. 1., 2010, page. 45

²¹⁶ Ferdi Purnama Widako dan Lilis Ardini, *Op.cit.*, hlm. 46

²¹⁷ Adeh Ratna Komala dan dewi Eka A. S., “Analisis Terhadap Surat Tagihan Pajak dan Penerimaan Pajak Pada KPP Pratama Bandung Tahun 2009-2013”, *Jurnal Riset Akuntansi*, Volume VIII No.1, April 2016, hlm. 41

²¹⁸ Megi Afrilia, Jullie J. Sondakh, dan Robert Lambey, *Op.cit.*, hlm. 64

- e. Keberadaan Wajib Pajak atau penanggung pajak tidak diketahui.
- f. Tidak ada prognosis dan garis waktu yang jelas dalam pelaksanaan penagihan aktif.
- g. Banyaknya Wajib Pajak yang melakukan upaya hukum (keberatan dan banding).
- h. Administrasi yang tidak lengkap.

Menjadi juru sita pajak adalah tugas mulia yang sering kali menerima banyak hujatan dari masyarakat. Kendala dalam menjalankan tugas ini sangat berat, termasuk menghadapi makian, fitnah, dan bahkan ancaman pembunuhan saat menagih hak yang seharusnya disetorkan kepada negara. Padahal, penerimaan pajak digunakan untuk membiayai kebutuhan pembangunan negara, menjadikan pajak sebagai sumber pendanaan terbesar untuk pembangunan.

Dalam konteks internal, keterbatasan anggaran untuk pelaksanaan tindakan penagihan merupakan kendala yang perlu diatasi. Selain itu, perlindungan hukum dan keamanan bagi Jurusita dalam melakukan penegakan hukum belum tersedia atau belum memadai.²¹⁹ Saat ini lingkup penagihan pajak masih berada di bawah naungan Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan, yang dirasa masih tumpul dalam melakukan serangkaian tindakan penagihan karena sifatnya yang sudah masuk ke dalam *law enforcement*. Lebih tepat lagi apabila lingkup penagihan ini masuk ke dalam Direktorat

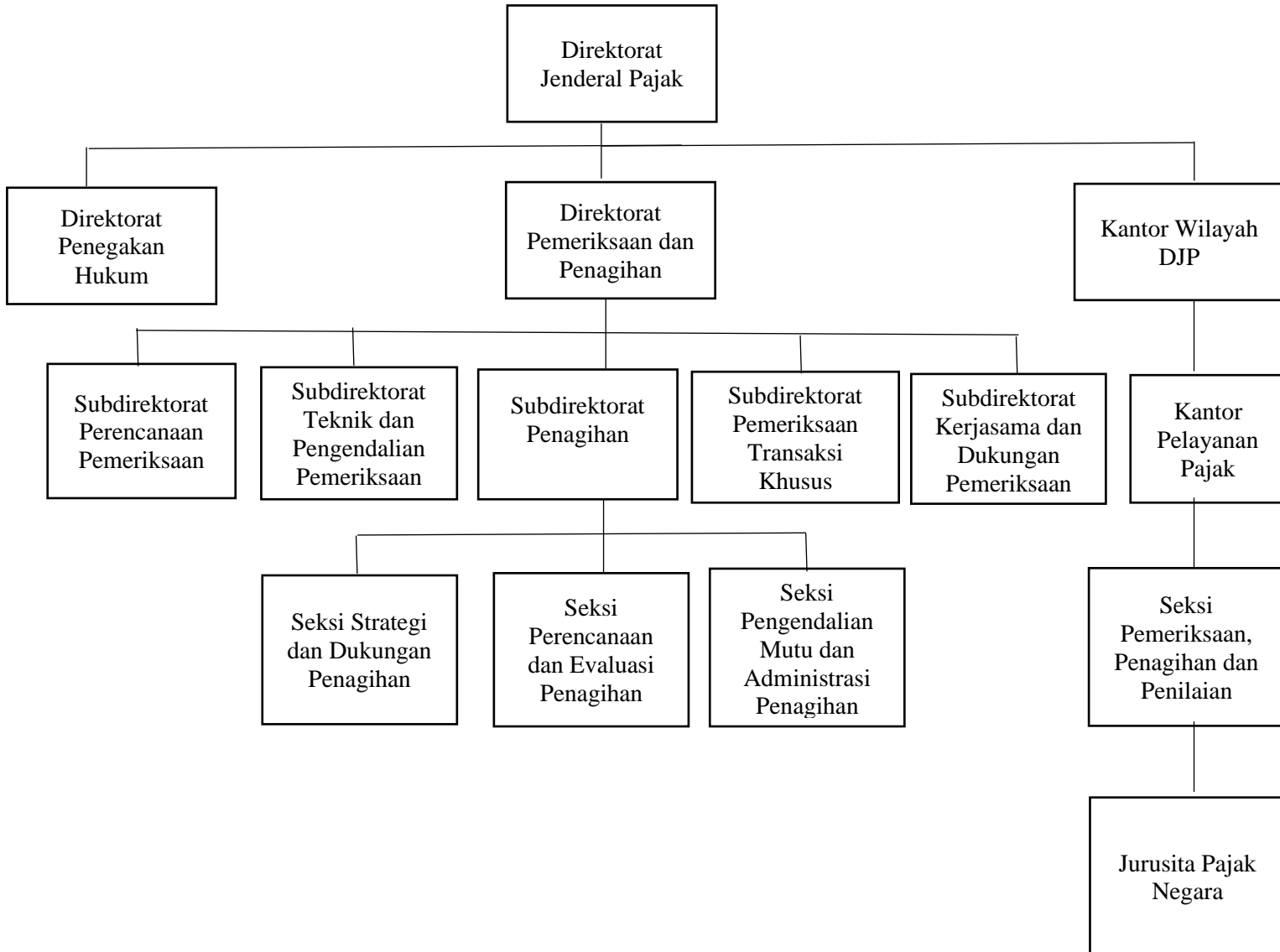
²¹⁹ Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP PMB Perusahaan Masuk Bursa Bambang Budiantoto secara online melalui zoom pada Jum'at 14 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

Penegakan Hukum karena sifatnya yang sudah tidak lagi melakukan tindakan preventif dan syarat dengan kebersinggungan dengan banyak pihak seperti Mahkamah Agung dalam perkara wajib pajak PKPU dan Pailit.

Dalam rangka restrukturisasi dan reformasi di sektor perpajakan, banyak perubahan telah dilakukan untuk memperbaiki segala aspek, termasuk pelayanan, sistem, pengawasan, dan lainnya, guna meningkatkan kualitas perpajakan. Upaya ini bertujuan untuk membangun kepercayaan masyarakat dan mendukung kelangsungan proses pembangunan negara, sejalan dengan cita-cita para pendiri bangsa. Pada dasarnya, pajak diambil untuk membiayai proses pembangunan negara.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135 Tahun 2023 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 134 Tahun 2020 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak, Lembaga Penagihan Pajak secara ringkas dapat digambarkan seperti skema di bawah ini,

Gambar 1.5
Struktur Organisasi Lembaga Penagihan DJP



Berdasarkan gambar sederhana di atas, lembaga penagihan masuk di dalam Subdirektorat Penagihan (setara unit eselon III) di bawah Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan yang terdiri dari tiga seksi yakni Seksi Strategi dan Dukungan Penagihan, Seksi Perencanaan dan Evaluasi Penagihan, dan Seksi Pengendalian Mutu dan Administrasi. Tiap-tiap seksi tersebut memiliki tugas dan fungsi yang berbeda-beda yang antara lain, Seksi Strategi dan Dukungan Penagihan memiliki tugas untuk melakukan Penyiapan bahan perumusan dan penyusunan teknis operasional penagihan Pajak, serta pemberian dukungan dan koordinasi pelaksanaan penagihan Pajak. Seksi Perencanaan dan Evaluasi Penagihan mempunyai tugas melakukan penyiapan bahan perumusan dan penyusunan rencana penagihan Pajak, serta pemantauan, serta pengawasan dan evaluasi pelaksanaan rencana dan teknis penagihan Pajak. Seksi Pengendalian Mutu dan Administrasi Penagihan mempunyai tugas melakukan pemantauan, penelaahan, pengawasan, pengendalian mutu penagihan pajak, dan penatausahaan penagihan pajak, piutang pajak dan penghapusan tunggakan pajak.

Tugas masing-masing Seksi diatas, maka terlihat seluruh hal yang berkaitan dengan tindakan Penagihan sudah tercover didalamnya. Dari mulai Pemberian Dukungan Penagihan, Perencanaan dan Evaluasi tindakan Penagihan, serta Penagihan Mutu dari Penagihan itu sendiri. Akan tetapi, fungsi dan kewenangan ini terlalu luas dan kurang spesifik jika dikaitkan dengan tindakan Penagihan atas utang Pajak bermasalah. Hal ini juga terkait Penagihan Utang Pajak bermasalah tentu saja memerlukan treatment khusus,

sehingga perlu lebih mendapat perhatian sehingga bisa diselesaikan dengan maksimal.

Selain menghadapi banyak kendala, aparat pajak (fiskus), khususnya juru sita pajak, dituntut untuk menjalankan tugasnya secara efektif demi memaksimalkan penerimaan pajak untuk pendanaan pembangunan negara. Istilah "efektif" berasal dari bahasa Inggris "*effective*," yang berarti berhasil atau sesuatu yang dilakukan dengan baik. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, efektivitas memiliki beberapa arti, termasuk akibat, pengaruh, kesan, manjur, dan dapat membawa hasil. Dalam Kamus Ilmiah Populer, efektivitas adalah ketepatangunaan, hasil guna, dan menunjang tujuan.²²⁰

Kebijakan terhadap praktik penagihan utang pajak terhadap Wajib Pajak yang prominan atau terkait dengan politik seharusnya dapat diatur melalui pendekatan politis yang hanya dapat dilakukan oleh pimpinan tertinggi. Namun, petugas yang terlibat dalam proses ini masih belum mendapatkan perlindungan hukum dan keamanan yang memadai, mengingat masih sering terjadi tekanan dari pihak-pihak tertentu di lapangan.²²¹

Penelitian oleh Ferdi Purnama Widakdo, menyampaikan bahwa dalam proses penagihan, Seksi Penagihan telah bekerja sama dengan berbagai elemen dan metode untuk menagih piutang pajak. Salah satunya adalah dengan membuat sistem basis data baru di Direktorat Jenderal Pajak yang

²²⁰ Hermoyo Widodo, "Tinjauan Terhadap Pelaksanaan Pungutan Pajak Kendaraan Bermotor (PKB) dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBN KB) (Suatu Kajian Mengenai Pelaksanaan di Propinsi Jawa Tengah dalam Rangka Optimalisasi Pungutan PKB dan BBN KB), (Tesis Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro), 2002, hlm. 114.

²²¹ Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP PMB Perusahaan Masuk Bursa Bambang Budiantoto secara online melalui zoom pada Jum'at 14 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

mampu memuat informasi penting terkait wajib pajak dalam profil wajib pajak. Penelitian tersebut mengungkapkan pentingnya profil wajib pajak dalam upaya pencairan piutang pajak. Data wajib pajak yang kurang lengkap menjadi fokus utama penelitian ini, mengingat banyaknya piutang pajak yang macet atau terancam tidak tertagih karena data yang kurang memadai.²²²

Berbagai kejadian dan penelitian tersebut, terlihat betapa besar upaya yang dilakukan aparat pajak, khususnya juru sita pajak, dalam melaksanakan tugas mereka, bahkan hingga mempertaruhkan nyawa. Selain itu, Seksi Penagihan, sebagai lini terakhir, bekerja sama dengan berbagai elemen dan seksi lain di dalam instansi untuk mengumpulkan data wajib pajak terkait dengan kepentingan perpajakan. Seksi ini juga selalu memberikan penyuluhan dan mengingatkan para wajib pajak untuk taat dan tidak terlambat membayar serta melaporkan kewajiban perpajakannya. Memasuki revolusi industri 4.0, dimana semua kegiatan sudah berbasis digital, Direktorat Jenderal Pajak juga harus terus berinovasi dalam era digitalisasi di sektor perpajakan untuk memberikan pelayanan dan mempermudah wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

²²² Ferdi Purnama Widakdo dan Lilis Ardini, "Pentingnya *Profile* Wajib Pajak dalam Upaya Pencairan Piutang Pajak", *JIRA: Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi*, Vol. 8 No. 8, 2019, hlm. 34

3.3 Kendala Eksternal dalam Kelembagaan Penagihan Utang Pajak

Kebijakan Pemerintah dalam implementasi undang-undang perpajakan merupakan suatu instrumen yang digunakan oleh pemerintah dalam ranah perpajakan untuk mencapai tujuan tertentu dalam bidang sosial dan ekonomi. Kebijakan ini bertujuan untuk mendukung pertumbuhan ekonomi dan kemajuan sosial negara. Pemerintah perlu mampu menyesuaikan kebijakan-kebijakan ini dengan dinamika perkembangan sosial ekonomi sehingga penyesuaian terhadap perubahan undang-undang yang memerlukan waktu lama dapat diatasi dengan efektif. Salah satu bentuk kebijakan adalah melalui keputusan Menteri Keuangan atau surat edaran dari Direktorat Jenderal Pajak, yang diterapkan untuk situasi-situasi tertentu dalam perpajakan yang tidak diatur secara rinci dalam undang-undang.

Peraturan perundang-undangan tidak selalu dapat mengakomodasi semua peristiwa hukum. Pemerintah diberikan kewenangan diskresi (kebebasan bertindak) dalam bentuk peraturan kebijaksanaan atau instruksi lain yang menjelaskan petunjuk pelaksanaan undang-undang.

Sistem perpajakan Indonesia telah mengalami beberapa kali perubahan dalam hal sistem administrasi yang diterapkan. Pada era Ordonansi Pajak Pendapatan 1944, pemerintah membentuk beberapa suborganisasi untuk melaksanakan pemungutan pajak, termasuk Jawatan Pajak, Jawatan Bea dan Cukai, serta Jawatan Pajak Hasil Bumi di bawah Direktorat Jenderal Moneter. Pada waktu itu, pemerintah menerapkan sistem official assessment dalam pengenaan pajak kepada masyarakat, di mana pajak ditetapkan oleh fiskus

dan masyarakat sebagai Wajib Pajak bersifat pasif, dengan utang pajak timbul ketika Surat Ketetapan Pajak dikeluarkan. Meskipun sistem ini digunakan, pendapatan negara dari pajak pada masa itu masih menjadi sumber utama penerimaan negara, namun tetap saja negara berada dalam kondisi miskin.

Dalam pelaksanaannya, pemerintah menghadapi banyak faktor dan kendala dalam pemungutan pajak, antara lain:²²³

- a. kesadaran pajak yang belum merata di kalangan wajib pajak disiplin dalam mematuhi kewajiban perpajakan.
- b. Praktik penghindaran pajak yang sah (*tax avoidance*).
- c. Penghindaran pajak yang tidak sah (*tax evasion*).
- d. Pemahaman bahwa membayar pajak adalah kewajiban dan hak setiap warga negara untuk berpartisipasi dalam pembiayaan Pembangunan.

Mardiasmo menyatakan bahwa terdapat beberapa hambatan dalam pelaksanaan pemungutan pajak. Pertama, perlawanan pajak pasif, di mana masyarakat enggan atau pasif dalam membayar pajak. Hal ini disebabkan oleh perkembangan intelektual dan moral masyarakat, sistem perpajakan yang sulit dipahami, dan sistem kontrol yang tidak dapat dilaksanakan dengan baik. Kedua, hambatan dalam pemungutan pajak juga mencakup perlawanan aktif. Perlawanan aktif merupakan usaha dan tindakan yang sengaja dilakukan oleh wajib pajak untuk menghindari pajak, seperti *tax avoidance*,

²²³ F.C. Susila Adiyanta, "Konstruksi Yuridis Penggunaan *Gizjeling* Sebagai Alat Paksa Penagihan Utang Pajak", *Masalah-Masalah Hukum*, Jilid 46 No. 4, 2017, hlm. 359

yaitu usaha meringankan beban pajak tanpa melanggar undang-undang, dan usaha lain yang melanggar undang-undang atau penggelapan pajak.²²⁴

Dalam proses pemungutan pajak, para aparat pajak sering menghadapi berbagai hambatan dalam menjalankan tugasnya. Menurut Chairil (2014), resistensi terhadap pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak merupakan salah satu hambatan utama dalam pemungutan pajak.²²⁵ Hambatan ini dapat timbul dari kondisi negara dan rakyatnya atau dari upaya Wajib Pajak, baik yang disadari maupun tidak, yang mempersulit pengumpulan pajak sebagai sumber penerimaan negara. Secara umum, terdapat dua bentuk resistensi pajak yang dilakukan oleh warga negara, yaitu:

a. Perlawanan Aktif

Perlawanan aktif mencakup semua usaha dan tindakan yang secara langsung ditujukan kepada fiskus dengan tujuan menghindari pajak, baik secara legal maupun ilegal. Terdapat tiga metode utama dalam perlawanan aktif ini:²²⁶

1) Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Penghindaran pajak adalah upaya legal dan aman bagi Wajib Pajak untuk mengurangi jumlah pajak yang terutang tanpa melanggar ketentuan perpajakan yang berlaku. Teknik yang digunakan biasanya memanfaatkan kelemahan atau area abu-abu

²²⁴ Mardiasmo, 2016, *Perpajakan*, Penerbit Andi, Yogyakarta, hlm. 10

²²⁵ Chairil Anwar Pohan, 2014, *Pembahasan Komprehensif Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus*, Mitra Wacana Media, Kabupaten Bogor, hlm. 14

²²⁶ Ferdi Purnama Widako dan Lilis Ardini, *Op.cit.*, hlm. 41

dalam undang-undang dan peraturan perpajakan untuk mencapai efisiensi pajak.

2) Penyelundupan Pajak (*Tax Evasion*)

Penyelundupan pajak adalah upaya ilegal yang dilakukan oleh Wajib Pajak untuk menghindari pajak terutang dengan cara menyembunyikan keadaan yang sebenarnya. Metode ini berisiko tinggi dan dapat dikenakan sanksi hukum. Sebagai contoh, pembukuan ganda adalah salah satu cara penyelundupan pajak yang ilegal dan tidak direkomendasikan.

3) Penghematan Pajak (*Tax Saving*)

Penghematan pajak adalah upaya Wajib Pajak untuk mengurangi utang pajaknya dengan menahan diri dari membeli produk yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atau dengan sengaja mengurangi penghasilan sehingga terhindar dari Pajak Penghasilan (PPh) yang tinggi. Strategi ini dilakukan dengan menerapkan manajemen pajak yang baik dan efisien selama tidak melanggar peraturan perpajakan yang berlaku.

Dalam semua strategi tersebut, penting untuk memastikan bahwa tindakan yang diambil tidak melanggar peraturan perpajakan yang berlaku, dan dalam hal ini, *tax avoidance* yang sah adalah metode yang direkomendasikan dalam perencanaan pajak yang baik.

b. Perlawanan Pasif

Perlawanan pasif merupakan hambatan pasif yang mencakup berbagai faktor yang memperumit proses pemungutan pajak, yang berkaitan erat dengan struktur ekonomi suatu negara, perkembangan intelektual dan moral penduduk, serta sistem dan metode pemungutan pajak itu sendiri. Masyarakat cenderung bersikap pasif terhadap pembayaran pajak karena beberapa alasan, antara lain:²²⁷

1) Perkembangan Intelektual dan Moral Masyarakat

Ketidakmampuan masyarakat dalam memahami pentingnya pembayaran pajak serta kurangnya kesadaran moral untuk memenuhi kewajiban perpajakan.

2) Sistem Perpajakan yang Sulit Dipahami

Kompleksitas dan kerumitan sistem perpajakan yang menyulitkan masyarakat untuk memahami dan mematuhi aturan perpajakan.

3) Sistem Pengawasan yang Kurang Efektif

Kelemahan dalam sistem pengawasan oleh pemerintah atau fiskus yang menyebabkan kurangnya penegakan aturan perpajakan secara optimal.

Saat ini, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menghadapi sejumlah kendala internal dan eksternal dalam upaya meningkatkan efektivitas penagihan pajak. Secara internal, kendala utama terdiri dari keterbatasan jumlah SDM

²²⁷ *Ibid.*, hlm. 42

di setiap unit vertikal penagihan serta kekurangan data dan informasi yang tersedia dalam sistem informasi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengenai Wajib Pajak. Di sisi lain, kendala eksternal yang sering dihadapi adalah resistensi yang ditunjukkan oleh Penanggung Pajak dalam memenuhi kewajiban pelunasan utang pajak mereka.²²⁸

Dalam proses penagihan utang pajak oleh kurator, terdapat sejumlah kendala internal dan eksternal yang sering dihadapi. Secara internal, kendala-kendala tersebut meliputi keterbatasan keuangan perusahaan, kompleksitas struktur keuangan, dan tantangan administratif. Di sisi lain, dari segi eksternal, kendala-kendala yang sering muncul antara lain tanggapan otoritas pajak terhadap penyelesaian utang pajak, keterlibatan kreditur dan pihak terkait lainnya, serta kondisi ekonomi yang berlaku saat itu. Dua set kendala ini menjadi faktor yang signifikan dalam menentukan keberhasilan penyelesaian utang pajak dalam konteks proses kurator.²²⁹

Tidak hanya itu, kerjasama antar-kurator dalam penagihan utang pajak dapat dihadang oleh sejumlah hambatan, antara lain:²³⁰

a. Perbedaan Proses Administratif

Proses administratif dalam penagihan utang pajak dapat bervariasi antar wilayah. Kurator perlu memahami variasi ini dan

²²⁸ Wawancara dengan Kasubdit Penagihan Direktorat Penegakan Hukum, Bapak Guntur secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

²²⁹ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

²³⁰ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

mungkin perlu menyesuaikan strategi untuk mematuhi persyaratan dan prosedur administratif yang berlaku.

b. Kondisi Ekonomi dan Kebijakan Pajak

Variabilitas dalam kondisi ekonomi dan kebijakan perpajakan di tiap wilayah dapat memengaruhi strategi penagihan utang pajak. Perbedaan ini juga dapat mempengaruhi waktu dan metode penyelesaian utang.

c. Keterbatasan Sumber Daya

Keterbatasan sumber daya manusia dan keuangan dapat menjadi hambatan dalam melakukan kerjasama lintas wilayah. Kurator mungkin tidak memiliki kapasitas yang cukup untuk mengelola sejumlah besar kasus lintas wilayah secara efisien.

Memang tidak bisa dibantah bahwa kondisi perekonomian sejak tahun 1997 menjadi salah satu alasan yang dikemukakan oleh Wajib Pajak Dimana daya mampu Perusahaan untuk membayar pajak mengalami penurunan. Akan tetapi sebaliknya ada juga penunggak pajak yang mampu membayar utang pajaknya tetapi tidak mau membayar bahkan berusaha untuk menghindar dan menyembunyikan diri dari jangkauan fiskus. Keadaan ini kebanyakan timbul pada entitas bisnis *corporate* yang mayoritas menjadi penunggak pajak terbesar, disamping itu dalam melakukan Upaya penagihan terhadap wajib pajak *corporate* kendala yang dihadapi oleh fiskus jauh lebih kompleks, mengingat yang dihadapi pada umumnya adalah entitas berbadan hukum

yang ada pemilahan dan pemisahan antara tanggung jawab badan hukum dengan pengurus Perusahaan yang sangat jelas.

Masalahnya sekarang apa yang dapat dilakukan oleh pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dengan kondisi tersebut di tengah fenomena tidak patuhan Wajib Pajak dalam pembayaran utang pajaknya. Sebetulnya sarana ini sudah tersedia dalam ketentuan perpajakan dengan menerapkan upaya-upaya mulai dari penagihan secara biasa sampai dengan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Bahkan dapat menerapkan pula lembaga penyitaan harta pribadi penunggak pajak dan paksa badan melalui penyanderaan (*gijzeling*).

Penerapan lembaga hukum tersebut untuk peningkatan kepatuhan pembayaran pajak ternyata tidaklah mudah, karena kondisi perusahaan berperan dalam hal ini. Bahkan kemudian dalam permasalahan utang pajak pada perkara Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), kendala internal yang sering dihadapi oleh lembaga penagihan utang pajak dalam pengamatan Hakim Pengawas mirip dengan kendala yang dihadapi oleh kreditur lainnya dalam proses Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU). Semua harta termohon diletakkan di bawah sita umum, mengakibatkan keterbatasan dalam kewenangan untuk melakukan proses penagihan sesuai dengan ketentuan yang biasanya berlaku selama proses penagihan utang.²³¹

²³¹ Wawancara dengan Hakim Pengawas Marper Pandiangan SH. MH. secara online melalui zoom pada Rabu 3 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

Karena Perusahaan yang telah mengalami kebangkrutan atau bahkan bubar sementara, jumlah aset yang dimiliki Perusahaan tidak mampu menutupi kewajiban pajaknya dan disamping itu pengurus atau pemegang saham sebagai penanggung pajak tidak mungkin untuk dimintai pertanggungjawaban. Persoalan hukum menyangkut tanggung jawab pengurus Perseroan dalam pembayaran pajak akan semakin kompleks sejalan dengan cepatnya periode (pergantian) kepengurusan Perseroan sehingga menciptakan persoalan pengurus mana yang akan bertanggungjawab terhadap pelunasan utang pajak yang timbul di kemudian hari sedangkan pengurus lama telah mempertanggungjawabkan kepengurusannya di RUPS dan kepadanya telah diberi pelunasan dan pembebasan oleh RUPS (*acquit et de charge*).

Sistem teknologi saat ini memberikan dukungan yang signifikan dalam tindakan penagihan utang pajak, meskipun masih menghadapi sejumlah kendala. Terdapat beragam sistem yang dikembangkan untuk meningkatkan Penerimaan Negara, seperti SIDJP, SIDJP Nine, SIDJP Nine Pencegahan, Pegasus, Nadine, Satu Kemenkeu, AHU, Apportal, Aroweb, Portal P2, dan Portal Rikpen, serta Lelang Indonesia DJKN. Kendala yang muncul dalam pemanfaatan sistem teknologi untuk mendukung kegiatan penagihan utang pajak terutama terkait dengan keterbatasan akses Jurusita, sehingga

memerlukan koordinasi baik secara internal maupun eksternal dengan pihak di luar Kantor Pelayanan Pajak (KPP).²³²

Di sisi eksternal, meskipun telah terbentuk beberapa *Memorandum of Understanding* (MOU) dengan pihak ketiga, implementasi MOU sering kali terhambat hanya sampai pada tingkat pimpinan masing-masing. Hal ini menyebabkan kendala dalam praktik lapangan yang perlu diatasi untuk meningkatkan efektivitas kerjasama dengan pihak eksternal.²³³

Berkaitan dengan utang pajak dalam Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), secara umum Hakim Pengawas menghadapi kendala dalam pengawasan terhadap tugas-tugas kurator, tidak hanya terbatas pada pengawasan tagihan-tagihan dalam proses Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), tetapi juga terkait dengan kapasitas kurator yang dibatasi untuk mengawasi beberapa proses kepailitan secara bersamaan. Belum banyak kurator yang menjadi wakil wajib pajak memberitahukan kepada Kantor Pelayanan Pajak terhadap kondisi yang sedang dialami wajib pajak baik PKPU maupun Pailit. Bisa jadi wajib pajak juga tidak mengetahui masih adanya tunggakan berupa utang pajak dari Kantor Pelayanan Pajak yang tentunya sudah dikirim.

Dari lingkup Mahkamah Agung dalam hal ini Pengadilan Niaga seharusnya juga bisa menugaskan jurusita pengadilan untuk melakukan koordinasi bilamana ditemukan wajib pajak dalam keadaan PKPU dan Pailit,

²³² Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP PMB Perusahaan Masuk Bursa Bambang Budiantoto secara online melalui zoom pada Jum'at 14 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

²³³ Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP PMB Perusahaan Masuk Bursa Bambang Budiantoto secara online melalui zoom pada Jum'at 14 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

agar Kantor Pelayanan Pajak juga segera melaksanakan Tindakan penagihan aktif ke kurator sebagai wakil wajib pajak yang mengelola boedel pailit. Fungsi koordinasi ini mungkin dirasa sulit mengingat entitas yang diajukan PKPU atau Pailit tidak diketahui tempat terdaftar atau administrasinya. Namun fungsi koordinasi antar Lembaga bisa mulai dijalin dari level vertikal yang lebih tinggi terlebih dahulu, semisal di Kantor Wilayah di mana ada Pengadilan Niaga yang meliputi wilayah kerjanya. Semisal lokasi pengadilan niaga yang terbatas di kota-kota besar seperti Pengadilan Niaga Jakarta Pusat bisa berkoordinasi dengan Kanwil DJP Jakarta Pusat, Pengadilan Niaga Makassar bisa berkoordinasi dengan Kanwil DJP Sulawesi Selatan, Barat dan Tenggara, Pengadilan Niaga Surabaya bisa berkoordinasi dengan Kanwil DJP Jawa Timur I, Pengadilan Niaga Semarang bisa berkoordinasi dengan Kanwil DJP Jawa Tengah I, dan Pengadilan Niaga Medan berkoordinasi dengan Kanwil DJP Sumatra Utara I.

Berangkat dari fungsi koordinasi antar Lembaga bisa jadi membantu optimalnya Tindakan penagihan yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak terhadap wajib pajak yang sedang dalam proses PKPU dan Pailit sehingga potensi hilangnya pencairan terhadap utang pajak juga semakin minimal dan tentu penerimaan pajak dari penagihan pajak akan semakin optimal.

BAB IV

**REGULASI MENGENAI KELEMBAGAAN PENAGIHAN UTANG
PAJAK TERKAIT KEPAILITAN DAN PENUNDAAN KEWAJIBAN
PEMBAYARAN UTANG (PKPU) SAAT INI**

4.1 Hukum Positif Penagihan Utang Pajak

Dalam upaya mewujudkan kesejahteraan masyarakat, ketersediaan dan kecukupan dana guna memberikan jaminan kehidupan dan kesejahteraan yang memadai bagi rakyat perlu dipastikan oleh negara. Sumber dana yang terkumpul berasal dari berbagai sumber, termasuk penerimaan pajak yang menjadi salah satu sumber pendapatan utama negara. Pajak merupakan kewajiban yang harus dipenuhi oleh masyarakat kepada negara dan merupakan komponen esensial serta dominan dalam menjaga keberlanjutan negara.

Pajak dianggap sebagai salah satu sumber penerimaan terbesar bagi keuangan negara, memainkan peran krusial dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Dana yang dihasilkan dari pajak akan dikelola dan dialokasikan kembali oleh pemerintah untuk kepentingan rakyat. Hingga saat ini, pendapatan negara Indonesia masih sangat bergantung pada pajak, karena sebagian besar pendapatannya berasal dari pajak. Sumber-sumber pendapatan lain seperti pajak bumi dan bangunan serta hasil hutan kini tidak lagi dapat diandalkan. Oleh karena itu, pemerintah bertekad menjadikan pajak sebagai pilar utama penerimaan negara dalam mendukung pembangunan.

Dalam mencapai target pajak, pemerintah, khususnya Direktorat Jenderal Pajak, bertanggung jawab dalam pembinaan Wajib Pajak melalui peningkatan pelayanan dan pengawasan untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Pengawasan ini dilakukan melalui pendekatan administratif, penerapan sanksi, penagihan, dan penyidikan pajak. Pendekatan pengawasan yang diterapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak berdasarkan ketentuan dalam Pasal 29 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), yang memberikan kewenangan kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan guna menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan mencapai tujuan lain sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Tujuan dari kegiatan pemeriksaan ini adalah untuk meningkatkan kesadaran Wajib Pajak dalam memenuhi kewajibannya. Tindakan penagihan merupakan langkah untuk mengatasi tunggakan pajak, yang dilakukan secara pasif melalui upaya himbuan menggunakan surat tagihan atau surat ketetapan pajak. Peningkatan penerimaan pajak memiliki peran strategis dalam aspek ekonomi, karena dapat meningkatkan kemandirian dalam pembangunan suatu daerah. Upaya pemerintah untuk meningkatkan penerimaan negara harus terus ditingkatkan, dengan Direktorat Jenderal Pajak sebagai lembaga penegak hukum yang melibatkan pemeriksaan, penyidikan, dan penagihan. Hal ini merupakan salah satu upaya Direktorat Jenderal Pajak untuk meningkatkan penerimaan pajak selain dari setoran

pembayaran pajak secara sukarela. Meskipun demikian, peningkatan kinerja dalam penerimaan pajak masih dihadapkan pada berbagai kendala.

Sebelum adanya UU PPSP terbit Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1959 tentang Penetapan Undang-Undang Darurat Nomor 27 Tahun 1957 Tentang Penagihan Pajak Negara Dengan Surat Paksa Sebagai Undang-Undang (yang selanjutnya disebut “UU 19/1959”). Antara UU 19/1959 dan UU Penagihan Pajak terdapat persamaan dan perbedaan.

Persamaan yang ada di antara kedua undang-undang tersebut meliputi:

- a. Surat paksa memiliki kekuatan eksekutorial dan status hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah memiliki kekuatan hukum tetap, seperti yang diatur dalam Pasal 3 Ayat (2) UU 19/1959 dan Pasal 7 Ayat (1) UU Penagihan Pajak.
- b. Proses pemberitahuan surat paksa oleh juru sita diatur dalam Pasal 6 UU 19/1959 dan Pasal 10 UU Penagihan Pajak, meskipun lebih jelas dalam undang-undang yang baru.
- c. Penyitaan dilaksanakan oleh juru sita pajak dengan disaksikan oleh minimal dua orang dewasa, penduduk Indonesia, yang dikenal dan dipercaya oleh juru sita pajak, seperti yang diatur dalam Pasal 9 Ayat (2) UU 19/1959 dan Pasal 12 Ayat (2) UU Penagihan Pajak.
- d. Barang bergerak milik penanggung pajak yang dikecualikan dari penyitaan diatur dalam Pasal 9 Ayat (4) UU 19/1959 dan Pasal 15 Ayat (1) UU Penagihan Pajak.

- e. Jika hasil lelang cukup untuk melunasi biaya penagihan pajak dan utang pajak, pelaksanaan lelang dihentikan dan sisa barang serta kelebihan uang hasil lelang dikembalikan kepada penanggung pajak segera setelah pelaksanaan lelang, seperti yang diatur dalam Pasal 11 Ayat (5) UU 19/1959 dan Pasal 2 Ayat (3) UU Penagihan Pajak.

Perbedaan penting di antara kedua undang-undang tersebut meliputi:

- a. Mengenai surat paksa
- 1) Pasal 3 Ayat (1) UU 19/1959 mencantumkan kata-kata "Atas Nama Keadilan" pada surat paksa, sedangkan Pasal 7 Ayat (1) UU Penagihan Pajak mencantumkan "Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa".
 - 2) UU Penagihan Pajak mengatur alasan-alasan dikeluarkannya surat paksa (Pasal 8) dan surat paksa pengganti (Pasal 9), yang tidak diatur dalam UU 19/1959.
- b. Mengenai juru sita
- 1) Pasal 1 butir c UU 19/1959 menyebutkan juru sita sebagai petugas yang ditunjuk oleh atau atas kuasa Menteri Keuangan, sedangkan Pasal 1 bagian 6 UU Penagihan Pajak menyebutkan juru sita sebagai pelaksana tindakan penagihan pajak yang meliputi penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan surat paksa, penyitaan, dan penyanderaan.
 - 2) Pasal 5 UU Penagihan Pajak mengatur secara terperinci mengenai tugas, kelengkapan identitas, kewenangan tugas, bantuan yang

dapat diminta, dan wilayah kerja juru sita pajak, yang tidak diatur dalam UU 19/1959.

c. Penagihan seketika dan sekaligus diatur dalam Pasal 6 UU Penagihan Pajak, tetapi tidak diatur dalam UU 19/1959.

d. Mengenai penyitaan

1) UU Penagihan Pajak mengatur penyitaan yang tetap dapat dilaksanakan tanpa kehadiran penanggung pajak, Berita Acara Pelaksanaan Sita yang tetap mengikat meskipun penanda tangannya ditolak oleh penanggung pajak, dan penempelan salinan Berita Acara Pelaksanaan Sita serta segel sita pada barang yang disita (Pasal 12 Ayat 4-8), yang tidak diatur dalam UU 19/1959.

2) UU Penagihan Pajak mencakup ketentuan tentang:

- a) Obyek sita di luar wilayah kerja pejabat yang menerbitkan surat paksa (Pasal 20).
- b) Penyitaan tambahan (Pasal 21).
- c) Pencabutan sita (Pasal 22).

e. Perbedaan mengenai pelelangan

1) Proses Penjualan Barang yang Disita

Dalam Pasal 25 Ayat 1 UU Penagihan Pajak ditegaskan bahwa penjualan barang yang disita dilakukan melalui Kantor Lelang. Sebaliknya, Pasal 11 Ayat 1 UU 19/1959 menyebutkan bahwa penjualan barang yang disita ditentukan oleh pelaksanaan.

2) Waktu Pelaksanaan Lelang

Pasal 16 Ayat 1 UU Penagihan Pajak menetapkan bahwa penjualan lelang terhadap barang yang disita dilaksanakan sekurang-kurangnya 14 hari setelah pengumuman lelang melalui media massa. Sementara itu, Pasal 11 Ayat 6 UU 19/1959 menyatakan bahwa penjualan dilakukan sebelum hari ke-8 setelah barang tersebut disita.

3) Ketentuan Pelaksanaan Lelang:

Pasal 27 UU Penagihan Pajak mengatur bahwa lelang dapat dilaksanakan meskipun keberatan yang diajukan oleh wajib pajak belum memperoleh keputusan, lelang dapat tetap dilakukan tanpa kehadiran Penanggung Pajak, dan terdapat ketentuan mengenai pembatalan lelang. UU 19/1959 tidak mengatur hal-hal tersebut.

f. Perbedaan mengenai Gugatan

1) Badan yang Berwenang Menerima Gugatan

Pasal 37 Ayat 1 UU Penagihan Pajak menyatakan bahwa gugatan Penanggung Pajak terhadap pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau pengumuman lelang hanya dapat diajukan kepada Badan Peradilan Pajak. Pasal 13 Ayat 1 UU 19/1959 menyebutkan bahwa sanggahan Penanggung Pajak terhadap pelaksana sita diajukan kepada hakim Pengadilan Negeri.

2) **Jangka Waktu dan Pelaksanaan Penagihan Pajak**

Pasal 37 Ayat 2 UU Penagihan Pajak mengatur jangka waktu pengajuan gugatan serta tidak tertundanya pelaksanaan penagihan pajak atas gugatan tersebut. UU 19/1959 tidak mengatur hal tersebut.

g. **Perbedaan Mengenai Ketentuan Khusus**

1) **Permohonan Pembetulan atau Penggantian**

Pasal 39 UU Penagihan Pajak mengatur bahwa Penanggung Pajak dapat mengajukan permohonan pembetulan atau penggantian kepada Pejabat terhadap Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus, Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, Surat Perintah Penyanderaan, dan Pengumuman Lelang jika terdapat kesalahan atau kekeliruan dalam penerbitannya. UU 19/1959 tidak mengatur hal ini.

2) **Hak Wajib Pajak Terhadap Barang yang Dilelang**

Pasal 40 UU Penagihan Pajak menyatakan bahwa Wajib Pajak tidak dapat menuntut pengembalian barang yang telah dilelang jika setelah pelaksanaan lelang, Wajib Pajak memperoleh keputusan keberatan atau putusan banding yang mengurangi utang pajak sehingga menimbulkan kelebihan pembayaran pajak. UU 19/1959 tidak mengatur hal ini.

3) Ketentuan Mengenai Kadaluwarsa

Pasal 41 UU Penagihan Pajak mengatur mengenai kadaluwarsa. UU 19/1959 tidak mengatur hal ini.

Penagihan pajak merupakan serangkaian tindakan yang bertujuan agar utang pajak dilunasi oleh pihak yang bertanggung jawab. Penagihan tersebut dapat dilaksanakan melalui berbagai cara, termasuk penyampaian Surat Teguran dan/atau Surat Peringatan, pelaksanaan Penagihan Seketika dan Sekaligus, pemberitahuan Surat Paksa, pelaksanaan Penyitaan, usulan Pencegahan, pelaksanaan Penyanderaan, hingga penjualan Barang Sitaan.

Tindakan penagihan pajak ini diarahkan kepada Wajib Pajak yang masih memiliki pajak terutang yang belum dilunasi. Langkah ini menjadi salah satu upaya optimalisasi penerimaan pajak melalui skema intensifikasi.

Proses penagihan pajak dilakukan oleh pejabat yang ditunjuk, sesuai dengan tata cara yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Peraturan terbaru mengenai tata cara penagihan pajak adalah PMK Nomor 61 Tahun 2023.

PMK Nomor 61 Tahun 2023 disahkan dengan tujuan untuk memberikan keadilan, kepastian hukum, dan manfaat dalam pelaksanaan tindakan penagihan pajak serta peraturan perundang-undangan terkait. Sebelumnya, tata cara penagihan diatur dalam PMK Nomor 189/PMK.03/2020. Namun, PMK Nomor 189/PMK.03/2020 dinilai perlu disempurnakan karena adanya penyesuaian ketentuan mengenai bantuan penagihan pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang

Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Dengan demikian, pemerintah mengatur kembali ketentuan tata cara penagihan pajak dalam PMK Nomor 61 Tahun 2023 dan mencabut tiga aturan yang berlaku sebelumnya, yaitu:

- a. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 85/KMK.03/2002;
- b. PMK Nomor 23/PMK.03/2006; dan
- c. PMK Nomor 189/PMK.03/2020.

Berdasarkan pertimbangan yang tercantum, salah satu ketentuan baru dalam PMK Nomor 61 Tahun 2023 mengatur mengenai bantuan penagihan pajak dengan negara mitra atau yurisdiksi mitra. Ketentuan ini diatur dalam Bab VIII dan merupakan peraturan turunan dari Pasal 20A Undang-Undang KUP serta Pasal 48 Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022.

Tata cara bantuan penagihan pajak dengan negara mitra atau yurisdiksi mitra diatur dalam Pasal 78 hingga Pasal 127, Pasal 131, Pasal 132 ayat (2), Pasal 133 hingga Pasal 135, Pasal 138, serta Pasal 145 PMK Nomor 61 Tahun 2023. Selain itu, pemerintah juga menambahkan ketentuan dukungan pelaksanaan tindakan penagihan pajak pada Pasal 146 PMK Nomor 61 Tahun 2023. Sebelumnya, ketentuan bantuan penagihan pajak dengan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra diatur dalam Pasal 77 hingga Pasal 79 PMK Nomor 189/PMK.03/2020.

Namun demikian, sejumlah perubahan telah diperkenalkan dalam tata cara penagihan pajak sesuai PMK Nomor 61 Tahun 2023. Perubahan tersebut mencakup penambahan, penjelasan, dan penyederhanaan ketentuan yang sebelumnya diatur dalam PMK Nomor 189/PMK.03/2020.

Beberapa ketentuan baru yang diatur dalam PMK Nomor 61 Tahun 2023 meliputi:

- a. Penambahan wewenang Menteri Keuangan untuk menunjuk pejabat lain dalam penagihan pajak pusat, sebagaimana diatur dalam Pasal 2 Ayat (2) huruf d.
- b. Penambahan wewenang pejabat untuk mengajukan permintaan pemberitahuan saldo harta kekayaan yang tersimpan pada nomor Rekening Keuangan Penanggung Pajak jika saldo tersebut kurang dari Utang Pajak dan Biaya Penagihan Pajak, diatur dalam Pasal 30 Ayat (5).
- c. Penambahan ketentuan bahwa jurusita dapat meminta bantuan penilaian kepada Penilai Pajak dalam memperkirakan nilai pajak yang disita, diatur dalam Pasal 24 Ayat (5).
- d. Penambahan pajak karbon sebagai jenis pajak yang utangnya wajib dibayar dan dapat dilakukan tindakan penagihan, diatur dalam Pasal 4 Ayat (2) huruf g.
- e. Penambahan spesifikasi kriteria penanggung pajak orang pribadi, khususnya untuk ahli waris, wali bagi anak yang belum dewasa, dan pengampu bagi orang yang berada dalam pengampuan, diatur dalam Pasal 8.
- f. Penambahan spesifikasi kriteria penanggung pajak badan, khususnya untuk Wajib Pajak Badan yang memiliki cabang dan Wajib Pajak Badan satuan kerja instansi pemerintah, diatur dalam Pasal 9.

- g. Penambahan kriteria pengecualian urutan penanggung pajak atas Wajib Pajak Badan, khususnya jika dilakukan tindakan Penagihan Seketika dan Sekaligus atau jika terdapat tanda-tanda bahwa Penanggung Pajak akan menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan atau pekerjaan di Indonesia, diatur dalam Pasal 9 Ayat (10).
- h. Penambahan kriteria isi surat perintah pelaksanaan penyitaan, diatur dalam Pasal 20 Ayat (6).
- i. Penambahan objek sita barang bergerak, termasuk kendaraan bermotor, yacht, dan pesawat terbang, diatur dalam Pasal 23 Ayat (4).
- j. Pengaturan keadaan tertentu yang menyebabkan barang tidak bergerak dapat disita sebelum barang bergerak, khususnya jika barang bergerak tidak ditemukan atau tidak memadai dibandingkan utang pajak, diatur dalam Pasal 24 Ayat (2).
- k. Penambahan tempat penyimpanan barang sitaan, termasuk kantor Pejabat atau tempat lain seperti kantor aparat Pemerintah Daerah setempat dan Rumah Penyimpanan Benda Sitaan Negara, diatur dalam Pasal 25 Ayat (3) huruf d dan e.
- l. Penambahan kondisi pencabutan sita, termasuk jika barang sitaan tidak terjual dan Pejabat menemukan barang lain dengan nilai minimal sama dengan utang pajak, atau jika Wajib Pajak mendapatkan keputusan persetujuan pengangsuran pembayaran pajak, diatur dalam Pasal 26 Ayat (2).

- m. Penambahan kondisi pencabutan blokir, termasuk jika Wajib Pajak mendapatkan keputusan persetujuan pengangsuran pembayaran pajak atau jika pemblokiran melebihi jumlah utang pajak, diatur dalam Pasal 33 Ayat (1) huruf h dan i.
- n. Penambahan tata cara pemblokiran untuk melaksanakan penyitaan surat berharga, diatur dalam Pasal 43, 44, dan 45.
- o. Penambahan tata cara penyitaan surat berharga, piutang, dan penyertaan modal yang tidak diperdagangkan di Pasar Modal, diatur dalam Pasal 48 dan 49.
- p. Penambahan tata cara penjualan baik secara lelang maupun tidak lelang, diatur dalam Pasal 51, 52, dan 53.
- q. Penambahan tata cara penyampaian dokumen terkait penagihan pajak, diatur dalam Pasal 133 hingga Pasal 138.

Selain itu, beberapa ketentuan yang telah diatur sebelumnya telah diperjelas dalam PMK Nomor 61 Tahun 2023. Ketentuan terkait jangka waktu yang sebelumnya dinyatakan sebagai "mendekati daluwarsa penagihan" kini telah dirinci menjadi "daluwarsa dalam jangka waktu kurang dari 2 (dua) tahun", sebagaimana diatur dalam Pasal 6 Ayat (8) huruf b, Pasal 6 Ayat (10) huruf a, dan Pasal 9 Ayat (10) huruf d. Aturan ini juga memperjelas kriteria pegawai yang berhak menerima pemberitahuan surat paksa untuk Wajib Pajak Badan, yang kini mencakup pegawai tetap di bidang keuangan, pembukuan, perpajakan, personalia, hubungan masyarakat, atau

bagian umum, tetapi tidak termasuk pegawai harian, sebagaimana diatur dalam Pasal 15 Ayat (4) huruf b.

Ketentuan yang lebih spesifik juga telah ditetapkan terkait kriteria pemerintah daerah sebagai penerima surat paksa jika pemberitahuan surat paksa tidak dapat dilaksanakan. Pemerintah Daerah yang dimaksud adalah sekurang-kurangnya setingkat Sekretaris Kelurahan atau Sekretaris Desa, diatur dalam Pasal 18 Ayat (1). Selain itu, cara alternatif untuk mengumumkan surat paksa melalui situs resmi Direktorat Jenderal Pajak atau situs lain yang ditunjuk oleh Pejabat diatur dalam Pasal 18 Ayat (3).

Adapun beberapa ketentuan yang telah disederhanakan meliputi:

- a. Penyederhanaan kondisi tertentu untuk pencabutan sita, sebagaimana diatur dalam Pasal 26 Ayat (2) huruf b, Pasal 38 Ayat (2) huruf c, dan Pasal 47 Ayat (2) huruf b.
- b. Penyederhanaan ketentuan pencabutan blokir sebelum pelaksanaan Penyitaan, sebagaimana diatur dalam Pasal 33 Ayat (1) huruf b dan c.
- c. Penyederhanaan ketentuan pertimbangan berakhirnya pencegahan, sebagaimana diatur dalam Pasal 62 Ayat (2) huruf b.
- d. Penyederhanaan ketentuan pertimbangan tertentu untuk pelepasan penanggung pajak yang disandera, sebagaimana diatur dalam Pasal 73 Ayat (2) huruf a.

4.2 Implementasi Regulasi dalam Praktik Penagihan Utang Pajak

Menurut Andriani, pajak merupakan iuran yang terutang kepada Negara yang harus dibayarkan oleh wajib pajak sesuai dengan peraturan-peraturan yang berlaku, tanpa mendapatkan prestasi-kembali, dan dapat dipaksakan. Dengan demikian, pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran umum yang berkaitan dengan tugas negara dalam menyelenggarakan pemerintahan. Pasal 1 angka (1) dari Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan juga mengonfirmasi bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang harus dibayarkan oleh individu atau badan secara memaksa berdasarkan Undang-Undang, tanpa mendapatkan imbalan langsung, dan digunakan untuk keperluan negara demi kemakmuran rakyat.

Pajak merupakan komponen yang sangat penting bagi kelangsungan hidup sebuah negara dengan tujuan utama meningkatkan kesejahteraan rakyat. Dalam Pasal 28A hingga 28J UUD NRI 1945, diatur mengenai Hak Asasi Manusia, yang mencakup hak untuk hidup sejahtera. Oleh karena itu, kesejahteraan yang menjadi tujuan pajak merupakan bagian dari upaya pemenuhan hak asasi manusia secara lebih luas.

Pajak yang dipungut oleh pemerintah digunakan untuk menjaga kelangsungan hidup negara dan sebagai sumber pembiayaan belanja-belanja yang dikeluarkan untuk menjalankan roda pemerintahan. Oleh sebab itu, pemerintah melakukan berbagai cara sosialisasi agar masyarakat menyadari

bahwa pajak itu untuk kepentingan bersama. Namun, tantangan tetap ada karena banyaknya wajib pajak yang tidak patuh dalam membayar pajak.

Dalam proses identifikasi tindakan terkait dengan Wajib Pajak atau Penanggung Pajak, terdapat langkah-langkah mencari, menemukan, meneliti, dan mencatat data dan informasi yang dilakukan. Saat ini, terdapat kesepakatan *Memorandum of Understanding* (MOU) antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dengan Badan Pertanahan Nasional (BPN) untuk pertukaran data dan informasi. Namun, kendala yang dihadapi adalah akses terbatas hanya pada Wajib Pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) masing-masing, sehingga proses identifikasi masih menghadapi sejumlah hambatan.²³⁴

Jurusita dalam proses identifikasi Wajib Pajak dapat mengakses data melalui Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) yang dilaporkan oleh Wajib Pajak, serta melakukan pencarian melalui Indeks Harga Saham Gabungan (IHSG) untuk mendapatkan informasi awal. Setelah menemukan dan mencatat data, langkah berikutnya adalah melakukan verifikasi dengan pihak ketiga untuk memvalidasi data sebelum dilakukan tindakan penagihan aktif.

Dalam konteks verifikasi di lapangan terkait aset Wajib Pajak yang informasinya tersimpan di pihak ketiga, diperlukan format baku yang telah disepakati dan kerjasama yang solid. Hal ini diharapkan dapat mempermudah praktek di lapangan untuk menjalankan proses verifikasi dengan efektif.

²³⁴ Wawancara dengan Jusrita Pajak KPP PMB Perusahaan Masuk Bursa Bambang Budiantoto secara online melalui zoom pada Jum'at 14 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

Pasal 29 ayat (1) UU KUP menyatakan bahwa "Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan." Sebagai hasil akhir dari pemeriksaan tersebut, akan diterbitkan surat ketetapan pajak yang bisa berupa kondisi kurang bayar (SKPKB), kurang bayar tambahan (SKPKBT), lebih bayar (SKPLB), ataupun nihil (SKPN). Namun, penerbitan SKPLB atau SKPN juga bisa menimbulkan sengketa antara wajib pajak dan fiskus, misalnya jika nilai SKPLB yang diterbitkan lebih kecil daripada yang diharapkan wajib pajak.

Sistem perpajakan di Indonesia menganut sistem self-assessment, di mana wajib pajak diberi kepercayaan untuk menghitung dan melunasi sendiri pajak yang terutang berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku. Di sisi lain, otoritas pajak, dalam hal ini Dirjen Pajak, bertugas melakukan pengujian dan pengawasan terhadap kepatuhan masyarakat wajib pajak. Oleh karena itu, diperlukan pemeriksaan pajak oleh Dirjen Pajak kepada sebagian wajib pajak.

Hasil pemeriksaan ini biasanya berbentuk Surat Ketetapan Pajak (SKP), yang berfungsi untuk melakukan koreksi atas perhitungan wajib pajak atau untuk mengonfirmasi kebenaran perhitungan tersebut. Jenis-jenis SKP ini meliputi SKPKB, SKPKBT, SKPLB, dan SKPN.

Dalam proses penetapan pajak melalui pemeriksaan ini, sering timbul sengketa pajak antara wajib pajak dan otoritas pajak. Sengketa ini dapat disebabkan oleh perbedaan penafsiran atas ketentuan perpajakan, perbedaan

pemahaman atas ketentuan perpajakan, perbedaan sudut pandang dalam menilai suatu fakta, atau ketidaksepakatan dalam hal proses pembuktian.

Untuk menyelesaikan sengketa ini, wajib pajak dapat mengajukan keberatan sebagaimana diatur dalam UU KUP Pasal 25, dengan menyampaikan surat keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu SKPKB, SKPKBT, SKPLB, SKPN, atau pemotongan/pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan perpajakan. Surat keberatan dapat disampaikan oleh wajib pajak ke Kantor Pelayanan Pajak tempat wajib pajak terdaftar dan/atau tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan.

Pengajuan keberatan yang dituangkan dalam surat keberatan harus memenuhi syarat-syarat sebagaimana diatur dalam UU KUP Pasal 25 ayat (2) hingga ayat (4), yaitu:

- a. Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut, atau jumlah rugi menurut penghitungan wajib pajak dengan disertai alasan yang menjadi dasar penghitungan.
- b. Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak.
- c. Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, wajib pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling tidak sebesar yang telah disetujui wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan.

- d. Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan tersebut bukan merupakan surat keberatan sehingga tidak akan dipertimbangkan

Selanjutnya, dalam jangka waktu paling lama 12 bulan sejak tanggal surat keberatan diterima, keputusan atas keberatan yang diajukan harus diberikan oleh Direktur Jenderal Pajak. Jika melewati batas waktu tersebut tanpa penerbitan Surat Keputusan Keberatan, maka keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dianggap dikabulkan, dan Direktur Jenderal Pajak wajib menerbitkan Surat Keputusan Keberatan sesuai dengan keberatan yang diajukan. Namun demikian, keputusan Direktur Jenderal Pajak dapat berupa pengabulan seluruhnya atau sebagian, penolakan, atau penambahan jumlah pajak yang masih harus dibayar.

Apabila wajib pajak masih tidak menerima keputusan atas keberatan dan tetap merasa keberatan, wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum berikutnya dengan mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak, sesuai dengan Pasal 1 angka 6 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (yang selanjutnya disebut “UU Pengadilan Pajak”), yang mengatur bahwa banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Berdasarkan Pasal 27 ayat (1) UU KUP, wajib pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap Surat Keputusan Keberatan. Sedangkan menurut Pasal 26 Ayat (1) UU KUP,

gugatan dapat diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak kepada badan peradilan pajak. Badan peradilan pajak yang dimaksud adalah Pengadilan Pajak sesuai dengan UU Pengadilan Pajak.

Syarat-syarat mengajukan banding oleh wajib pajak diatur dalam UU Pengadilan Pajak, antara lain:

- a. Banding harus diajukan dengan surat banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak.
- b. Banding harus diajukan dalam jangka waktu 3 bulan sejak tanggal diterima keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
- c. Jangka waktu dapat dikesampingkan apabila tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan pemohon banding.
- d. Terhadap satu keputusan, hanya boleh diajukan satu surat banding.
- e. Surat banding harus disertai alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding, dan melampirkan salinan keputusan yang disbanding.
- f. Selain dari persyaratan tersebut, dalam hal banding diajukan terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, banding hanya dapat diajukan jika jumlah yang terutang telah dibayar sebesar 50%.

Selanjutnya, wajib pajak masih memiliki upaya hukum lain yang dapat ditempuh, yaitu dengan mengajukan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung, sebagaimana diatur dalam Pasal 77 Ayat (3) UU Peradilan Pajak, yang menyatakan bahwa pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan

peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung.

Pasal 91 UU Peradilan Pajak mengatur bahwa permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan dengan alasan-alasan berikut:

- a. Jika putusan pengadilan pajak didasarkan pada kebohongan atau tipu daya pihak lawan yang baru diketahui setelah perkaranya diputus atau berdasarkan bukti-bukti palsu yang kemudian dinyatakan oleh hakim pidana;
- b. Jika terdapat bukti tertulis baru yang penting dan menentukan yang jika diketahui pada tahap persidangan di pengadilan pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;
- c. Jika telah dikabulkan suatu hal yang tidak diminta atau lebih dari yang diminta, kecuali jika diputuskan berdasarkan Pasal 80 (1) b dan c UU Pengadilan Pajak;
- d. Jika bagian dari tuntutan belum diputus tanpa mempertimbangkan alasannya; dan
- e. Jika terdapat putusan yang jelas-jelas tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Selanjutnya, dalam Pasal 89 UU Peradilan Pajak, permohonan peninjauan kembali, sebagaimana diatur dalam Pasal 77 ayat (3), hanya dapat diajukan sekali kepada Mahkamah Agung melalui Pengadilan Pajak. Permohonan peninjauan kembali tidak mempengaruhi atau menghentikan pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak. Permohonan peninjauan kembali

dapat ditarik sebelum diputuskan, dan jika sudah ditarik, permohonan tersebut tidak dapat diajukan lagi.

Kemudian, utang pajak tidak hanya terjadi pada perorangan, namun juga terjadi pada perusahaan. Berkaitan dengan hal tersebut, maka yang berhak menangani sengketa atau tuntutan hukum yang melibatkan penagihan utang pajak. Hal ini juga dengan ketentuan, apabila utang pajak tersebut menjadi tagihan yang ikut diverifikasi dalam proses Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) serta hukum yang berlaku adalah ketentuan Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU). Berkaitan dengan adanya sengketa atau tuntutan hukum tersebut, jika ditemukan pelanggaran atau penyimpangan dalam proses penagihan utang pajak terutama dalam perkara Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), maka hakim pengawas tidak memiliki kapasitas dalam menilai hal tersebut. Hal ini dikarenakan hakim pengawas tidak ikut dalam proses penagihan utang pajak tersebut.²³⁵

Penagihan pajak menggunakan surat paksa termasuk dalam kategori penagihan pajak aktif, yang merupakan tindakan langsung. Oleh karena itu, sebelum penagihan pajak aktif dilakukan, penagihan pajak pasif harus dilaksanakan terlebih dahulu. Penagihan pajak pasif meliputi penyerahan surat ketetapan pajak dan penerbitan surat teguran atau surat peringatan. Surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Pejabat kepada Wajib Pajak atau

²³⁵ Wawancara dengan Hakim Pengawas Faisal SH. MH. secara online melalui zoom pada Rabu 3 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

Penanggung Pajak umumnya memiliki jangka waktu 30 (tiga puluh) hari. Jika kewajiban pajak tidak dipenuhi dalam periode tersebut, maka Surat Teguran akan diterbitkan oleh Pejabat.

Menurut Pasal 2 Keputusan Menteri Keuangan No. 147/KMK.04/1998 tentang Penunjukkan Pejabat untuk Penagihan Pajak Pusat, Tata Cara, dan Jadwal Waktu Pelaksanaan Penagihan Pajak, yang dimaksud dengan Pejabat adalah Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan. Penagihan pajak dengan surat paksa juga dapat dilakukan jika penanggung pajak telah dikenakan penagihan seketika dan sekaligus, atau jika penanggung pajak tidak mematuhi ketentuan dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak. Surat paksa dapat diterbitkan tanpa menunggu jatuh tempo atau tanpa menunggu 21 (dua puluh satu) hari sejak surat teguran diterbitkan.

Penagihan pajak berdasarkan UU PPSP melibatkan serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan. Tindakan tersebut meliputi pemberian teguran atau peringatan, pelaksanaan penagihan seketika dan sekaligus, pemberitahuan Surat Paksa, pengusulan pencegahan, pelaksanaan penyitaan, penyanderaan, serta penjualan barang yang telah disita.²³⁶ Penagihan pajak yang tegas, konsisten, dan konsekuen diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam membayar utang pajaknya. Ini merupakan langkah strategis untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak dan memastikan bahwa penerimaan

²³⁶ Mardiasmo, *Op.cit*, hlm. 11

pajak yang tertunda dapat diselamatkan. Proses penagihan pajak berfungsi sebagai pilar terakhir dalam menjaga penerimaan negara yang tertunda, sehingga bagian penagihan di Direktorat Jenderal Pajak dianggap sangat penting.

Tujuan penagihan pajak adalah agar wajib pajak atau penanggung pajak melunasi utang pajaknya serta biaya penagihan pajak. Untuk mencapai tujuan ini, diperlukan serangkaian tindakan aktif seperti penerbitan Surat Teguran dan penyampaian Surat Paksa. Tindakan penagihan pajak berdasarkan ketentuan peraturan perpajakan tidak harus dilaksanakan seluruhnya jika penanggung pajak melunasi utang pajaknya pada tahap tertentu. Sebagai contoh, jika utang pajak telah dilunasi setelah penerbitan Surat Paksa, tindakan penagihan selanjutnya seperti penyampaian surat perintah penyitaan tidak perlu dilakukan.

Prosedur dan urutan tindakan penagihan pajak diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Jika salah satu prosedur tidak dilaksanakan sesuai dengan peraturan, dapat menimbulkan masalah berupa gugatan oleh wajib pajak atau penanggung pajak terhadap tindakan penagihan tersebut. Menurut Pasal 18 UU KUP, dasar penagihan pajak meliputi Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan,

Putusan Banding, dan Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah.²³⁷

Penerbitan surat teguran atau surat peringatan dilakukan setelah penanggung pajak tidak melunasi utang pajaknya dalam waktu 7 hari sejak jatuh tempo, sebagaimana diatur dalam Pasal 8 hingga 11 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 24/PMK.03/2008. Menurut Suhartono dan Ilyas (KUP), penerbitan Surat Teguran, Surat Peringatan, atau surat sejenis merupakan awal dari tindakan penagihan pajak, yang kemudian menjadi pedoman untuk tindakan penagihan berikutnya seperti penyampaian Surat Paksa dan lainnya.²³⁸ Sesuai Pasal 8 Ayat (2) UU PPSP, Surat Teguran atau Surat Peringatan diterbitkan apabila penanggung pajak tidak melunasi utang pajak sampai dengan tanggal jatuh tempo. Pasal 1 angka 10 UU PPSP menyebutkan bahwa Surat Teguran atau Surat Peringatan adalah surat yang diterbitkan oleh pejabat untuk menegur atau memperingatkan wajib pajak agar melunasi utang pajaknya.

Berdasarkan hal tersebut, maka proses Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, antara lain:

a. Penerbitan Surat Paksa

Surat Paksa diterbitkan oleh pejabat, dalam hal ini Kepala Kantor Pelayanan Pajak (Kepala KPP), apabila penanggung pajak tidak melunasi utang pajak sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran

²³⁷ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 67

²³⁸ Wirawan B. Ilyas dan Rudy Suhartono, 2011, *Hukum Pajak Material 1: Sei Pajak Penghasilan*, Salemba Humanika, Jakarta, hlm. 76

yang tercantum dalam Surat Teguran atau Surat Peringatan, atau jika telah dilakukan penagihan seketika dan sekaligus, atau penanggung pajak tidak memenuhi ketentuan dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran.

Penerbitan Surat Paksa dilakukan setelah 21 hari dari penerbitan Surat Teguran atau surat peringatan dan jika penanggung pajak masih belum melunasi utang pajaknya, sesuai dengan Pasal 7 UU PPSP dan Pasal 15 hingga 23 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 24/PMK.03/2008. Surat Paksa, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 huruf 21 UU KUP dan Pasal 1 huruf 12 UU PPSP, adalah surat perintah untuk membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak. Surat ini berkepal kata-kata "Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa". Agar penagihan pajak dengan surat paksa dapat efektif dan efisien, surat paksa memiliki kekuatan hukum eksekutorial dan kedudukan hukum yang setara dengan *grosse akte*, yaitu putusan pengadilan perdata yang telah memiliki kekuatan hukum tetap.

b. Penyerahan Surat Paksa

Surat Paksa diserahkan kepada Jurusita Pajak yang akan melaksanakan tugas penagihan pajak dengan Surat Paksa.

c. Pemberitahuan Surat Paksa

Surat Paksa diberitahukan oleh Jurusita Pajak melalui pernyataan dan penyerahan Surat Paksa kepada Penanggung Pajak. Proses pemberitahuan ini dituangkan dalam Berita Acara yang setidaknya

memuat hari dan tanggal pemberitahuan, nama Jurusita Pajak, nama penerima, dan tempat pemberitahuan Surat Pajak.

d. Metode Pemberitahuan

Surat Paksa terhadap individu pribadi diberitahukan oleh Jurusita Pajak kepada:

- 1) Penanggung Pajak di tempat tinggal, tempat usaha, atau lokasi lain yang memungkinkan.
- 2) Orang dewasa yang tinggal bersama atau bekerja di tempat usaha Penanggung Pajak jika Penanggung Pajak tidak dapat dijumpai.
- 3) Salah satu ahli waris atau pelaksana wasiat atau pengurus harta peninggalan jika Wajib Pajak telah meninggal dunia dan harta warisan belum dibagi.
- 4) Para ahli waris jika Wajib Pajak telah meninggal dunia dan harta warisan telah dibagi.

Proses pemberitahuan surat paksa dalam penagihan pajak, antara lain:

a. Pemberitahuan Melalui Pemerintah Daerah

Jika pemberitahuan Surat Paksa tidak dapat dilakukan secara langsung, maka Surat Paksa akan disampaikan melalui Pemerintah Daerah setempat.

b. Pemberitahuan kepada Badan

Surat Paksa kepada badan disampaikan oleh Jurusita Pajak kepada pengurus, pemegang saham, atau pemilik modal baik di tempat kedudukan badan yang bersangkutan, di tempat tinggal mereka, atau di

tempat lain yang memungkinkan. Jika Jurusita Pajak tidak dapat menemui salah seorang pengurus, pemegang saham, atau pemilik modal, Surat Paksa dapat disampaikan kepada pegawai tingkat pimpinan di tempat kedudukan atau tempat usaha badan yang bersangkutan. Jika pemberitahuan ini tidak dapat dilaksanakan, maka Surat Paksa disampaikan melalui Pemerintah Daerah setempat.

c. Pemberitahuan dalam Kasus Kepailitan atau Likuidasi

Jika Wajib Pajak dinyatakan pailit, Surat Paksa disampaikan kepada Hakim Komisaris atau Balai Harta Peninggalan. Jika Wajib Pajak dinyatakan bubar atau dalam likuidasi, Surat Paksa disampaikan kepada orang atau pihak yang dibebani untuk melakukan pemberesan, atau likuidator.

d. Pemberitahuan kepada Kuasa

Jika Wajib Pajak menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan kewajiban perpajakan, Surat Paksa dapat disampaikan kepada penerima kuasa tersebut.

e. Penyampaian Jika Alamat Tidak Diketahui

Jika tempat tinggal, tempat usaha, atau tempat kedudukan Wajib Pajak atau Penanggung Pajak tidak diketahui, penyampaian Surat Paksa dilakukan dengan menempelkan Surat Paksa pada papan pengumuman kantor Pejabat yang menerbitkannya, melalui media massa, atau cara lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan atau Kepala Daerah.

f. Pemberitahuan di Luar Wilayah Kerja Pejabat

Jika penagihan harus dilakukan di luar wilayah kerja Pejabat, Pejabat yang bersangkutan akan meminta bantuan kepada Pejabat yang wilayah kerjanya meliputi tempat pelaksanaan Surat Paksa, kecuali ditetapkan lain oleh Menteri Keuangan atau Kepala Daerah.

g. Penolakan Penerimaan Surat Paksa

Jika Penanggung Pajak menolak menerima Surat Paksa, Jurusita Pajak akan meninggalkan Surat Paksa tersebut dan mencatatnya dalam Berita Acara Penolakan Penerimaan Surat Paksa. Dalam kondisi ini, Surat Paksa dianggap telah diberitahukan.

Kewajiban Wajib Pajak atau Penanggung Pajak harus dipenuhi dalam jangka waktu 2 kali 24 jam setelah Surat Paksa diberitahukan. Jika kewajiban pajak tidak dipenuhi dalam waktu 2 kali 24 jam, Pejabat akan menerbitkan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan. Penjualan barang yang disita melalui lelang harus diawali dengan pengumuman lelang. Pengumuman lelang dilaksanakan paling lambat 14 hari setelah penyitaan, sedangkan lelang dilaksanakan paling lambat 14 hari setelah pengumuman lelang.²³⁹

Kemudian, pengumuman lelang dilaksanakan setelah 14 hari sejak penerbitan Surat Perintah, sesuai dengan Pasal 26 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 24/PMK.03/2008. Penjualan atau pelelangan barang sitaan dilakukan setelah 14 hari sejak pengumuman lelang, jika penanggung pajak

²³⁹ Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP PMB Perusahaan Masuk Bursa Bambang Budiantoto secara online melalui zoom pada Jum'at 14 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

masih belum melunasi utang pajaknya, sesuai dengan Pasal 26 UU PPSP dan Pasal 28 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 24/PMK.03/2008.

Dalam hal ini negara memiliki hak mendahului atas utang pajak terhadap barang-barang milik penanggung pajak, yang menetapkan kedudukan negara sebagai kreditur preferen. Hak ini dinyatakan memiliki prioritas atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dilelang secara umum, dan pembayaran kepada kreditur lain hanya dilakukan setelah utang pajak dilunasi. Hak mendahului ini melebihi semua hak mendahului lainnya, kecuali biaya perkara yang semata-mata disebabkan oleh suatu penghukuman untuk lelang barang bergerak, biaya yang dikeluarkan untuk menyelamatkan suatu barang, serta biaya perkara yang disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

Proses penagihan pajak, mulai dari habisnya jangka waktu surat ketetapan pajak atau jatuh tempo pembayaran hingga pelaksanaan lelang, memakan waktu minimal 58 hari. Cara pemberitahuan Surat Paksa diatur dalam pasal 10 ayat (1) UU Penagihan Pajak, yaitu dilakukan oleh Jurusita dengan menyatakan dan menyerahkan Surat Paksa kepada penanggung pajak yang dicatat dalam berita acara.

Kondisi untuk Penerbitan Surat Paksa Menurut Pasal 8 ayat (1) UU Penagihan Pajak, yaitu:

- a. Penanggung pajak tidak membayar utang pajak hingga jatuh tempo pembayaran setelah menerima surat teguran atau surat peringatan.

- b. Telah dilakukan penagihan seketika dan sekaligus terhadap penanggung pajak.
- c. Penanggung pajak tidak memenuhi ketentuan dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak dalam kondisi di luar kendali pejabat

Berdasarkan Pasal 22 UU KUP, hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, kadaluwarsa setelah 5 tahun sejak penerbitan:

- a. Surat Tagihan Pajak
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar
- c. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan
- d. Surat Keputusan Pembetulan
- e. Surat Keputusan Keberatan
- f. Putusan Banding
- g. Putusan Peninjauan Kembali

Daluwarsa penagihan pajak selama 5 tahun dihitung sejak Surat Tagihan Pajak dan Surat Ketetapan Pajak diterbitkan. Jika Wajib Pajak mengajukan permohonan pembetulan, keberatan, banding, atau peninjauan kembali, maka daluwarsa penagihan pajak 5 tahun dihitung sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali.

Surat paksa dikeluarkan segera setelah lewat 21 hari sejak tanggal surat teguran. Tanggal dan nomor surat paksa yang telah ditandatangani oleh

pejabat dicatat dalam buku Register surat paksa, Register pengawasan penagihan, dan Register tindakan penagihan. Kemudian, surat paksa diserahkan kepada jurusita pajak yang akan melaksanakan tugas penagihan dengan surat paksa.

Jurusita pajak yang menerima surat paksa harus mencatat surat tersebut dalam buku harian Jurusita pajak dan buku register tindakan penagihan. Selanjutnya, mereka menyampaikan surat paksa (salinan) tersebut dan memberitahukannya dengan pernyataan serta penyerahan kepada Wajib Pajak atau Penanggung Pajak. Setelah itu, mereka membuat laporan pelaksanaan surat paksa dan berita acara pemberitahuan surat paksa.

Surat paksa yang telah dilaksanakan dimasukkan dalam berkas penagihan wajib pajak yang bersangkutan dengan mencatat pelaksanaan surat paksa dalam buku register pengawasan penagihan dan buku register tindakan penagihan. Jurusita pajak melaksanakan pemberitahuan surat paksa kepada penanggung pajak dengan cara membacakan isi surat paksa, diikuti dengan kedua belah pihak menandatangani berita acara sebagai bukti bahwa surat paksa telah disampaikan. Selanjutnya, salinan surat paksa diserahkan kepada penanggung pajak, sementara aslinya disimpan di kantor pejabat.

Informasi mengenai pemberitahuan surat paksa dicatat dalam berita acara yang minimal mencantumkan hari, tanggal pemberitahuan surat paksa, serta nama pajak dan penerima pemberitahuan surat paksa. Jika wajib pajak meninggal dunia dan telah meninggalkan warisan yang sudah dibagikan, surat paksa diberitahukan kepada setiap ahli waris. Surat paksa tersebut

mencantumkan jumlah utang pajak yang harus dibayar sesuai dengan bagian warisan yang diterima oleh masing-masing ahli waris. Jika ada ahli waris yang belum dewasa, surat paksa diserahkan kepada wali atau pengampunnya.

Jurusita pajak memberitahukan surat paksa terhadap badan kepada pengurus, perwakilan, cabang, penanggung jawab, atau pemilik modal, baik di tempat kedudukan badan tersebut, tempat tinggal mereka, atau tempat lain yang memungkinkan. Jika jurusita pajak tidak dapat menemukan salah satu dari pihak tersebut, surat paksa disampaikan kepada pegawai tetap di tempat kedudukan atau tempat usaha badan tersebut. Jika wajib pajak dinyatakan pailit, surat paksa diberitahukan kepada kantor, hakim pengurus, atau balai harta peninggalan. Dalam kasus wajib pajak dinyatakan gugur atau dalam likuidasi, surat paksa diberitahukan kepada orang atau badan yang bertanggung jawab untuk melakukan pemberesan atau likuidator. Jika wajib pajak menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus, surat paksa dapat diberitahukan kepada penerima kuasa. Jika pemberitahuan surat paksa tidak dapat dilaksanakan, surat paksa disampaikan melalui pemerintah daerah setempat.

Namun, dalam peraturan terbaru yaitu Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 65/PMK.03/2018 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 226/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pemberian Imbalan Bunga, di mana hak untuk melakukan penagihan telah tidak disebutkan lagi kata "daluwarsa". Dalam Pasal 12 ayat (1), disebutkan bahwa pemberian imbalan bunga kepada Wajib Pajak harus

diperhitungkan terlebih dahulu dengan utang pajak yang diadministrasikan di KPP tempat Wajib Pajak terdaftar dan/atau tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan. Ini berarti semua utang pajak yang diadministrasikan, baik yang hak untuk melakukan penagihan belum daluwarsa maupun yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa, harus dipertimbangkan.

Ketidakjelasan mengenai perlakuan terhadap utang pajak yang telah daluwarsa atau belum daluwarsa ini menyebabkan perbedaan pendapat di lapangan, khususnya dalam hal penafsiran atau pendapat yang berpengaruh pada tindakan selanjutnya apabila Wajib Pajak memiliki kelebihan pembayaran pajak. Seharusnya, utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa tidak boleh dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajak. Hal ini karena jika masih dapat dikurangkan, berarti tidak ada perbedaan antara utang pajak yang belum daluwarsa dan yang telah daluwarsa. Pertanyaannya, mengapa beberapa Undang-undang dan peraturan perpajakan masih mengatur mengenai utang pajak yang telah daluwarsa?

Dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-411/PJ.02/2016 tentang Penegasan Penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP), pada butir b disebutkan bahwa “untuk menghindari hilangnya hak menetapkan dan hak menagih negara karena daluwarsa penetapan pajak, Kepala Kantor Pelayanan Pajak diharapkan untuk ... “. Surat ini merupakan instruksi dari Direktur Jenderal Pajak untuk menghindari kehilangan hak negara dalam menetapkan dan menagih pajak yang telah daluwarsa. Dengan kata lain, negara mengakui bahwa apabila penagihan pajak telah daluwarsa, maka negara tidak dapat

melakukan tindakan apapun, oleh karena itu diperlukan tindakan-tindakan seperti yang disebutkan di atas agar negara tetap dapat menagih.

Peraturan terbaru mengenai daluwarsa diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 43 Tahun 2018 tentang Kebijakan Akuntansi Penghapusbukuan Piutang Pajak Yang Telah Daluwarsa. Pasal 1 ayat (1) menyatakan bahwa “piutang pajak yang telah daluwarsa tidak memiliki hak tagih sehingga tidak memenuhi kriteria pengakuan aset...”. Ketentuan ini secara tidak langsung menyatakan bahwa piutang pajak yang hak melakukan penagihan telah daluwarsa dianggap setara dengan piutang pajak yang telah daluwarsa.

Dalam banyak peraturan, lembaga daluwarsa masih diakui baik dalam ketentuan perdata maupun pidana. Meskipun beberapa undang-undang, seperti Undang-Undang Anti Korupsi, tidak mengenal lembaga daluwarsa dalam pasal-pasalnya, hal ini berbeda dengan Undang-Undang Pidana yang masih mengenalnya. Prinsip hukum *Litis Finiri Oportet* yang mendasarinya menyatakan bahwa setiap perkara harus ada akhirnya. Prinsip ini memberikan kepastian hukum kepada masyarakat dan petugas pajak, menghilangkan keraguan penafsiran dalam menyelesaikan kelebihan pembayaran pajak atau restitusi pajak yang diajukan Wajib Pajak.²⁴⁰

Meskipun data menunjukkan bahwa sebagian besar KPP langsung mengurangi kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak tanpa

²⁴⁰ Asmu'i Syarkowi, “*Litis Finiri Oportet* (Upaya Bijak Menyikapi Sebuah Asas Hukum)”, Artikel Mahkamah Agung Republik Indonesia, dipublikasikan pada 15 Desember 2023

mempertimbangkan daluwarsa, hal ini dapat menjadikan utang pajak yang telah daluwarsa seharusnya tidak dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajaknya kecuali dengan persetujuan dari Wajib Pajak yang bersangkutan. Pandangan ini sejalan dengan pendapat seorang aparat di Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan yang mengakui adanya perbedaan perlakuan atas persoalan serupa di antara KPP yang berbeda.²⁴¹ Untuk memastikan kejelasan dalam rencana perubahan ketentuan penagihan yang akan datang, perlu diatur secara jelas dan mempertimbangkan berbagai pandangan.

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melakukan penanganan terhadap piutang pajak yang masih dapat ditagih namun belum melewati batas waktu penagihan melalui pengawasan yang dilakukan di tingkat kantor pusat dan Kanwil. Tujuannya adalah memastikan bahwa tindakan penagihan terhadap piutang pajak yang masih dapat ditagih dilakukan secara optimal. Hasil dari pengawasan ini kemudian disajikan dalam Laporan Pengawasan Tindakan Penagihan yang Akan Daluwarsa, yang secara periodik dilaporkan oleh unit vertikal kepada atasan Kanwil Direktorat Jenderal Pajak (DJP) setiap bulan.²⁴²

Sejalan dengan penanganan piutang pajak yang telah melewati batas waktu penagihan, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sedang mengembangkan peraturan teknis yang mengatur bahwa utang pajak yang telah daluwarsa penagihan dapat diusulkan untuk dihapus. Langkah ini sejalan dengan praktik

²⁴¹ Hotmian Helena Samosir, "Perlakuan Perpajakan Atas Utang Pajak yang telah Daluwarsa Sehubungan dengan Restitusi Pajak", *Simposium Nasional Keuangan Negara*, 2018, hlm. 534

²⁴² Wawancara dengan Kasubdit Penagihan Direktorat Penegakan Hukum, Bapak Guntur secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

yang umum di negara lain, di mana negara tidak lagi memiliki hak tagih atas utang pajak yang sudah melewati batas waktu penagihan.

Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (yang selanjutnya disebut “P3B”) merupakan perjanjian antara Pemerintah Indonesia dengan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda dan pengelakan pajak. P3B ini juga dikenal dengan berbagai istilah lain seperti Perjanjian Perpajakan, *Tax Treaty*, *Tax Convention*, *Double Tax Agreement*, atau *Double Tax Treaty*.²⁴³

Dalam sebuah P3B, kadang terdapat klausul tentang bantuan penagihan pajak, yang umumnya diatur dalam Pasal 27 P3B. Pasal ini mengatur bahwa klausul tersebut tidak akan diartikan sebagai kewajiban bagi suatu negara untuk melaksanakan tindakan yang bertentangan dengan undang-undang atau praktik administrasi negara terkait penagihan pajak. Meskipun bukan merupakan kewajiban bagi salah satu negara untuk membantu dalam penagihan pajak yang diminta oleh negara mitra perjanjian, aturan tentang bantuan penagihan pajak ini masih membuka peluang untuk dilakukan tindakan penagihan pajak melalui negara mitra P3B.²⁴⁴

Untuk mengejar penerimaan pajak, bantuan menagih pajak dapat diminta oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Kementerian Keuangan kepada otoritas yang berwenang di negara mitra Indonesia yang memiliki perjanjian tax treaty terkait utang pajak. Utang pajak tersebut dapat tercantum dalam

²⁴³ Bangkit Cahyono, “Mekanisme Penyitaan Atas Aset Penanggung Pajak di Luar Negeri”, *Simposium Nasional Keuangan Negara*, 2018, hlm. 429

²⁴⁴ *Ibid.*

ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan peningkatan jumlah pajak yang harus dibayar. Hal ini diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-42/PJ/2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Bantuan Penagihan Pajak Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B), yang berlaku sejak 28 Desember 2011.

Bantuan Penagihan Pajak merupakan fasilitas dalam P3B yang memungkinkan pemerintah Indonesia dan pemerintah negara mitra untuk saling membantu dalam penagihan pajak yang dikenakan oleh negara masing-masing. Permintaan bantuan penagihan pajak antara pemerintah Indonesia dan pemerintah negara mitra dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak melalui Direktur Peraturan Perpajakan II setelah menerima surat permintaan dari unit Direktorat Jenderal Pajak. Permintaan ini dapat diajukan kepada otoritas yang berwenang di negara mitra P3B atas utang pajak yang tercantum dalam surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang meningkatkan jumlah pajak yang harus dibayar. Namun, permintaan bantuan penagihan pajak kepada negara mitra P3B harus sesuai dengan peraturan yang dijelaskan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-42/PJ/2011.

Permintaan bantuan penagihan pajak kepada negara mitra P3B dapat dilakukan jika:

- a. terdapat utang pajak yang masih dapat ditagih sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan;
- b. Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang terutang pajak tidak berada di Indonesia;
- c. tidak ada lagi harta Wajib Pajak atau Penanggung Pajak di Indonesia yang dapat digunakan untuk melunasi utang pajak;
- d. telah dilakukan upaya penagihan maksimal di Indonesia berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;
- e. utang pajak tidak sedang dalam sengketa;
- f. Penanggung Pajak tidak mempunyai alasan untuk menolak penagihan utang pajak tersebut;
- g. telah dilakukan analisis biaya dan manfaat atas utang pajak yang penagihannya akan dimintakan bantuan kepada negara mitra P3B; dan
- h. utang pajak belum daluwarsa.

Prosedur yang harus dilakukan dalam mengajukan permintaan Bantuan Penagihan Pajak ke luar negeri meliputi:

- a. Unit Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang membutuhkan Bantuan Penagihan Pajak ke luar negeri mengirimkan surat permintaan yang memenuhi kondisi tersebut kepada Direktur Peraturan Perpajakan II untuk memperoleh Bantuan Penagihan Pajak.

- b. Surat Permintaan Bantuan Penagihan Pajak diperlakukan sebagai surat rahasia dan ditembuskan kepada Direktur Pemeriksaan dan Penagihan serta Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang terkait.
- c. Direktur Peraturan Perpajakan II meneliti surat Permintaan Bantuan Penagihan Pajak yang diterima untuk memastikan bahwa ruang lingkup permintaan sesuai dengan ketentuan Bantuan Penagihan Pajak dalam P3B Indonesia yang berlaku serta memeriksa validitas dan kelengkapan surat sesuai dengan Pasal 2 dan Pasal 4.
- d. Jika Permintaan Bantuan Penagihan Pajak tidak valid atau tidak lengkap, Direktur Peraturan Perpajakan II menginformasikan dan mengembalikan surat kepada unit Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang meminta paling lama 20 hari kerja sejak surat diterima. Jika surat telah valid dan lengkap, Direktur Peraturan Perpajakan II menyiapkan konsep dan mengirimkan surat permintaan kepada negara mitra P3B terkait paling lama 20 hari kerja sejak surat dari unit Direktorat Jenderal Pajak (DJP) diterima.
- e. Tanggapan dari negara mitra P3B atas surat permintaan akan diteruskan kepada unit Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang meminta bantuan paling lama 20 hari kerja sejak tanggapan diterima.
- f. Pemberitahuan mengenai perkembangan proses penagihan pajak dari negara mitra P3B akan diteruskan oleh Direktur Peraturan Perpajakan II kepada unit Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang meminta bantuan paling lama 20 hari kerja sejak pemberitahuan diterima.

- g. Tanggapan dan pemberitahuan mengenai perkembangan proses penagihan pajak akan dijawab oleh Direktur Peraturan Perpajakan II melalui surat balasan kepada negara mitra P3B.

Kemudian, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai unit yang mengajukan Bantuan Penagihan Pajak ke Luar Negeri diharuskan untuk mencantumkan informasi atau data yang relevan. Informasi atau data tersebut meliputi:

- a. Identitas Penanggung Pajak yang dimintakan bantuan penagihan atas utang pajak di Indonesia, yang mencakup:
- 1) Nama Penanggung Pajak dan/atau pihak ketiga yang menguasai asetnya di luar negeri.
 - 2) Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) jika Penanggung Pajak terdaftar sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia.
 - 3) Alamat Penanggung Pajak di Indonesia maupun di negara lain, termasuk email, nomor telepon, alamat internet, atau korespondensi lainnya yang diketahui.
 - 4) Fotokopi Kartu Tanda Penduduk, paspor, atau kartu identitas lainnya yang diketahui.
 - 5) Kewarganegaraan Penanggung Pajak.
 - 6) Pekerjaan Penanggung Pajak jika diketahui.
 - 7) Nama dan alamat pemberi kerja Penanggung Pajak di dalam negeri maupun di luar negeri (jika tersedia).

- b. Latar belakang Permintaan Bantuan Penagihan Pajak yang relevan, termasuk tujuan dalam bidang perpajakan, alasan meminta bantuan penagihan pajak ke luar negeri, serta kendala yang menyebabkan utang pajak tidak dapat ditagih di dalam negeri.
- c. Bukti dokumen dan penjelasan mengenai tindakan penagihan pajak yang telah dilakukan di dalam negeri.
- d. Jenis pajak dan periode munculnya utang pajak.
- e. Dasar dan cara penghitungan serta jumlah utang pajak.
- f. Fotokopi bukti adanya utang pajak yang belum dibayar oleh Penanggung Pajak, seperti fotokopi surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, atau Putusan Banding.
- g. Daftar aset yang diketahui berada di wilayah Negara Mitra P3B yang akan dimintai bantuannya, serta informasi yang memungkinkan identifikasi aset tersebut.
- h. Identifikasi rekening bank tempat penerimaan pembayaran utang pajak yang akan ditagih.
- i. Tanggal daluwarsa Permintaan Bantuan Penagihan Pajak yang diajukan.

Pasal 22 UU KUP mengatur mengenai daluwarsa penagihan pajak untuk pajak pusat, dengan pengecualian untuk pajak daerah. Selain itu, UU KUP juga menetapkan faktor-faktor yang dapat menanggulangi daluwarsa penagihan tersebut. Pasal 22 UU KUP secara spesifik menyebutkan bahwa

hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, akan daluwarsa setelah melewati periode 5 tahun sejak penerbitan berbagai jenis surat, seperti Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, dan Putusan Peninjauan Kembali. Selanjutnya, ayat kedua dari Pasal tersebut menjelaskan bahwa daluwarsa penagihan pajak dapat ditangguhkan jika terdapat kondisi seperti penerbitan Surat Paksa, pengakuan utang pajak oleh Wajib Pajak, penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan sebagaimana diatur dalam Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 15 ayat (4) UU KUP, atau adanya penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Ayat kedua Pasal ini memperjelas bahwa tangguhan daluwarsa penagihan pajak tergantung pada syarat-syarat yang terpenuhi, namun belum memberikan gambaran secara detail mengenai prosedur dan konsekuensi dari daluwarsa tersebut.²⁴⁵

Kebijakan pemerintah terhadap praktik penagihan utang pajak sangat berpengaruh karena dalam penagihan pajak, kebijakan seperti penghapusan sanksi, insentif, dan relaksasi perpajakan dapat langsung berdampak terhadap tindakan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak, terutama jurusita pajak.²⁴⁶

²⁴⁵ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

²⁴⁶ Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP Madya Medan Hasfianda Siregar secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

Dalam konteks kepailitan, kurator mengelola kasus penagihan utang pajak yang melibatkan perusahaan yang mengalami restrukturisasi atau kebangkrutan, dengan mempertimbangkan utang pajak dari Debitur berupa perusahaan sebagai badan hukum yang terpisah dari subjek hukum individual seperti direksi, dewan komisaris, dan pemegang saham. Oleh karena itu, tagihan pajak yang diakui adalah tagihan pajak yang berasal dari Debitur pailit berupa perusahaan saja.²⁴⁷

Proses penanganan utang pajak diatur secara ketat dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 104/PMK.010/2017 tentang Tata Cara Penyelesaian Hak dan Kewajiban Kurator dan Debitur Dalam Kepailitan dan Penundaan Utang berupa Piutang Negara (PMK 104/2017) dan UU 37/2004. Dalam kedua peraturan tersebut, terdapat serangkaian tahapan yang harus dilalui oleh kurator. Pertama, pendaftaran perkara kepailitan atau restrukturisasi diajukan ke Pengadilan Niaga oleh debitur atau kreditur, termasuk Direktorat Jenderal Pajak (DJP).

Setelah perkara dinyatakan terbuka, kurator diangkat dan diberi wewenang untuk mengambil langkah-langkah, termasuk menangani utang pajak. Selanjutnya, kurator melakukan identifikasi dan verifikasi utang pajak dengan memperoleh informasi dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengenai utang pajak perusahaan dan memeriksa dokumen seperti Surat Tagihan Pajak dan Surat Ketetapan Pajak, kemudian melakukan klarifikasi dengan

²⁴⁷ Wawancara dengan Kurator Ronald Hasudungan Sianturi secara online melalui zoom pada Selasa 2 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan perusahaan terkait. Tahapan berikutnya adalah negosiasi untuk menyelesaikan utang pajak, di mana kurator mengajukan tawaran pembayaran penuh atau sebagian, skema pembayaran cicilan, atau menggunakan aset perusahaan sebagai jaminan. Akhirnya, hasil dari negosiasi tersebut dapat menghasilkan kesepakatan berupa perdamaian, reorganisasi, atau likuidasi, yang masing-masing memiliki tujuan untuk menyelesaikan utang pajak dengan cara yang ditentukan. Terakhir, setelah penyelesaian disepakati, kurator melakukan pembayaran utang pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sesuai dengan kesepakatan yang telah dibuat.²⁴⁸

Secara fundamental, pendaftaran tagihan pajak yang tepat waktu adalah krusial untuk menjaga efektivitas proses penagihan utang pajak. Keterlambatan dalam pendaftaran tagihan dapat menghambat praktik penagihan utang pajak secara keseluruhan. Dalam konteks kepailitan, kurator dan hakim pengawas perlu mempertimbangkan proporsionalitas dalam distribusi hasil penjualan harta kekayaan wajib pajak yang tengah dalam proses kepailitan.²⁴⁹ Hal ini diatur dengan jelas dalam Pasal 189 Ayat (4) UU 37/2004 yang menyebutkan bahwa pembayaran kepada kreditor yang memiliki hak istimewa dapat dilakukan dari hasil penjualan aset yang menjadi jaminan atau agunan mereka, sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

²⁴⁸ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

²⁴⁹ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

Langkah-langkah yang diambil oleh kurator untuk memastikan bahwa penagihan utang pajak berjalan sesuai dengan regulasi yang berlaku meliputi beberapa prosedur esensial. Pertama, kurator melakukan penghitungan jumlah utang pajak berdasarkan Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang. Selanjutnya, kurator memonitor penggunaan Surat Setoran Pajak oleh wajib pajak untuk memastikan bahwa pembayaran pajak disetorkan ke kas negara secara tepat. Selain itu, kurator mengawasi batas waktu pembayaran, di mana utang pajak harus dilunasi dalam waktu maksimal yang ditentukan, yaitu paling lambat enam bulan sejak diterimanya Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang untuk pajak terhutang, dan satu bulan sejak diterimanya Surat Ketetapan Pajak PBB untuk pajak bumi dan bangunan. Terakhir, kurator juga mengawasi proses keberatan atau banding yang diajukan oleh wajib pajak terhadap Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, memastikan bahwa segala keberatan atau banding diajukan dalam batas waktu yang telah ditetapkan, dan bahwa pembayaran pajak tertangguhkan dilakukan paling lambat satu bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan atau Putusan Banding.²⁵⁰

Selain itu juga, kurator akan meminta rincian data utang pajak beserta bukti-bukti pajak dari KPP selaku kreditur. Hal ini memungkinkan kurator untuk melakukan verifikasi sesuai dengan regulasi yang berlaku. Selain itu, kurator juga akan memberitahukan kepada Debitur pailit mengenai tagihan

²⁵⁰ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

pajak yang didaftarkan oleh KPP, sehingga Debitur pailit memiliki kesempatan untuk mempelajari tagihan tersebut sebelum dilakukan Rapat Kreditor dengan Agenda Pencocokan dan Verifikasi Tagihan.²⁵¹

Dalam konteks proses Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), Hakim Pengawas memainkan peran penting dalam memastikan bahwa pembebanan tagihan atas boedel pailit mengacu pada mekanisme yang diatur oleh UU 37/2004. Mekanisme pengawasan ini mencakup seluruh proses dari pencocokan utang hingga penyelesaian utang-utang yang dibebankan kepada boedel pailit, tidak hanya terbatas pada utang pajak namun juga meliputi semua utang yang telah diverifikasi. Selama proses Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), interaksi antara Hakim Pengawas dengan lembaga pajak atau pihak terkait terjadi terutama dalam forum rapat para kreditor jika utang pajak termasuk dalam yang diverifikasi, namun diluar itu tidak ada koordinasi khusus yang terjadi.²⁵²

²⁵¹ Wawancara dengan Kurator Ronald Hasudungan Sianturi secara online melalui zoom pada Selasa 2 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti

²⁵² Wawancara dengan Hakim Pengawas Buyung Dwikora SH., MH. secara online melalui zoom pada Rabu 3 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

BAB V

PENATAAN KELEMBAGAAN PENAGIHAN UTANG PAJAK SEBAGAI PENGOTIMALAN PENERIMAAN NEGARA AKIBAT KEPAILITAN DAN PENUNDAAN KEWAJIBAN PEMBAYARAN UTANG (PKPU)

5.1. Landasan Filosofis Pancasila

Pancasila sebagai Pandangan Hidup dan Cita Hukum Bangsa dan Negara Indonesia. Secara ilmiah bahwa suatu masyarakat, suatu bangsa senantiasa memiliki suatu pandangan hidup atau filsafat hidup masing-masing, yang berbeda dengan bangsa lain di dunia. Demikian juga dengan bangsa Indonesia sebagai salah satu bangsa dari masyarakat internasional, memiliki sejarah serta prinsip dalam hidupnya yang berbeda dengan bangsa-bangsa lain di dunia. Prinsip-prinsip dasar itu ditemukan oleh para peletak dasar negara yang diangkat dari filsafat hidup bangsa Indonesia, yang kemudian diabstraksikan menjadi suatu prinsip dasar filsafat negara yaitu Pancasila. Berdasarkan pada kenyataan sejarah tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa filsafat Pancasila sebagai suatu pandangan hidup bangsa Indonesia.²⁵³

Pancasila sebagai pandangan hidup (*way of life*) bukan hanya sekedar komitmen politik saja melainkan merupakan kebenaran filsafat dari nilai-nilai dasar yang hidup dalam kehidupan sosial budaya bangsa Indonesia untuk

²⁵³ Kaelan, Filsafat Pancasila Pandangan Hidup Bangsa Indonesia, Paradigma, Yogyakarta, 2002, hlm.1

mencapai tujuan masyarakat adil dan makmur. Secara konstitusional disahkan dalam Undang-undang Dasar RI 1945 pada tanggal 18 Agustus 1945. Sebagaimana dikatakan Soekarno pada pidato tanggal 1 Juni 1945. Pancasila adalah dasar statis yang mempersatukan dan sekaligus Leitstar (bintang pimpinan) atau bintang pemandu atau penuntun yang secara dinamis mengarahkan bangsa dan negara RI mencapai tujuan.²⁵⁴

Di dalam Pembukaan UUD NRI 1945, Pancasila adalah cita hukum (*recht idee*).²⁵⁵ Indonesia yang menguasai hukum dasar Indonesia baik tertulis maupun tidak tertulis, dalam arti Pancasila sebagai sumber inspirasi dalam pembentukan suatu peraturan perundang-undangan. Pancasila sebagai “bintang pemandu” mengandung nilai-nilai yang menjadi landasan atau dasar serta motivasi sekaligus tolak ukur bagi bangsa Indonesia dalam kehidupan sehari-hari maupun dalam kehidupan berbangsa dan bernegara. Nilai-nilai yang terkandung dalam kelima Sila dari Pancasila merupakan nilai yang tergolong nilai kerohanian yang mengakui adanya nilai material dan vital.

Menurut Notonegro, sesuatu dikatakan bernilai kerohanian jika berguna bagi rohani manusia, bernilai material bila berguna bagi jasmani manusia; dan bernilai vital, apabila berguna bagi manusia untuk dapat mengadakan kegiatan (beraktivitas).²⁵⁶ Nilai-nilai Pancasila ditetapkan dalam Ketetapan

²⁵⁴ Yudi Latif, *Negara Paripurna, Historis, Rasionalitas, dan Aktualitas Pancasila*, Jakarta: PT.Gramedia Pustaka Utama, Cet-2, 2011, hlm.15

²⁵⁵ Abdulkadir Besar, *Cita Negara Integralistik Faham Indonesia*, BP-7 Pusat, Jakarta, hal.51

²⁵⁶ H.Burhanudin Salam, *Filsafat Pancasilaisme*, Jakarta:PT.Rineka Cipta, Cet-3, 1996,hal.38

MPRS No.XX/MPRS/1966 yang kemudian diganti dengan Ketetapan MPR No.III/MPR/2000, adalah pandangan hidup, kesadaran, dan cita hukum serta watak bangsa Indonesia yang menjadi dasar negara RI. Nilai-nilai yang terkandung dalam sila-sila Pancasila, adalah sebagai berikut:²⁵⁷

Pancasila adalah dasar statis yang mempersatukan dan sekaligus Leitstar (bintang pimpinan). atau bintang pemandu atau penuntun yang secara dinamis mengarahkan bangsa dan negara RI mencapai tujuan.²⁵⁸

1. Sila I : mengandung nilai keyakinan adanya Tuhan YME, dan ketaqwaan untuk menjalankan semua perintahNya dan menjauhi semua laranganNya. Nilai-nilai ini meliputi dan menjiwai sila-sila II, III, IV, V.
2. Sila II : mengandung nilai-nilai kemanusiaan yaitu pengakuan terhadap adanya martabat manusia, perlakuan yang adil terhadap sesama manusia, pengertian manusia yang beradab yang memiliki daya cipta, rasa, karsa, dan keyakinan. Nilai-nilai ini dijiwai di sila I, meliputi dan menjiwai sila III, IV, dan V.
3. Sila III : mengandung nilai persatuan bangsa yang mendiami wilayah Indonesia, bangsa Indonesia adalah persatuan suku-suku bangsa di wilayah Indonesia, dan pengakuan terhadap “Ke-Bhineka-an” suku bangsa (etnis) dan kebudayaan bangsa (berbeda-beda namun satu jiwa) yang memberi arah dalam pembinaan kesatuan bangsa. Nilai ini dijiwai sila I, II, meliputi dan menjiwai sila IV, V.
4. Sila IV : Kedaulatan negara di tangan rakyat, pimpinan kerakyatan adalah hikmat kebijaksanaan yang dilandasi akal sehat, manusia Indonesia sebagai warga negara dan warga masyarakat mempunyai kedudukan, hak, dan kewajiban yang sama, musyawarah untuk mufakat dicapai dalam permusyawaratan wakil-wakil rakyat. Nilai-nilai ini dijiwai sila I, II, III meliputi dan menjiwai sila V.
5. Sila V : mengandung nilai-nilai perwujudan keadilan sosial dalam kehidupan sosial atau kemasyarakatan meliputi seluruh rakyat Indonesia, keadilan dalam kehidupan terutama meliputi bidang-bidang ideologi, politik, ekonomi, sosial, kebudayaan dan pertahanan dan keamanan nasional, cita-cita masyarakat adil dan makmur material spritual yang merata bagi seluruh rakyat Indonesia.

²⁵⁷ Ibid, hal.39

²⁵⁸ Yudi Latif, Negara Paripurna, Historis, Rasionalitas, dan Aktualitas Pancasila, Jakarta: PT.Gramedia Pustaka Utama, Cet-2, 2011, hlm.15

Mendasarkan pada nilai-nilai yang terkandung dalam ke lima (5) sila Pancasila sebagaimana tersebut di atas, mencerminkan bahwa sila Ketuhanan YME menjadi sumber pokok nilai-nilai kehidupan bangsa Indonesia, menjiwai dan mendasari serta membimbing perwujudan kemanusiaan yang adil dan beradab, penggalangan persatuan Indonesia yang telah menciptakan Negara RI yang berdaulat penuh, bersifat kerakyatan yang dipimpin oleh kebijaksanaan dalam permusyawaratan perwakilan, guna mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Kelima nilai Pancasila tersebut saling berhubungan erat satu sama lainnya dan tidak dapat dipisahkan bahkan merupakan sebuah kesatuan yang bulat. Dalam hubungan kesatuan sila ini pertama mendasari dan menjiwai sila kedua dan ketiga, keempat dan kelima. Sila kedua dijiwai oleh sila pertama dan bersama-sama menjiwai sila ketiga, keempat dan kelima. Sila ketiga dijiwai oleh sila pertama dan kedua dan bersama-sama menjiwai sila keempat dan kelima. Sila keempat dijiwai oleh sila pertama, kedua, ketiga dan keempat. Kelima sila merupakan satu kesatuan, maka sila yang satu juga mengandung sila lainnya, oleh karena itu meskipun unsur Pancasila ada lima tetapi dasar negara kita adalah satu yaitu Pancasila.²⁵⁹ Tujuan nasional diwujudkan melalui Pembangunan Nasional yang termaktub dalam Pembukaan UUD 1945, yaitu melindungi segenap bangsa dan seluruh tumpah

²⁵⁹ Sunoto, Mengenal Filsafat Pancasila Pendekatan Melalui Metafisika, Logika dan Etika, Yogyakarta: Hanindita Graha Widaya, Cet ke 14, 2003. Hal.97

darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, serta ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Pembangunan ekonomi sebagai bagian dari Pembangunan Nasional merupakan salah satu upaya untuk mencapai masyarakat yang adil dan makmur berdasarkan Pancasila dan UUD Negara RI 1945.

5.2. Komparatif Penagihan Utang Pajak dari Berbagai Negara

Penerimaan negara melalui pajak sebagai sumber utama perlu terus ditingkatkan untuk memungkinkan pelaksanaan pembangunan nasional secara mandiri berdasarkan prinsip kemandirian. Kesadaran masyarakat mengenai perpajakan harus ditingkatkan melalui penciptaan iklim yang mendukung peran aktif masyarakat serta pemahaman mereka mengenai hak dan kewajiban dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Diharapkan partisipasi aktif masyarakat wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pembayaran pajak sesuai ketentuan perpajakan. Namun, masih terdapat tunggakan pajak yang muncul karena ketidakmampuan melunasi utang pajak tepat waktu. Jumlah tunggakan pajak ini terus meningkat dari waktu ke waktu dan belum diimbangi dengan upaya pencairan yang memadai, meskipun penerimaan pajak secara umum menunjukkan peningkatan. Oleh karena itu,

perlu dilakukan penagihan pajak dengan kekuatan hukum yang memaksa terhadap tunggakan pajak tersebut.²⁶⁰

Keputusan wajib pajak dalam membayar pajak memegang peranan strategis dalam peningkatan penerimaan pajak. Pengkajian faktor-faktor yang mempengaruhi kewajiban pajak menjadi sangat penting dalam konteks ini. Dalam sistem *self-assessment* yang berlaku saat ini, penagihan pajak yang dilakukan secara konsisten dan berkesinambungan adalah wujud penegakan hukum (law enforcement) untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak, yang juga memiliki aspek psikologis penting.

Tindakan penagihan pajak saat ini didasarkan pada UU PPSP. Undang-undang tersebut diharapkan mampu menyeimbangkan kepentingan masyarakat wajib pajak dan kepentingan negara. Keseimbangan ini mencakup pelaksanaan hak dan kewajiban oleh kedua belah pihak secara adil, serasi, dan selaras dalam tata aturan yang jelas dan sederhana serta memberikan kepastian hukum.

Penagihan utang pajak adalah proses yang dilakukan oleh otoritas pajak untuk mengumpulkan pajak yang belum dibayar dari wajib pajak. Setiap negara memiliki sistem dan metode yang berbeda dalam menagih utang pajak. Berikut adalah perbandingan beberapa negara dalam hal penagihan utang pajak:

²⁶⁰ Evans Emanuel Sinulingga, *Op.cit.*, hlm. 15

a. Amerika Serikat

Penagihan utang pajak di Amerika Serikat dilakukan oleh Internal Revenue Service (IRS), yang merupakan badan pajak federal. Proses penagihan utang pajak di Amerika Serikat melibatkan beberapa langkah dan metode, antara lain:

1) Pemberitahuan dan Permintaan Pembayaran

Ketika Internal Revenue Service menentukan bahwa seorang wajib pajak berutang pajak, mereka akan mengirimkan pemberitahuan resmi yang disebut Notice of Assessment.²⁶¹ Pemberitahuan ini berisi jumlah utang pajak, bunga, dan denda yang harus dibayar.²⁶²

2) Surat Peningat

Jika wajib pajak tidak membayar utang pajak dalam jangka waktu yang ditentukan, Internal Revenue Service akan mengirimkan beberapa surat peringatan. Surat ini berfungsi sebagai pengingat bahwa ada utang pajak yang belum dibayar dan meminta wajib pajak untuk segera melakukan pembayaran.²⁶³

3) Perjanjian Pembayaran

Jika wajib pajak tidak dapat membayar utang pajak secara penuh, mereka dapat mengajukan perjanjian pembayaran

²⁶¹ IRS Publication 594: The IRS Collection Process

²⁶² IRS Notice of Assessment information

²⁶³ IRS Collection Notices (CP501, CP503, CP504)

angsuran (*Installment Agreement*).²⁶⁴ Perjanjian ini memungkinkan wajib pajak untuk membayar utang pajak dalam jumlah angsuran yang lebih kecil selama periode waktu tertentu.²⁶⁵

4) Penagihan Paksa

Jika wajib pajak tidak menanggapi surat pengingat dan tidak mengatur perjanjian pembayaran, Internal Revenue Service dapat mengambil langkah-langkah penagihan paksa, seperti:²⁶⁶

a) Pemotongan Gaji (*Wage Garnishment*)

Internal Revenue Service dapat menginstruksikan majikan wajib pajak untuk memotong sebagian dari gaji mereka untuk membayar utang pajak.

b) Pengambilan Uang dari Rekening Bank (*Bank Levy*)

Internal Revenue Service dapat mengambil uang dari rekening bank wajib pajak.

c) Penyitaan Aset (*Asset Seizure*)

Internal Revenue Service memiliki kewenangan untuk menyita aset milik wajib pajak, termasuk properti, kendaraan, dan aset lainnya.

²⁶⁴ IRS Form 9465: Installment Agreement Request

²⁶⁵ <https://www.irs.gov/payments/payment-plans-installment-agreements> diakses pada 22 Juni 2024

²⁶⁶ IRS Publication 594: The IRS Collection Process

d) Liens

IRS dapat menempatkan hak gadai (*lien*) atas properti wajib pajak, yang memberikan Internal Revenue Service klaim hukum atas properti tersebut sampai utang pajak dibayar.

5) Program Pengampunan Pajak

Internal Revenue Service juga menawarkan beberapa program pengampunan pajak yang memungkinkan wajib pajak untuk menyelesaikan utang pajak mereka dengan jumlah yang lebih rendah dari yang sebenarnya terutang.²⁶⁷ Contoh program ini termasuk *Offer in Compromise* (OIC), yang memungkinkan wajib pajak untuk membuat tawaran pembayaran yang lebih rendah dari utang pajak mereka jika mereka dapat menunjukkan ketidakmampuan untuk membayar utang pajak penuh.²⁶⁸

6) Pencegahan Paspor

Sebagai tindakan terakhir, Internal Revenue Service dapat bekerja sama dengan Departemen Luar Negeri Amerika Serikat untuk menolak atau mencabut paspor wajib pajak yang memiliki utang pajak serius dan belum diselesaikan.²⁶⁹

²⁶⁷ <https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise> diakses 22 Juni 2024

²⁶⁸ IRS Fresh Start Program

²⁶⁹ <https://www.irs.gov/newsroom/irs-reminds-those-with-tax-debt-of-possible-impact-on-passports-dont-leave-without-resolving-unpaid-taxes> diakses 22 Juni 2024

Proses penagihan utang pajak di Amerika Serikat dilakukan dengan sangat sistematis dan melibatkan berbagai langkah dan metode untuk memastikan bahwa utang pajak dikumpulkan. Internal Revenue Service memberikan beberapa kesempatan bagi wajib pajak untuk menyelesaikan utang mereka secara sukarela sebelum mengambil langkah penagihan paksa. Ini mencerminkan pendekatan yang bertahap dan sering kali memberikan opsi untuk wajib pajak yang mengalami kesulitan keuangan.

b. Belanda

Penagihan utang pajak di Belanda dilakukan oleh Belastingdienst, otoritas pajak Belanda. Proses penagihan utang pajak di Belanda terdiri dari beberapa langkah dan metode untuk memastikan bahwa utang pajak dikumpulkan dengan efektif, antara lain:

1) Pemberitahuan dan Permintaan Pembayaran

Ketika otoritas pajak menentukan bahwa seorang wajib pajak berutang pajak, mereka akan mengirimkan pemberitahuan resmi yang disebut *Aanslagbiljet*. Pemberitahuan ini berisi jumlah utang pajak yang harus dibayar dan batas waktu pembayaran.²⁷⁰

²⁷⁰ Belastingdienst: Assessment Notice (Aanslagbiljet)

2) Surat Pengingat dan Surat Teguran

Jika wajib pajak tidak membayar utang pajak dalam jangka waktu yang ditentukan, *Belastingdienst* akan mengirimkan surat pengingat (*Herinneringsbrief*). Jika pembayaran masih belum dilakukan, *Belastingdienst* akan mengirimkan surat teguran (*Aanmaning*), yang merupakan pemberitahuan resmi untuk membayar utang pajak segera.²⁷¹

3) Pengaturan Pembayaran

Jika wajib pajak tidak dapat membayar utang pajak secara penuh, mereka dapat mengajukan permohonan untuk pengaturan pembayaran angsuran (*Betalingsregeling*). Pengaturan ini memungkinkan wajib pajak untuk membayar utang pajak dalam jumlah angsuran yang lebih kecil selama periode waktu tertentu.²⁷²

4) Penagihan Paksa

Jika wajib pajak tidak menanggapi surat pengingat dan surat teguran, *Belastingdienst* dapat mengambil langkah-langkah penagihan paksa, seperti:²⁷³

²⁷¹ *Belastingdienst*: Payment Reminder and Demand for Payment

²⁷² *Belastingdienst*: Payment Arrangements

²⁷³ *Belastingdienst*: Seizure and Sale of Property

a) Penyitaan Aset (*Beslaglegging*)

Belastingdienst memiliki kewenangan untuk menyita aset milik wajib pajak, termasuk properti, kendaraan, dan aset lainnya.

b) Pengambilan Uang dari Rekening Bank (*Bankbeslag*)

Belastingdienst dapat mengambil uang dari rekening bank wajib pajak.

c) Penjualan Aset (*Verkoop van Aangeschreven Goederen*)

Belastingdienst dapat menjual aset yang disita untuk membayar utang pajak.

5) Program Pengampunan Pajak

Belastingdienst juga menawarkan beberapa program pengampunan pajak yang memungkinkan wajib pajak untuk menyelesaikan utang pajak mereka dengan cara-cara tertentu yang lebih ringan.²⁷⁴

Proses penagihan utang pajak di Belanda dilakukan secara sistematis dan bertahap, memberikan kesempatan bagi wajib pajak untuk menyelesaikan utang mereka sebelum langkah penagihan paksa diambil. *Belastingdienst* memastikan bahwa wajib pajak diberi

²⁷⁴ *Belastingdienst*: Tax Debt Assistance

peringatan yang cukup dan opsi untuk pengaturan pembayaran sebelum melakukan tindakan penagihan yang lebih keras.

b. India

Penagihan utang pajak di India dilakukan oleh Income Tax Department, yang berada di bawah kendali Central Board of Direct Taxes (CBDT). Proses penagihan utang pajak di India melibatkan beberapa tahapan dan metode yang dirancang untuk memastikan bahwa pajak yang belum dibayar dapat dikumpulkan dengan efektif.

1) Pemberitahuan dan Permintaan Pembayaran

Ketika Income Tax Department menentukan bahwa seorang wajib pajak berutang pajak, mereka akan mengirimkan pemberitahuan resmi yang disebut *Demand Notice (Notice of Demand)*. Pemberitahuan ini berisi jumlah utang pajak yang harus dibayar, termasuk bunga dan denda yang mungkin berlaku, serta batas waktu pembayaran.²⁷⁵

2) Surat Peningat dan Surat Teguran

Jika wajib pajak tidak membayar utang pajak dalam jangka waktu yang ditentukan, Income Tax Department akan mengirimkan surat peningat. Jika pembayaran masih belum

²⁷⁵ Income Tax Department: Notice of Demand

dilakukan, mereka dapat mengirimkan surat teguran yang meminta wajib pajak untuk segera membayar utang pajak yang terutang.²⁷⁶

3) Pengaturan Pembayaran

Jika wajib pajak tidak dapat membayar utang pajak secara penuh, mereka dapat mengajukan permohonan untuk pengaturan pembayaran angsuran. Pengaturan ini memungkinkan wajib pajak untuk membayar utang pajak dalam jumlah angsuran yang lebih kecil selama periode waktu tertentu.²⁷⁷

4) Penagihan Paksa

Jika wajib pajak tidak menanggapi surat pengingat dan surat teguran, Income Tax Department dapat mengambil langkah-langkah penagihan paksa, seperti:²⁷⁸

a) Penyitaan Aset (*Attachment and Seizure*)

Income Tax Department memiliki kewenangan untuk menyita aset milik wajib pajak, termasuk properti, kendaraan, dan aset lainnya.

b) Pengambilan Uang dari Rekening Bank (*Bank Attachment*)

Income Tax Department dapat mengambil uang dari rekening bank wajib pajak.

²⁷⁶ Income Tax Department: Compliance Notices

²⁷⁷ Income Tax Department: Payment of Tax

²⁷⁸ Income Tax Department: Recovery of Tax

c) Penyitaan dan Penjualan Aset (*Auction of Seized Property*)

Income Tax Department dapat menjual aset yang disita melalui lelang untuk membayar utang pajak

5) Program Pengampunan Pajak

Income Tax Department juga menawarkan beberapa program pengampunan pajak yang memungkinkan wajib pajak untuk menyelesaikan utang pajak mereka dengan jumlah yang lebih rendah atau dengan cara yang lebih ringan. Contoh program ini termasuk *Vivad se Vishwas Scheme*, yang memungkinkan wajib pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak dengan membayar sebagian dari jumlah yang disengketakan.²⁷⁹

Proses penagihan utang pajak di India dilakukan secara sistematis dengan memberikan beberapa kesempatan kepada wajib pajak untuk menyelesaikan utang mereka sebelum langkah penagihan paksa diambil. Income Tax Department memastikan bahwa wajib pajak diberi peringatan yang cukup dan opsi untuk pengaturan pembayaran sebelum melakukan tindakan penagihan yang lebih keras.

²⁷⁹ Income Tax Department: Vivad se Vishwas Scheme

c. Malaysia

Penagihan utang pajak di Malaysia dilakukan oleh Lembaga Hasil Dalam Negeri Malaysia (LHDN), atau Inland Revenue Board of Malaysia (IRBM). Proses penagihan utang pajak di Malaysia melibatkan beberapa langkah dan metode untuk memastikan bahwa pajak yang belum dibayar dapat dikumpulkan dengan efektif.

1) Pemberitahuan dan Permintaan Pembayaran

Ketika LHDN menentukan bahwa seorang wajib pajak berutang pajak, mereka akan mengirimkan pemberitahuan resmi yang disebut Notis Taksiran (*Notice of Assessment*). Pemberitahuan ini berisi jumlah utang pajak yang harus dibayar dan batas waktu pembayaran.²⁸⁰

2) Surat Pengingat dan Surat Teguran

Jika wajib pajak tidak membayar utang pajak dalam jangka waktu yang ditentukan, LHDN akan mengirimkan surat pengingat (*Reminder Letter*). Jika pembayaran masih belum dilakukan, LHDN dapat mengirimkan surat teguran (*Notice of Demand*), yang merupakan pemberitahuan resmi untuk membayar utang pajak segera.²⁸¹

²⁸⁰ LHDN: Notice of Assessment

²⁸¹ LHDN: Compliance and Enforcement

3) Pengaturan Pembayaran

Jika wajib pajak tidak dapat membayar utang pajak secara penuh, mereka dapat mengajukan permohonan untuk pengaturan pembayaran angsuran (Instalment Payment Scheme). Pengaturan ini memungkinkan wajib pajak untuk membayar utang pajak dalam jumlah angsuran yang lebih kecil selama periode waktu tertentu.²⁸²

4) Penagihan Paksa

Jika wajib pajak tidak menanggapi surat pengingat dan surat teguran, LHDN dapat mengambil langkah-langkah penagihan paksa, seperti:²⁸³

a) Penyitaan Aset (*Seizure of Assets*)

LHDN memiliki kewenangan untuk menyita aset milik wajib pajak, termasuk properti, kendaraan, dan aset lainnya.

b) Pengambilan Uang dari Rekening Bank (Bank Levy)

LHDN dapat mengambil uang dari rekening bank wajib pajak.

²⁸² LHDN: Payment Methods

²⁸³ LHDN: Recovery Actions

c) Penyitaan dan Penjualan Aset (*Auction of Seized Property*)

LHDN dapat menjual aset yang disita melalui lelang untuk membayar utang pajak

5) Program Pengampunan Pajak

LHDN juga menawarkan beberapa program pengampunan pajak yang memungkinkan wajib pajak untuk menyelesaikan utang pajak mereka dengan jumlah yang lebih rendah atau dengan cara yang lebih ringan. Contoh program ini termasuk Program Pengakuan Sukarela (*Voluntary Disclosure Program*), yang memungkinkan wajib pajak untuk melaporkan pendapatan yang tidak dilaporkan sebelumnya dan membayar pajak yang terutang dengan denda yang lebih ringan.²⁸⁴

Proses penagihan utang pajak di Malaysia dilakukan secara sistematis dengan memberikan beberapa kesempatan kepada wajib pajak untuk menyelesaikan utang mereka sebelum langkah penagihan paksa diambil. LHDN memastikan bahwa wajib pajak diberi peringatan yang cukup dan opsi untuk pengaturan pembayaran sebelum melakukan tindakan penagihan yang lebih keras.

²⁸⁴ LHDN: Voluntary Disclosure Program

Penagihan utang pajak di berbagai negara memiliki kesamaan dalam beberapa langkah utama, tetapi juga perbedaan signifikan sesuai dengan kebijakan dan regulasi masing-masing negara. Di Amerika Serikat, Internal Revenue Service (IRS) memulai proses dengan mengirimkan *Notice of Assessment*, yang berisi jumlah utang pajak, bunga, dan denda. Jika wajib pajak tidak membayar dalam jangka waktu yang ditentukan, Internal Revenue Service akan mengirimkan beberapa surat peringatan dan, jika diperlukan, mengambil tindakan penagihan paksa seperti penyitaan aset atau pemotongan gaji. IRS juga menawarkan program pengampunan pajak seperti *Offer in Compromise* (OIC).

Di Belanda, Belastingdienst mengirimkan Aanslagbiljet yang serupa dengan Notice of Assessment di AS. Jika pembayaran tidak dilakukan, Belastingdienst akan mengirimkan surat peringatan (*Herinneringsbrief*) dan surat teguran (*Aanmaning*). Penagihan paksa bisa dilakukan melalui penyitaan aset atau pengambilan uang dari rekening bank. Pengaturan pembayaran angsuran juga tersedia bagi wajib pajak yang kesulitan membayar secara penuh.

India menggunakan *Demand Notice* yang dikirim oleh Income Tax Department untuk memulai proses penagihan utang pajak. Jika utang tidak dibayar, surat peringatan dan surat teguran akan dikirimkan. Langkah-langkah penagihan paksa termasuk penyitaan aset dan pengambilan uang dari rekening bank. Income Tax Department juga menawarkan skema

pengampunan seperti *Vivad se Vishwas Scheme* untuk menyelesaikan sengketa pajak.

Di Malaysia, Lembaga Hasil Dalam Negeri Malaysia (LHDN) mengeluarkan Notis Taksiran (*Notice of Assessment*). Jika wajib pajak tidak merespons, LHDN akan mengirimkan surat pengingat dan surat teguran. Penagihan paksa bisa melibatkan penyitaan aset dan pengambilan uang dari rekening bank. Program pengampunan pajak seperti Program Pengakuan Sukarela juga tersedia untuk membantu wajib pajak melaporkan pendapatan yang tidak dilaporkan sebelumnya.

Di Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) memulai proses penagihan dengan mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP). Jika pembayaran tidak dilakukan, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) akan mengirimkan surat teguran dan surat paksa. Langkah-langkah penagihan paksa termasuk penyitaan aset dan pengambilan uang dari rekening bank. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) juga menawarkan pengaturan pembayaran angsuran bagi wajib pajak yang tidak mampu membayar secara penuh.

Secara umum, setiap negara menggunakan pendekatan bertahap untuk menagih utang pajak, dimulai dari pemberitahuan awal hingga langkah-langkah penagihan paksa jika diperlukan. Ada juga program-program pengampunan atau pengaturan pembayaran yang dirancang untuk membantu wajib pajak yang mengalami kesulitan finansial. Namun, detail prosedur dan

kebijakan dapat berbeda-beda tergantung pada regulasi dan kebijakan masing-masing negara

Berdasarkan komparasi dengan Amerika Serikat, Belanda, India, dan Malaysia, Indonesia dapat mempertimbangkan beberapa rekomendasi untuk meningkatkan efektivitas penagihan utang pajak. Pertama, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dapat memperkuat sistem pemberitahuan dan pengingat dengan mengadopsi praktik dari IRS dan Belastingdienst yang mengirimkan beberapa surat pengingat sebelum mengambil langkah penagihan paksa. Kedua, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) bisa memperluas program pengampunan pajak dan pengaturan pembayaran, mirip dengan *Offer in Compromise* (OIC) di AS dan *Vivad se Vishwas Scheme* di India, untuk memberikan lebih banyak fleksibilitas bagi wajib pajak yang mengalami kesulitan finansial. Ketiga, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dapat mengintensifkan penggunaan teknologi untuk meningkatkan efisiensi dan transparansi proses penagihan, termasuk pemantauan real-time dan pemberitahuan elektronik. Terakhir, memperkuat kerjasama dengan bank dan lembaga keuangan untuk mempermudah proses pengambilan uang dari rekening bank dan penyitaan aset. Dengan mengimplementasikan langkah-langkah ini, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan mengurangi jumlah utang pajak yang belum terbayar.

Saat ini telah tercipta bantuan penagihan pajak melalui Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B), yang dimana di Indonesia juga

menerapkan sistem ini yang tercantum dalam UU HPP. Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B), juga dikenal sebagai *Double Taxation Avoidance Agreement* (DTAA), adalah perjanjian antara dua negara untuk mencegah wajib pajak dari negara tersebut dikenakan pajak ganda atas pendapatan yang sama. Keempat negara di atas juga telah menerapkan sistem ini.

Tujuan utama dari Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) adalah:

a. Menghindari Pajak Ganda

Memastikan bahwa pendapatan tidak dikenakan pajak dua kali oleh kedua negara.

b. Meningkatkan Kepastian Pajak

Memberikan kepastian pajak kepada wajib pajak internasional dengan menetapkan aturan yang jelas mengenai pemajakan.

c. Mendorong Investasi dan Perdagangan

Mengurangi hambatan pajak internasional dan mendorong pertukaran ekonomi dan investasi antar negara.

d. Mengatasi Penghindaran Pajak

Mencegah praktik penghindaran pajak yang dapat terjadi akibat perbedaan sistem pajak antara dua negara.

Berdasarkan tujuan utama tersebut, Indonesia dapat mempertimbangkan beberapa rekomendasi untuk meningkatkan efektivitas penagihan utang pajak:

1. Pemanfaatan Informasi

Memanfaatkan ketentuan pertukaran informasi yang diatur dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) untuk mendapatkan informasi pajak dari negara mitra. Hal ini dapat membantu dalam mengidentifikasi pendapatan yang mungkin tidak dilaporkan secara akurat oleh wajib pajak di Indonesia.

2. Pengawasan Lebih Ketat

Memperkuat pengawasan terhadap wajib pajak yang terlibat dalam transaksi lintas batas dengan negara mitra yang termasuk dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Pengawasan yang lebih ketat dapat membantu mencegah penghindaran pajak dan meningkatkan kepatuhan pajak.

3. Edukasi dan Sosialisasi

Melakukan edukasi dan sosialisasi kepada wajib pajak mengenai manfaat Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B), termasuk pengurangan pajak ganda dan peningkatan kepastian hukum. Hal ini dapat meningkatkan pemahaman wajib pajak tentang kewajiban mereka dan mendorong kepatuhan pajak secara sukarela.

4. Pengembangan Sistem Informasi Pajak

Mengembangkan dan meningkatkan sistem informasi pajak untuk memudahkan proses pengumpulan data, pemantauan, dan penagihan utang pajak. Sistem yang efisien akan membantu dalam mengelola dan memproses informasi pajak dari berbagai negara mitra.

5. Penyederhanaan Prosedur

Menyederhanakan prosedur penagihan utang pajak dengan memanfaatkan teknologi untuk memungkinkan wajib pajak untuk membayar pajak secara online dan melakukan komunikasi dengan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) secara efisien.

6. Audit dan Penegakan Hukum

Meningkatkan kegiatan audit terhadap wajib pajak yang terlibat dalam transaksi lintas batas dengan negara mitra Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Penegakan hukum yang konsisten terhadap pelanggaran pajak akan memberikan sinyal jelas kepada wajib pajak tentang konsekuensi dari tidak mematuhi peraturan pajak.

Dengan menerapkan rekomendasi ini, Indonesia dapat memanfaatkan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan lebih baik untuk meningkatkan pendapatan pajak, memperkuat kepatuhan wajib pajak, dan menciptakan lingkungan bisnis yang lebih menguntungkan bagi investasi dan perdagangan internasional.

5.3 Landasan Filosofi Penataan Kelembagaan Penagihan Utang Pajak

Negara Republik Indonesia merupakan negara hukum yang berdasar pada Pancasila, dengan tujuan menciptakan masyarakat yang adil dan makmur baik secara spiritual maupun material. Tugas negara tidak hanya menjaga ketertiban, tetapi juga terlibat dalam semua sektor kehidupan dan penghidupan masyarakat.²⁸⁵ Partisipasi negara dalam berbagai bidang kehidupan masyarakat menandakan bahwa Indonesia adalah negara kesejahteraan. Ciri-ciri dari negara kesejahteraan (*welfare state*) meliputi:²⁸⁶

- a. Negara mengutamakan kepentingan seluruh rakyat.
- b. Peran negara mencakup semua aspek kehidupan masyarakat.
- c. Ekonomi liberal digantikan dengan sistem ekonomi yang lebih terarah oleh pemerintah pusat (*central geleide economic*).
- d. Tugas negara adalah menyelenggarakan kesejahteraan umum (*bestuurzorg*).
- e. Tugas negara adalah menjaga keamanan sosial di semua aspek kehidupan masyarakat.

Berdasarkan ciri-ciri tersebut, serta tujuan negara yang tercantum dalam alinea IV Pembukaan UUD NRI 1945, Indonesia termasuk tipe negara hukum kesejahteraan. Untuk mencapai tujuan negara sebagaimana

²⁸⁵ Sjachran Basah, 1985, *Eksistensi dan Tolok Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Alumni, Bandung, hlm. 11.

²⁸⁶ Bachsan Mustafa, 1985, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, Alumni, Bandung, hlm 15.

diamanatkan oleh UUD NRI 1945, diperlukan dukungan keuangan negara yang bersumber dari sumber daya alam maupun dari pajak. Diketahui bahwa sumber penerimaan dari minyak dan gas alam adalah sumber yang tidak dapat diperbaharui, sehingga tidak dapat diandalkan untuk pembiayaan negara. Satu-satunya sumber penerimaan negara yang andal adalah penerimaan dari pajak.²⁸⁷

Selaras dengan nilai kelima sila dari Pancasila untuk pemanfaatan pajak guna pembangunan bangsa dan negara khususnya pada sila kelima yang berbunyi Keadilan Sosial Bagi seluruh Rakyat Indonesia. Asas keadilan dalam hukum pajak tercermin dalam ketentuan bahwa tidak semua warga negara sebagai wajib pajak, yakni warga negara yang telah memenuhi syarat subjektif dan objektif saja yang dikenakan pajak. Walaupun pajak merupakan sebuah upaya paksa negara untuk penerimaan negara, tanpa prestasi yang dirasakan secara langsung pemanfaatan penerimaan pajak dapat dirasakan oleh seluruh warga negara Indonesia lewat berbagai macam sektor pembangunan. Pada masa Pandemi contohnya insentif diberikan kepada berbagai macam lapangan usaha serta sarana kesehatan untuk seluruh warga negara yang terdampak, alokasi subsidi BBM juga dirasakan oleh kalangan menengah kebawah dan juga dana pendidikan yang bisa dirasakan sampai dengan jenjang Sekolah Menengah atas.

²⁸⁷ La Ode Husen, 2009, *Hukum Pajak dan Hak Privilege*, CV Utomo, Bandung, hlm. 2

Selain pemanfaatannya, metode pengumpulan pajak juga menjunjung tinggi asas keadilan dalam sila Pancasila, pada pajak penghasilan dikenal hierarki tarif progresif pemajakan sesuai dengan penghasilan yang diterima oleh wajib pajak. Dengan kata lain, warga negara dengan jumlah penghasilan yang lebih besar akan menyumbangkan prosentase penerimaan pajak yang lebih besar ketimbang warga negara yang memperoleh penghasilan lebih kecil. Dari sudut pandang Pajak Pertambahan Nilai, ada satu kondisi dimana Barang Kena Pajak juga dikenakan Pajak Pertambahan Nilai Barang Mewah. Hal ini menguatkan bahwa untuk kategori barang mewah yang hanya dinikmati segelintir orang dengan penghasilan yang tinggi harus dikenakan Pajak khusus yang tidak semua barang dikenakan oleh pajak tersebut.

Menurut P.J.A Andriani, pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.²⁸⁸ Dari definisi tersebut tergambar sangat jelas bahwa pajak berfungsi semata-mata sebagai sarana untuk memasukkan uang ke kas negara (*budgetair*). Akan tetapi dalam kenyataan fungsinya tidak semata-mata

²⁸⁸ R. Santoso Brotodiharjo, 1982, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Eresco, Bandung, hlm.

demikian, karena ada fungsi lain yang tersentuh dalam setiap kebijakan perpajakan yaitu fungsi mengatur (*regulent*).

Rochmat Soemitro²⁸⁹ memberikan rumusan pajak adalah peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor publik berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan prestasi (*tegenprestatie*) yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum dan yang digunakan sebagai alat pendorong, penghambat atau pencegah untuk mencapai tujuan yang ada di luar bidang keuangan negara. Selanjutnya ditinjau dari segi hukum, pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat-syarat yang ditentukan oleh undang-undang (*taatbestand*) untuk membayar sejumlah uang ke kas negara yang dapat dipaksakan, tanpa mendapatkan imbalan secara langsung yang ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara dan yang digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan diluar bidang keuangan.

Berdasarkan rumusan di atas, pajak sebagai suatu perikatan yang memiliki konsekuensi pemenuhan hak dan pelaksanaan kewajiban antara negara dengan wajib pajak yang ada di negara tersebut sehingga pengenaan pajak tidaklah seenaknya karena harus memiliki dasar yuridis yang kuat agar pemungutan jauh dari kesewenang-wenangan dan lebih dari itu dasar yuridis

²⁸⁹ Rochmat Soemitro, 1988, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT Eresco, Bandung, hlm. 12

inilah yang nantinya berfungsi sebagai sarana pengikatan kepatuhan anggota masyarakat dalam menunaikan kewajiban perpajakannya. Dari sebuah dasar yuridis inilah mengapa pajak memiliki sifat memaksa karena dianggap sebagai utang kepada negara, dan tentunya sejalan dengan UUD NRI Tahun 1945 Pasal 23 ayat (2) yang menegaskan bahwa semua pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang.

Pajak dianggap sebagai sumber penerimaan negara yang paling aman untuk membiayai pembangunan, yang berarti rakyat turut serta dalam proses pembangunan. Fakta menunjukkan bahwa penerimaan negara dari sektor pajak dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) sangat dominan, menjadikannya sumber penerimaan yang potensial dan utama karena penerimaan dari sektor pajak tidak akan habis selama negara itu ada.²⁹⁰

Landasan filosofis adalah elemen krusial dalam perancangan suatu regulasi, yang berfungsi sebagai dasar pertimbangan dan alasan yang mencerminkan pandangan hidup, kesadaran, serta cita-cita hukum yang meliputi suasana kebatinan dan falsafah bahasa Indonesia. Landasan ini bersumber dari Pancasila sebagaimana tercantum dalam Pembukaan UUD NRI 1945. Tidak diperbolehkan ada regulasi yang bertentangan dengan Pancasila, karena Pancasila adalah sumber dari segala sumber hukum dan

²⁹⁰ *Ibid.*

ideologi negara Indonesia yang menjadi pedoman serta landasan hidup berbangsa.²⁹¹

Nilai-nilai Pancasila, sebagai dasar filsafat negara Republik Indonesia, menjadi landasan hukum dasar yang mencakup cita hukum, kesadaran, pandangan hidup, serta keluhuran moral dan watak bangsa Indonesia, yang diuraikan dalam lima sila.²⁹² Pancasila mengandung makna bahwa setiap aspek kehidupan, baik dalam konteks berbangsa, bernegara, maupun bermasyarakat, harus didasarkan pada lima nilai dasar, yaitu nilai ketuhanan, nilai kemanusiaan, nilai persatuan, nilai kerakyatan, dan nilai keadilan.²⁹³ Oleh karena itu, dalam penyusunan suatu regulasi, khususnya pada bagian landasan filosofis, perlu dilakukan pertimbangan menyeluruh terhadap nilai dasar yang menjadi fondasi suatu undang-undang yang dibuat dan bagaimana kaitannya dengan landasan filosofis pembuat regulasi.

Suatu kaidah hukum dikatakan memiliki kekuatan filosofis atau hal berlakunya secara filosofis apabila kaidah hukum sesuai dengan cita hukum yang dianut (*rechtsidee*), hal ini sebagaimana dijelaskan oleh Purnadi Purbacaraka dan Soerjono Soekanto.²⁹⁴ Unsur filosofis yang termuat dalam latar belakang pembuatan suatu peraturan perundang-undangan merupakan

²⁹¹ I. K. Saputra dan I.G.N.D. Laksana, "Analisis Yuridis, Sosiologis dan Filosofis Terhadap Undang-Undang Nomor 44 Tahun 2008 Tentang Pornografi", *Jurnal Kerta Wicara*, Vol. 9 No. 8, 2020, hlm. 1–8. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/kerthawicara/article/view/61959>

²⁹² Kaelan dan A. Zubaidi, 2012, *Pendidikan Kewarganegaraan Untuk Perguruan Tinggi*. Paradigma, Yogyakarta, hlm. 23

²⁹³ Kaelan, 2016, *Pendidikan Pancasila*, Paradigma, Yogyakarta, hlm. 15

²⁹⁴ Purnadi Purbacaraka dan Soerjono Soekanto, *Perihal Kaidah Hukum*, Cetakan Keenam, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 1993, hlm.93.

hakikat dari landasan formil dan materiil konstitusional peraturan perundang-undangan. Unsur filosofis diuraikan secara singkat dalam pembukaan UUD NRI 1945 aturan atau norma dasar (tersurat atau tersirat) dalam Pasal-Pasal UUD NRI 1945 dan kehidupan masyarakat yang secara prinsip telah “dirangkum” dan “dimuat” dalam nilai-nilai yang ada pada setiap sila dalam Pancasila.

Setiap masyarakat selalu mempunyai “*reschtsidee*”, yaitu apa yang masyarakat dari hukum, misalnya hukum diharapkan untuk menjamin adanya keadilan, kemanfaatan, dan ketertiban maupun kesejahteraan. Semua ini bersifat filosofis, artinya menyangkut pandangan mengenai inti atau hakikat sesuatu. Hukum diharapkan mencerminkan sistem nilai baik sebagai sarana yang melindungi nilai-nilai maupun sebagai sarana mewujudkannya dalam tingkah laku masyarakat.²⁹⁵

Landasan filosofi penataan kelembagaan penagihan utang pajak adalah fondasi utama yang mengatur prinsip-prinsip dan tujuan dalam merancang, mengembangkan, dan menjalankan sistem penagihan utang pajak yang efektif dan efisien. Berikut adalah beberapa poin utama dari landasan filosofi tersebut:

²⁹⁵ Bagir Manan, *Dasar-Dasar Perundang-Undangan Indonesia*, Ind-Hill-co, Jakarta, 1992, hlm.17.

a. Keadilan dan Kesetaraan

Sistem penagihan utang pajak harus memastikan bahwa setiap wajib pajak diperlakukan secara adil dan setara dalam hal memenuhi kewajiban perpajakannya. Tidak boleh ada diskriminasi dalam proses penagihan, dan semua tindakan harus didasarkan pada prinsip keadilan hukum.

b. Efisiensi Operasional

Proses penagihan utang pajak harus dirancang untuk mencapai tingkat efisiensi yang tinggi. Hal ini mencakup optimalisasi penggunaan sumber daya manusia, teknologi, dan prosedur operasional agar proses penagihan dapat dilakukan dengan biaya yang minimal dan hasil yang maksimal.

c. Kepastian Hukum

Kepastian hukum adalah prinsip mendasar yang menjamin bahwa seluruh proses penagihan utang pajak dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku. Ini mencakup kejelasan dalam aturan dan prosedur, serta konsistensi dalam penerapan hukum terhadap semua wajib pajak.

d. Pencegahan dan Penindakan

Sistem penagihan utang pajak harus tidak hanya fokus pada penindakan terhadap pelanggaran, tetapi juga pada pencegahan melalui pendekatan edukatif dan pemberdayaan wajib pajak. Ini termasuk

edukasi tentang kewajiban perpajakan dan konsekuensinya, serta pembinaan agar wajib pajak dapat mematuhi kewajibannya secara sukarela.

e. **Transparansi dan Akuntabilitas**

Proses penagihan utang pajak harus transparan, dengan informasi yang mudah diakses oleh publik mengenai prosedur, hak dan kewajiban wajib pajak, serta keputusan yang diambil oleh otoritas perpajakan. Akuntabilitas harus dijaga agar lembaga-lembaga terkait bertanggung jawab atas tindakan mereka dalam penagihan utang.

f. **Keterpaduan Sistem**

Pentingnya keterpaduan antara berbagai aspek sistem perpajakan, termasuk administrasi, penagihan, dan penindakan utang pajak, untuk memastikan bahwa semua proses berjalan secara terkoordinasi dan efektif.

Landasan filosofi ini tidak hanya mengarahkan perumusan kebijakan dan strategi dalam penagihan utang pajak, tetapi juga menjamin bahwa sistem perpajakan dapat berfungsi secara optimal untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan memperkuat pendapatan negara secara berkelanjutan.

5.4 Landasan Sosiologis Penataan Kelembagaan Penagihan Utang Pajak

Landasan sosiologis merupakan pertimbangan atau alasan yang menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam segala aspek.²⁹⁶ Dasar berlaku secara sosiologis maksudnya adalah jika para warga masyarakat mematuhi hukum dimana hukum diberlakukan. Keberlakuan sosiologis dapat dilihat melalui penelitian empiris tentang perilaku masyarakat. Jika dari penelitian tersebut tampak bahwa masyarakat berperilaku dengan mengacu kepada keseluruhan kaidah hukum, maka terdapat keberlakuan empiris kaidah hukum. Dengan demikian norma hukum mencerminkan kenyataan hidup dalam masyarakat. Dengan dasar sosiologis peraturan perundang-undangan yang dibuat dan diterima oleh masyarakat secara wajar bahkan spontan.²⁹⁷

Indonesia, sebagai salah satu negara berkembang, sedang gencar melakukan pembangunan dan pengembangan di berbagai bidang seperti sarana dan prasarana, hukum, ekonomi, politik, budaya, dan keamanan. Tujuan dari pembangunan ini adalah untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat Indonesia. Namun, pembangunan tersebut memerlukan dana yang sangat besar.²⁹⁸

²⁹⁶ Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, LN Nomor 82 Tahun 2011, TLN Nomor 5234, Lampiran I

²⁹⁷ Kajian Harmonisasi Peraturan Perundang-undangan dalam Mendukung Pembangunan Nasional, Direktorat Hukum dan Hak Asasi Manusia Kementerian Negara Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, 2005 hlm. 25.

²⁹⁸ Julius Sujianto, "Pertanggungjawaban Penyanderaan (*Gijzeling*) Terhadap Penangung Pajak, *Perspektif: Kajian Masalah Hukum dan Pembangunan*, Vol. 26 No. 2, 2021, hlm. 88

Negara memiliki beberapa sumber penerimaan yang meliputi pajak, kekayaan alam, retribusi, iuran, sumbangan, laba dari Badan Usaha Milik Negara, dan sumber-sumber lainnya.²⁹⁹ Meskipun kekayaan alam Indonesia melimpah, terutama dari sektor batu bara, minyak bumi, gas, dan emas, sumber-sumber ini tidak dapat diperbarui dan akan habis suatu saat nanti. Oleh karena itu, negara mencari sumber penerimaan lainnya, yaitu pajak, yang saat ini menjadi sumber utama pendapatan negara.

Menurut Rochmat Soemitro, pajak adalah kontribusi wajib dari rakyat yang harus dibayarkan ke kas negara sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan, tanpa mendapatkan jasa timbal balik yang dapat dirasakan langsung. Pajak ini digunakan untuk membiayai pengeluaran negara secara umum.³⁰⁰ Pajak dapat dipaksakan, artinya jika ada utang pajak yang belum atau tidak dibayarkan, penagihan dapat dilakukan dengan cara menerbitkan surat paksa, melaksanakan penyitaan, atau bahkan penyanderaan.

Dari pengertian tersebut, beberapa unsur pajak dapat dirumuskan:³⁰¹

- a. pajak harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan;
- b. pajak bersifat memaksa;
- c. wajib pajak tidak merasakan langsung imbalan dari pajak yang telah dibayarkan;

²⁹⁹ Erly Suandy, 2016, *Hukum Pajak Edisi 7*, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 2

³⁰⁰ Ida Zuraida dan L.Y. Hari Sih Advianto, 2011, *Penagihan Pajak: Pajak Pusat dan Pajak Daerah*, Ghalia Indonesia, Bogor, hlm. 3

³⁰¹ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op.cit.*, hlm. 7

- d. pajak dipungut oleh negara, baik oleh Pemerintah Pusat melalui Kementerian Keuangan maupun oleh Pemerintah Daerah; dan
- e. pajak digunakan untuk pembiayaan pengeluaran rutin atau pembangunan untuk kepentingan umum.

Dalam hukum perpajakan, subjek pajak memiliki kewajiban perpajakan yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan dan berkedudukan sebagai wajib pajak. Kewajiban perpajakan ini adalah membayar pajak terutang atau utang pajak. Pajak terutang umumnya muncul berdasarkan undang-undang, di mana terpenuhinya rangkaian perbuatan, keadaan, dan peristiwa tertentu menimbulkan utang pajak sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.³⁰² Selain itu, utang pajak juga muncul karena diterbitkannya surat ketetapan pajak.

Jika utang pajak tidak dibayarkan, fiskus dapat melakukan tindakan penagihan dengan surat paksa dan penyanderaan. Sebelum melakukan penyanderaan, fiskus melakukan penagihan pajak pasif dengan menggunakan Surat Tagihan Pajak (STP) dan Surat Ketetapan Pajak (baik SKPKB maupun SKPKBT). Jika wajib pajak masih tidak membayar utang pajaknya, fiskus akan melakukan penagihan pajak aktif melalui Surat Teguran hingga penyanderaan dan penyitaan terhadap wajib pajak atau penanggung pajak.

³⁰² Erly Suandy, 2016, *Op.cit.*, hlm. 128

Landasan sosiologis dianggap sebagai pertimbangan atau alasan yang menunjukkan bahwa suatu regulasi yang dibentuk ditujukan untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam berbagai aspek, yang merupakan fakta empiris mengenai perkembangan masalah dan kebutuhan masyarakat serta negara. Aspek-aspek sosiologis mencerminkan fakta empiris mengenai perkembangan isu-isu tersebut, sehingga landasan sosiologis yang digunakan harus benar-benar mencerminkan esensi dari suatu regulasi.

Regulasi dipandang sebagai sarana rekayasa sosial yang juga berfungsi sebagai alat pemenuhan kebutuhan hukum di masyarakat. Pada tataran ideal, proses pembentukan suatu regulasi harus berakar dari nilai, kondisi, harapan, dan kebutuhan yang dirasakan oleh masyarakat. Oleh karena itu, landasan sosiologis yang kuat diharapkan dapat memastikan bahwa regulasi yang dihasilkan sesuai dengan realitas sosial dan memenuhi kebutuhan nyata masyarakat.³⁰³

Pajak yang dipungut oleh pemerintah digunakan untuk mempertahankan keberlangsungan negara dan sebagai sumber pembiayaan untuk belanja-belanja yang dikeluarkan guna menjalankan pemerintahan. Oleh karena itu, pemerintah melakukan berbagai upaya sosialisasi agar masyarakat memahami bahwa pajak berperan untuk kepentingan bersama. Namun, tidak dapat dipungkiri bahwa terdapat tantangan dalam pemungutan

³⁰³ Khopiatuziadah, "Partisipasi Publik dalam Pembentukan Undang-Undang: Pijakan Berpikir Sosiologis Sebagai Landasan Pemikiran dalam Penyusunan Naskah Akademik", *Jurnal Legislasi Indonesia*, Vol. 10 No. 1, hlm. 83–95

pajak, terutama disebabkan oleh banyaknya wajib pajak yang tidak patuh dalam memenuhi kewajiban pembayaran pajak mereka.

Landasan sosiologis dalam penataan kelembagaan penagihan utang pajak mencakup pemahaman tentang interaksi antara individu atau wajib pajak dengan sistem perpajakan dan lembaga-lembaga terkait. Beberapa aspek yang menjadi landasan sosiologis dalam konteks ini meliputi:

a. Perilaku Wajib Pajak

Faktor seperti kesadaran perpajakan, norma sosial, dan persepsi terhadap keadilan pajak dapat memengaruhi tingkat kepatuhan dan respons terhadap upaya penagihan utang.

b. Hubungan Antara Pemerintah dan Wajib Pajak

Hal ini mencakup elemen seperti kepercayaan, komunikasi, dan saling ketergantungan antara kedua belah pihak dalam konteks mematuhi kewajiban pajak dan pelaksanaan penagihan.

c. Pengaruh Sosial dan Ekonomi

Sosiologi perpajakan juga mempertimbangkan bagaimana faktor-faktor sosial dan ekonomi, seperti struktur sosial, ketimpangan ekonomi, dan budaya organisasi, dapat memengaruhi perilaku dan kepatuhan pajak. Misalnya, lingkungan sosial yang mempengaruhi persepsi terhadap kewajiban pajak dapat memengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak.

d. Edukasi dan Penyuluhan

Pentingnya edukasi dan penyuluhan sebagai upaya untuk meningkatkan kesadaran dan pemahaman wajib pajak tentang sistem perpajakan. Edukasi yang efektif dapat membentuk perilaku yang lebih patuh dan mengurangi resistensi terhadap penagihan utang.

e. Peran Masyarakat dan Organisasi Non-Pemerintah

Peran masyarakat sipil dan organisasi non-pemerintah dalam mempromosikan transparansi, akuntabilitas, dan keadilan dalam sistem perpajakan. Ini mencakup advokasi untuk perlakuan yang adil dan perlindungan hak-hak wajib pajak.

Landasan sosiologis ini penting dalam merancang kebijakan dan strategi penagihan utang pajak yang tidak hanya efektif secara administratif, tetapi juga memperhitungkan faktor-faktor sosial dan psikologis yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak dan respons terhadap proses penagihan.

5.5 Landasan Yuridis Penataan Kelembagaan Penagihan Utang Pajak

Pembiayaan negara dan pembangunan nasional dilakukan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat umum. Menurut Tanuwijaya dan Budiono, pembangunan negara bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat, sehingga pemerintah perlu melakukan pembangunan yang adil

dan merata di seluruh wilayah Indonesia.³⁰⁴ Pajak menjadi sumber pendapatan terbesar bagi negara, sejalan dengan pendapat bahwa dari berbagai sumber penerimaan negara, pajak merupakan yang terbesar.³⁰⁵

Sebagai negara hukum, Indonesia melaksanakan pemungutan pajak berdasarkan landasan hukum yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini dikenal sebagai syarat yuridis, yang menjamin kepastian hukum baik bagi negara maupun warga negaranya. Pemungutan pajak di Indonesia diatur dalam UUD NRI 1945 Pasal 23 ayat (2), yang menyatakan bahwa "Penaan dan pemungutan pajak hanya untuk keperluan negara dan hanya boleh dilakukan berdasarkan undang-undang."

Dasar hukum pemungutan pajak di Indonesia tercantum dalam Pasal 23A UUD NRI 1945 yang menyatakan bahwa pajak dan pungutan yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Ini berarti bahwa semua bentuk pemungutan yang membebankan rakyat harus ditetapkan melalui undang-undang. Wajib Pajak diwajibkan membayar utang pajaknya. Utang pajak dapat timbul karena terpenuhinya suatu taatbestand

³⁰⁴ Jessica Tanuwijaya dan Doni Budiono, "Proses Penagihan Pajak dengan Surat Paksa Berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa", *Petra Christian University Tax and Accounting Review*, 2014, hlm. 2

³⁰⁵ Muhamad Rizki Nindar, Sifrid S. Pangemanan, dan Harijanto Sabijono, "Efektivitas Penagihan Pajak dengan Surat Teguran dan Surat Paksa Terhadap Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Manado", *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis, dan Akuntansi*, Vol. 2 No. 1, 2014, hlm. 2

(peristiwa, keadaan, atau tindakan tertentu)³⁰⁶ atau ketika dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak.³⁰⁷

Landasan yuridis dianggap sebagai pertimbangan atau alasan yang menunjukkan bahwa regulasi yang dibentuk bertujuan untuk mengatasi suatu masalah hukum atau mengisi kekosongan hukum. Hal ini dilakukan dengan mempertimbangkan regulasi yang sudah ada, yang akan diubah, atau yang akan dicabut, guna menjamin kepastian hukum dan rasa keadilan dalam masyarakat. Landasan yuridis mencakup masalah hukum yang berkaitan dengan substansi atau materi yang diatur. Oleh karena itu, regulasi baru perlu dibentuk untuk mengatasi situasi di mana aturan yang sudah ada mungkin tidak lagi sesuai dengan perkembangan zaman, tidak lagi harmonis, atau tidak memadai.³⁰⁸

Kebijakan perpajakan pemerintah Indonesia warnanya tidak terlepas dari sistem perpajakan *self assessment*, sehingga ciri dan corak yang senantiasa melekat pada setiap kebijakan yang ditempuh adalah memberikan kepercayaan sepenuhnya kepada wajib pajak. Adapun fungsi dari pemerintah hanya sebagai fasilitator dan juga pelayanan terutama dalam bentuk pengaturan. Namun karena pajak melibatkan pengalihan daya beli dari sektor

³⁰⁶ Sartan G, 1980, *Perpajakan Pengantar Hukum Pajak Positif di Indonesia*, Djambatan, Semarang, hlm. 14.

³⁰⁷ Marihot P. Siahaan, 2004, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban, dan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 128.

³⁰⁸ S. Monoarfa, *Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Ibukota Negara*, 2021, <https://www.dpr.go.id/dokakd/dokumen/PANSUS-RJ-20211214-125732-5084.pdf>

privat ke publik, pengawasan dan pembinaan serta penegakan kepatuhan merupakan tugas utama pemerintah agar kepatuhan dan kesadaran masyarakat pembayar pajak semakin meningkat. Sarana pengawasan dan penegakan hukum administrasi pajak yang digunakan agar mekanisme pajak berjalan dengan baik dengan tingkat kepatuhan yang tinggi adalah pemeriksaan yang tujuannya adalah untuk menguji kepatuhan, menetapkan pajak dan tujuan lainnya. Produk akhir dari tindakan pemeriksaan ini salah satunya adalah keluarnya produk hukum berupa surat ketetapan pajak yang kemungkinannya menimbulkan tambahan utang pajak terhadap wajib pajak. Atas ketetapan inilah timbul kewajiban dari wajib pajak untuk melunasi dengan melakukan pembayaran dalam jangka waktu yang telah ditetapkan. Sepanjang ketetapan pajak dapat terbayar dan atau aset yang dimiliki oleh perusahaan mencukupi untuk melunasi utang pajaknya, maka tidak akan kompleks pula permasalahan hukumnya.

Adalah sebuah kenyataan bahwa penetapan pajak dengan jumlah nilai ketetapan yang masih harus dibayar seringkali tidak berimbang dengan kondisi nyata yang dialami oleh perusahaan. Hal ini disebabkan karena dilakukannya pemeriksaan setelah wajib pajak menyampaikan laporan SPT Tahunan atau Masa, secara waktu tentunya sudah berbeda dengan kondisi wajib pajak ketika dilakukan pemeriksaan hingga terbitnya ketetapan. Namun sekali lagi pada prinsipnya sesuai ketentuan Pasal 12 Undang-Undang KUP, Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan

ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak. Sehingga adanya Surat Ketetapan Pajak merupakan sebuah produk hukum perpajakan yang menguatkan adanya kewajiban perpajakan yang belum dilaksanakan sepenuhnya oleh Wajib Pajak.

Sesuai dengan makna *self assessment system* maka penetapan pajak terutang dilakukan oleh wajib pajak sendiri melalui mekanisme pengisian Surat Pemberitahuan (SPT). Oleh karenanya pengisian SPT menjadi sebuah kewajiban dasar dalam sistem perpajakan ini sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang KUP bahwa setiap wajib pajak mengisi Surat Pemberitahuan dalam Bahasa Indonesia dengan menggunakan huruf latin, angka arab, satuan mata uang rupiah, dan menandatangani serta menyampaikannya ke Kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar atau dikukuhkan. Dalam penjelasan Pasal ini Surat Pemberitahuan merupakan sebuah sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan perhitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang dan untuk melaporkan tentang pembayaran atau pelunasan pajak yang telah dilaksanakan sendiri dan atau melalui pemotongan atau pemungutan pihak lain dalam satu tahun pajak atau bagian dari tahun pajak, penghasilan yang merupakan objek pajak dan bukan objek pajak, harta dan kewajiban, pembayaran dari pemotong atau pemungut tentang pemotongan atau pemungutan pajak orang pribadi atau

badan lain dalam satu masa pajak yang ditentukan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Secara singkat bahwa SPT sebenarnya merupakan sarana pelaporan dan pertanggungjawaban dari wajib pajak sehingga perbuatan melaporkan SPT adalah sebuah perbuatan hukum, karena SPT tersebut dapat menjadikan pastinya utang pajak yang akan menyebabkan timbulnya perikatan sehingga timbul konsekuensi untuk membayar utang pajak yang sudah pasti. Surat Pemberitahuan yang disampaikan harus diisi dengan benar, jelas dan lengkap sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.

Sebenarnya kompleksitas persoalan hukum yang timbul mulai dari penetapan pajak, pelunasannya bahkan sampai pada persoalan pemisahan harta pribadi pengurus dan pemegang saham dengan harta perusahaan dalam perpajakan sepanjang harta wajib pajak (perseroan) tidak mencukupi untuk menutup utang pajak tidak akan terjadi sekiranya utang pajak yang timbul dapat terbayar oleh wajib pajak. Hal ini berarti pula bahwa kebijakan perpajakan yang akhirnya bermuara pada persoalan hukum yang mana penyelesaiannya dikembalikan pada ketentuan dasar bagaimana perseroan dalam memenuhi kewajiban perpajakannya sebagaimana diatur dalam pasal 32 ayat (1), ayat (2) dan ayat (4) Undang-Undang KUP yang menegaskan:

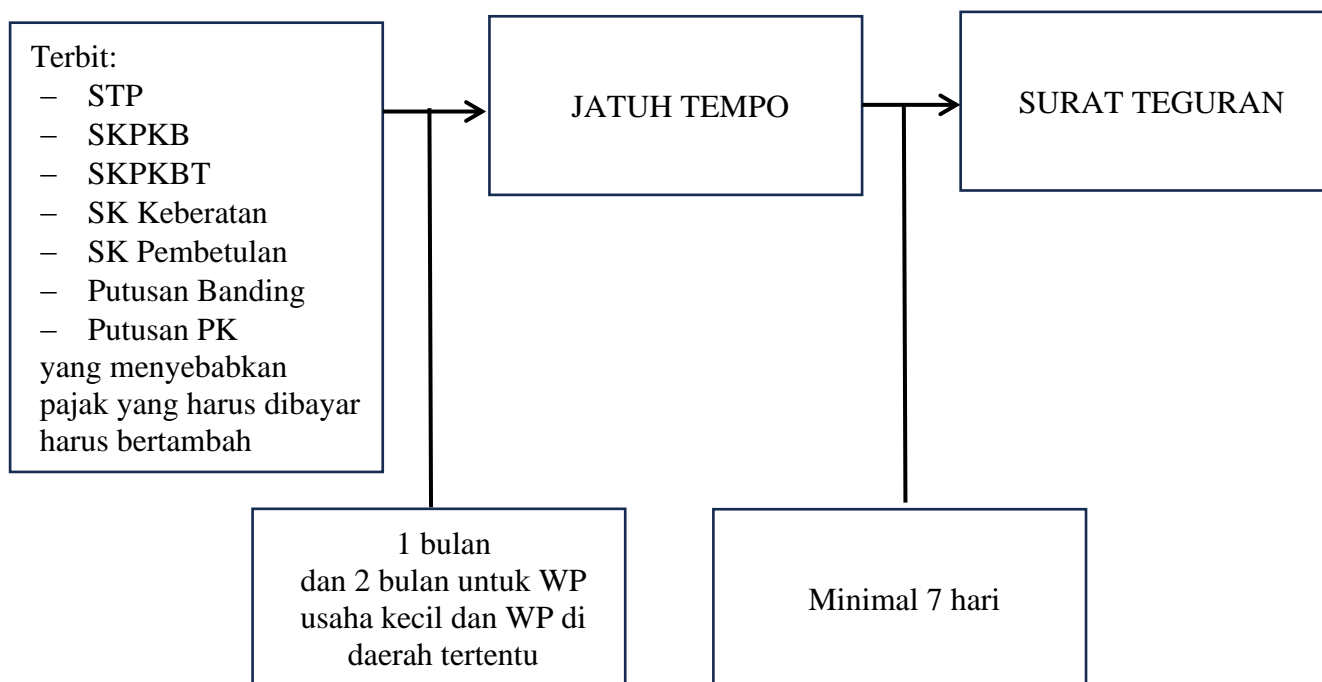
- (1) Dalam menjalankan hak dan kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal :
 - a. Badan oleh Pengurus;
 - b. Badan dalam pembubaran atau pailit oleh orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan;

- c. Suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya.
 - d. Anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya.
- (2) Wakil sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) bertanggungjawab secara pribadi dan atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak, bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.
- (3)
- (4) Termasuk dalam pengertian pengurus sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf a adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan.

Mengenai kedudukan tentang wakil wajib pajak tersebut di atas, apabila dikaitkan dengan utang pajak yang masih harus dibayar maka tidaklah lepas dari tindakan penagihan. Sebagaimana diketahui bahwa tindakan penagihan ini dibedakan menjadi tindakan penagihan pasif dan juga tindakan penagihan aktif. Penagihan pajak pasif meliputi keseluruhan kegiatan penagihan yang dilakukan tanpa tindakan nyata langsung terhadap wajib pajak atau penanggung pajak untuk melunasi utang pajaknya. Kegiatan ini mencakup periode antara penerbitan berbagai surat ketetapan dan keputusan hingga penerbitan surat teguran oleh seksi penagihan. Kegiatan ini meliputi saat antara penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), dan Surat Keputusan Pembetulan (SK Pembetulan), Surat Keputusan Keberatan (SK Keberatan), dan Putusan Banding oleh seksi terkait

hingga penerbitan Surat Teguran oleh seksi penagihan sebagaimana dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 1.6. Skema Penagihan Pasif



Sumber : PMK-61/PMK.01/2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar

Sedangkan Penagihan pajak aktif adalah kegiatan yang melanjutkan penagihan pajak pasif, dimulai dari pemberitahuan Surat Paksa hingga tindakan penjualan barang yang telah disita. Dalam kondisi normal Tindakan penagihan dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 1.7. Skema Penagihan Aktif



Sumber : PMK-61/PMK.01/2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar

Berdasarkan mekanisme tindakan penagihan di atas dilakukan kepada wajib pajak yang masih memiliki utang pajak dan telah melewati jatuh tempo pembayarannya. Segala tindakan penagihan tersebut dilakukan kepada wajib pajak atau bisa dilakukan kepada wakil wajib pajak, yang selanjutnya bisa kita kategorikan sebagai penanggung pajak. Karena wakil wajib pajak tadi memiliki tanggung jawab secara renteng atas utang pajak yang masih dimiliki oleh wajib pajak. Secara ketentuan peraturan perpajakan sesungguhnya sudah memitigasi terkait adanya potensi tidak tertagihnya utang pajak karena suatu hal sebelum jatuh tempo pembayaran surat ketetapan pajak yakni dengan

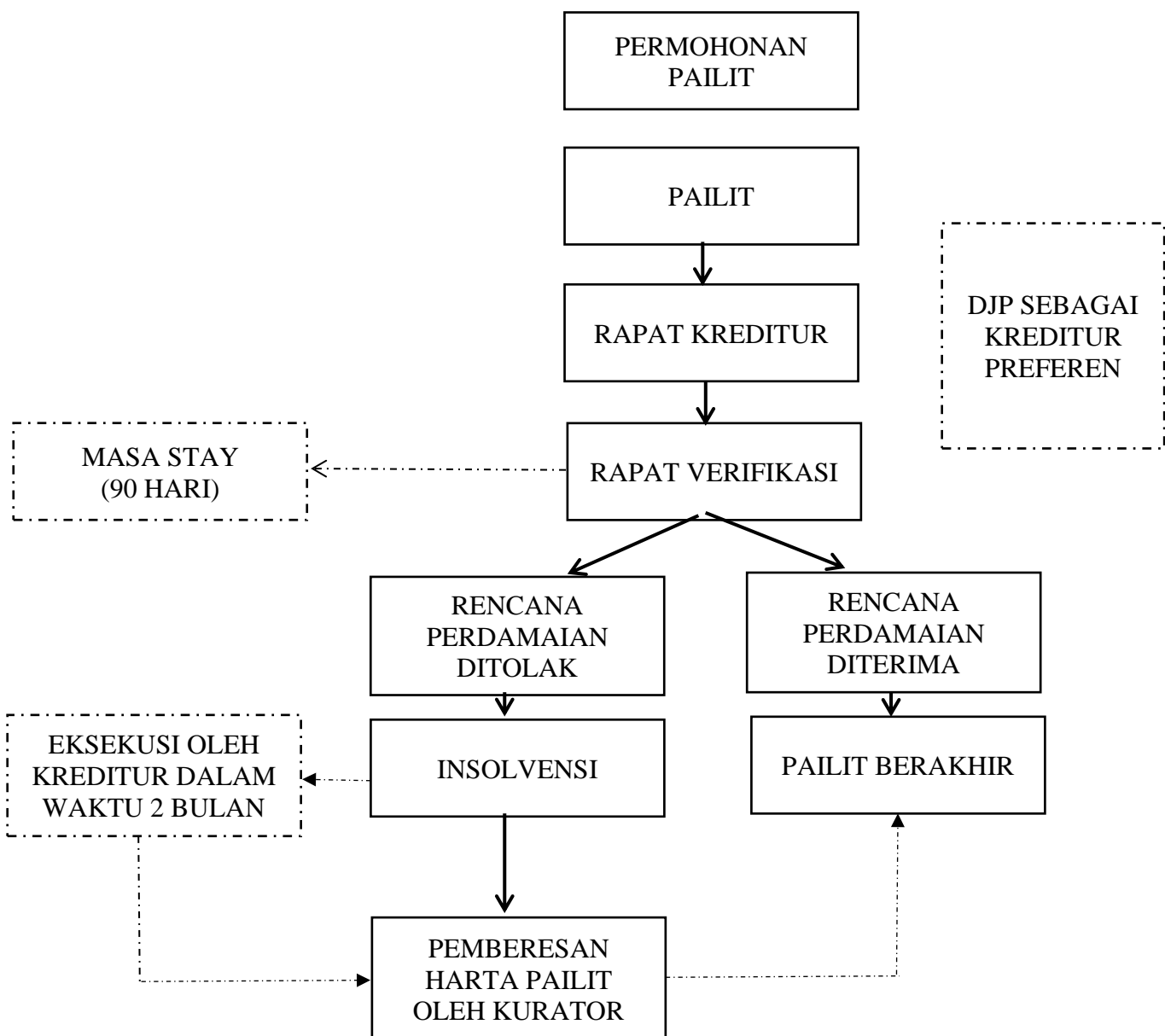
Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus (SPSS). Penagihan Seketika dan Sekaligus ini berdasarkan Pasal 20 ayat (2) Undang-Undang KUP, dilakukan apabila:

1. Penanggung pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya atau berniat untuk itu;
2. Penanggung pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan atau pekerjaan yang dilakukan di Indonesia;
3. Terdapat tanda-tanda bahwa Penanggung Pajak akan membubarkan badan usaha atau menggabungkan atau memekarkan usaha, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau yang dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya;
4. Badan usaha akan dibubarkan oleh negara;
5. Terjadinya penyitaan atas barang penanggung pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

Dari kelima ketentuan tadi indikasi tadi tanda-tanda kepailitan memang sulit dimitigasi karena barulah ketika ada permohonan pailit maka sebuah badan usaha bisa diketahui tanda-tanda kepailitannya. Hal ini dikarenakan Direktorat Jenderal Pajak sendiri juga tidak mengetahui pihak mana saja yang menjadi kreditur dari wajib pajak. Seringkali Direktorat Jenderal Pajak juga terlambat mengetahui bahwa wajib pajak yang memiliki utang pajak dimohonkan Pailit oleh kreditur lain bahkan sampai terbit Putusan Pailit. Mengingat banyaknya daftar wajib pajak yang masih memiliki utang pajak, pengawasan hal semacam ini juga masih lemah dalam upaya menjamin kepastian terbayarnya utang wajib pajak. Selain itu tindakan penagihan yang telah dilaksanakan pun akan secara mudah dihindari dan dimentahkan oleh wajib pajak maupun penanggung pajak dalam kondisi tersebut. Tindakan

penagihan yang telah dilaksanakan sedemikian alurnya tentunya nanti akan langsung berbeda penanganan ketika Wajib Pajak sedang atau telah dalam proses kepailitan. Sebelumnya perlu kita ketahui alur dalam perkara kepailitan itu sendiri sebagaimana pada gambar berikut,

Gambar 1.8. Insolvensi dalam Kepailitan dan Posisi DJP Sebagai Kreditur Preferen



Pada kondisi wajib pajak Pailit posisi tindakan penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak jauh berbeda dengan apa yang dilakukan dalam kondisi wajib pajak normal, kendati Penagihan Seketika dan Sekaligus dilaksanakan namun upaya yang ditempuh di jalur hukum acara juga tetap diterapkan. Tentunya jurusita maupun subbagian advokasi yang mewakili tugas penagihan menjalankan peran dalam memasukkan dan mengikutsertakan diri pada rapat kreditur maupun rapat verifikasi terhadap tagihan utang pajak yang masih dimiliki wajib pajak. Baik hakim pengawas maupun kurator tentu menjalankan perannya masing-masing dalam proses kepailitan ini. Selain melalui prosedur tersebut, tentu Tindakan Penagihan Seketika dan Sekaligus bisa dilaksanakan pada Penanggung Pajak dari badan usaha yang sedang mengalami proses kepailitan apabila dirasa masih kurang mencukupinya harta boedel pailit yang nantinya akan diatur oleh kurator dalam pengawasan Hakim Pengawas penggunaannya untuk menyelesaikan kewajiban utang debitur pailit pada seluruh krediturnya.

Namun pada kondisi Direktorat Jenderal Pajak sama sekali tidak mengetahui adanya proses kepailitan yang sedang dialami oleh Wajib Pajak, maka upaya penagihan juga tetap bisa dilaksanakan dengan serangkaian tindakan penagihan aktif. Kondisi tidak diketahuinya keadaan kepailitan bisa disebabkan oleh faktor wajib pajak yang sengaja menyembunyikan, atau kurator yang kurang koordinasi terhadap Kantor Pelayanan Pajak tempat terdaftarnya debitur atau wajib pajak. Selain itu koordinasi antara Pengadilan

Niaga pada Pengadilan Negeri kepada Kantor Vertikal Direktorat Jenderal Pajak juga belum terjalin dengan optimal. Apalagi untuk badan usaha Perseroan Terbatas yang memiliki banyak organ yang kesemuanya bisa dikategorikan sebagai penanggung pajak apabila dalam kondisi pailit, harta perseroan tidak mencukupi untuk melunasi seluruh utang yang dimilikinya.

Di sisi lain berdasarkan karakteristik dominan yang dimiliki oleh Perseroan Terbatas sebagaimana dikemukakan oleh Rudhi Prasetya³⁰⁹ yang diantaranya adalah pertanggungjawaban yang timbul semata-mata dibebankan kepada harta kekayaan yang terhimpun dalam asosiasi dan prinsip adanya pengurusan melalui suatu organ, membawa konsekuensi secara pasti bahwa mereka yang menanamkan modalnya dalam PT tidak akan memikul kerugian hutang lebih dari harta kekayaannya yang tertanam dalam PT. Hal ini tentunya tidak terlepas dari prinsip "*persona standi in judicio*" yang dimiliki PT. Demikian halnya dengan pengurus yang hanya sekedar sebagai organ sehingga ia tidak bertanggungjawab atas perbuatannya, melainkan menjadi tanggungjawab yang diwakilinya, dalam hal ini Perseroan Terbatas yang diwakilinya. Kedudukan pemegang saham dan Pengurus PT ini lebih dipertegas lagi dalam Pasal 1 ayat (4), Pasal 3 dan Pasal 85 Undang-Undang Perseroan Terbatas.

³⁰⁹ Rudhi Prasetya, 2001, *Kedudukan Mandiri Perseoran Terbatas (cetakan ketiga)*, PT. Citra Bakti, Bandung, hlm. 12.

Dengan demikian sesuai dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas jelas kiranya kedudukan pemegang saham dan pengurus perseroan. Hal ini berbeda dengan ketentuan Undang-Undang KUP sebagaimana telah diuraikan sebelumnya yang ternyata memperluas cakupan pengertian pengurus perusahaan sehingga kemungkinannya dalam hal-hal tertentu tanggung jawab pengurus dan pemegang saham menjadi sama. Perluasan cakupan pengertian pengurus ditegaskan dalam Pasal 32 ayat (4) yaitu termasuk pengertian pengurus adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijakan dan atau mengambil keputusan dalam rangka menjalankan kegiatan perusahaan, misalnya berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani perintah pembayaran, dan lain sebagainya. Walaupun orang tersebut tidak tercantum namanya dalam susunan yang tertera dalam akte pendirian maupun dalam akte perubahannya, dan berlaku pula bagi komisaris dan pemegang saham mayoritas atau pengendali. Penegasan ini membawa konsekuensi bahwa baik pemegang saham maupun pengurus akan bertanggungjawab secara pribadi maupun renteng dalam pemenuhan kewajiban perpajakan perseroan terbatas yang diurusnya.

Bentuk pengakuan terpisahnya perseroan dengan orang perorang yang dimaksud direpresentasikan melalui sistem pengakuan penghasilan dan biaya dalam perhitungan pajak. Sebagai contohnya dalam pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan mengatur bahwa pembagian laba dengan nama

dan dalam bentuk apapun, termasuk pembayaran deviden kepada pemilik modal tidak boleh dikurangkan dari penghasilan bruto dalam penghitungan pajak penghasilan. Hal ini dikarenakan laba atau deviden tersebut adalah bagian dari penghasilan badan yang akan dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan. Ketentuan ini merupakan perwujudan dari *classical system* yang diberlakukan dengan alasan secara legal, korporat dan pemegang saham merupakan subjek hukum dan subjek pajak yang terpisah (*separate entity approach*), laba yang dikenakan pajak pada tingkat badan apabila dibagikan pada persero dikenakan lagi.

Tujuan berdirinya perusahaan pada umumnya secara ekonomi diyakini adalah untuk melakukan kegiatan secara terus menerus dan berkesinambungan (*going concern*), namun tidak menutup kemungkinan perusahaan mengalami kemunduran yang bisa berujung pada pembubaran atau pailitnya perusahaan. Sebelumnya di dalam Pasal 32 ayat (1) huruf b disebutkan bahwa dalam hal pembubaran perseroan atau pailit, wakil perseroan adalah orang atau badan yang dibebankan untuk melakukan pemberasan dalam hal ini adalah likuidator atau kurator. Lantas apakah pertanggungjawaban pembayaran pajaknya akan beralih ke likuidator atau kurator.

Sebelumnya perlu diungkapkan disini bahwa menurut Pasal 118 ayat (1) huruf a Undang-Undang Perseroan Terbatas, likuidator dalam hal pembubaran perseroan hanya bisa dimintai pertanggungjawaban pribadi atau

secara renteng atas kerugian yang diderita kepada pihak ketiga bila likuidator ini tidak memenuhi prosedur pendaftaran pembubaran suatu perseroan dimaksud kepada Menteri Kehakiman sesuai dengan waktu yang ditentukan. Sedangkan untuk kurator dalam Ketentuan Pasal 72 Undang-Undang Kepailitan dan PKPU menyatakan bahwa Kurator bertanggungjawab terhadap kesalahan atau kelalaiannya dalam melaksanakan tugas pengurusan dan/atau pemberesan yang menyebabkan kerugian terhadap harta pailit.

Sebagai wakil wajib pajak sebagaimana dalam Pasal 32 ayat (1) huruf b Undang-Undang KUP kewajiban perpajakan likuidator dan atau kurator tidak berbeda dengan wakil yang lain. Hanya saja pembebanan kewajiban Pasal 32 ayat (2) Undang-Undang KUP kepada likuidator atau kurator kelihatannya kurang sejalan dengan kenyataan bahwa biasanya yang ditunjuk adalah umumnya dari kantor akuntan publik atau firma hukum yang bertindak sesuai keahlian dan ketentuan hukum perundang-undangan yang berlaku, sehingga dengan kondisi ini justru mereka dapat termasuk dalam kategori posisi sebagaimana dimaksudkan dalam klausul pengecualian dalam Pasal 32 ayat (2) Undang-Undang KUP. Hanya saja dalam hal terjadi pembubaran perseroan atau kepailitan maka kewajiban bagi likuidator dan atau kurator adalah harus memprioritaskan pembayaran pajak terutang ke negara selaku kreditur preferen sebelum melunasi utang kreditur lain sesuai dengan amanat Pasal 21 ayat (1) Undang-Undang KUP.

Sebetulnya Preferensi hak Negara saat ini sudah berada pada urutan ketiga karena berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU/XI/2013 terkait uji materiil terhadap ketentuan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan yang berbunyi Dalam hal perusahaan dinyatakan pailit atau dilikuidasi berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, maka upah dan hak-hak lainnya dari pekerja/buruh merupakan utang yang didahulukan pembayarannya. Frasa kata “didahulukan” yang semula dimaknai setelah dilakukan pelunasan terhadap hak negara, kreditur separatis dan kreditur lainnya, kemudian menjadi “pembayaran upah pekerja/buruh yang terhutang didahulukan atas semua jenis kreditur termasuk tagihan kreditur separatis, tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk Pemerintah, sedangkan hak-hak pekerja/buruh lainnya didahulukan atas semua tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk Pemerintah, kecuali tagihan dari kreditur separatis”.

Adanya putusan tersebut, maka pendekatan yang digunakan oleh Undang-Undang KUP terhadap hubungan perseroan dengan pengurus tidak terlepas dari suatu kondisi bahwa negara butuh kepastian hukum pelunasan atas utang pajak dari perseroan sehingga berbagai ketentuan pemenuhan kewajiban formal perpajakan perseroan dalam Undang-Undang KUP pada akhirnya ditujukan untuk kepentingan pertanggungjawaban pembayaran pajak ke negara. Sehingga oleh karenanya baik perseroan maupun pengurus

merupakan penanggung pajak dari wajib pajak perseroan sebagaimana ditentukan dalam Undang-Undang PPSP.

Tindakan menegur atau memperingatkan juga menjadi bagian dalam penagihan pajak yang diatur dalam Undang-Undang PPSP, namun penyampaian Surat Paksa ini sebagai sebuah upaya yang lebih memaksa dalam mengejar pelunasan utang pajak yang masih bertanggung oleh Wajib Pajak. Surat paksa memiliki kekuatan eksekutorial sesuai dalam Pasal 7 Undang-Undang PPSP bahwa surat paksa ber *irah-irah* “DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA”, mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Sebelum tahapan surat paksa tentu ada tahapan dalam tindakan penagihan sebelum dan setelahnya yang tentu memiliki jatuh tempo tindakan penagihan, namun apabila terjadi sebuah peristiwa yang kemungkinan akan mengakibatkan pajak yang terutang tidak dapat tertagih maka dapat dilakukan tindakan penagihan seketika dan sekaligus sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 20 Undang-Undang KUP juncto Pasal 6 ayat (1) Undang-Undang PPSP, yaitu:

1. Penanggung pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya atau berniat untuk itu.
2. Penanggung pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia.
3. Terdapat tanda-tanda bahwa penanggung pajak akan membubarkan badan usahanya atau berniat untuk itu.

4. Badan usaha akan dibubarkan oleh negara.
5. Terjadinya penyitaan atas barang penanggung pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

Penagihan seketika dan sekaligus ini tentunya tanpa menunggu jatuh tempo pembayaran dan meliputi seluruh utang pajak yang masih dimiliki oleh wajib pajak dari semua jenis pajak, semua masa pajak, dan semua tahun pajak. Semua upaya paksa yang dilakukan oleh fiskus terhadap wajib pajak dan atau penanggung pajak dilakukan terhadap harta wajib pajak dan atau penanggung pajak. Sejalan dengan prinsip bahwa tujuan penerapan upaya paksa ini adalah agar utang pajak dapat dilunasi dari harta wajib pajak dan atau penanggung pajak. Atas dasar bahwa prinsip pelaksanaan upaya paksa untuk menjamin pelunasan utang pajak, maka penerapan paksa badan (penyanderaan) dilakukan dengan selektif dan mengedepankan prinsip hak asasi manusia. Paksa badan harus memenuhi ketentuan kuantitatif yakni utang pajak minimal Rp 100.000.000,- dan secara kualitatif yakni diragukan itikad baiknya. Penyanderaan merupakan upaya terakhir (*ultimum remidium*) yang ditempuh untuk menjamin pelunasan utang pajak.

Perbedaan mendasar antara utang pajak dengan utang lainnya dalam perkara kepailitan tentu memerlukan *treatment* tersendiri dalam penyelesaiannya yakni dengan mekanisme Undang-Undang Perpajakan. Selain itu karakteristik subjek hukum yang berbeda dengan entitas bisnis yang lain serta untuk kepentingan pemajakan perseroan dan badan lainnya, maka

hendaknya rumusan wajib pajak perseroan diatur tersendiri yang terpisah dari rumusan wajib pajak badan di dalam Pasal 1 angka 2 Undang-Undang KUP. Selain itu harus pula diatur secara bertingkat penanggung pajak dalam ketentuan pasal 1 angka 3 Undang-Undang PPSP siapakah yang terlebih dahulu menjadi penanggung pajak utamanya dalam organ perseroan. Apakah *beneficial owner* yang namanya tidak ada dalam akta, ataukah pemegang saham yang juga mengambil peran sebagai pengendali, atau bahkan direksi dan komisaris yang menjalankan perseroan melakukan kegiatan usahanya. Atas dasar hal tersebut maka dapat digambarkan secara ringkas dengan tabel di bawah ini tentang usulan penyempurnaan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan yang antara lain:

Tabel 1.3. Penataan dlihat dari Substansi Hukum Kelembagaan Penagihan Pajak

No	Peraturan Perundangan Perpajakan	Peraturan Perundangan di Luar Perpajakan	Pembaruan/Novelty
TERKAIT PENANGGUNG PAJAK			
1	Sebagaimana diatur dalam Pasal 32 Undang-Undang KUP <i>juncto</i> Ketentuan Pasal 9 PMK-61/PMK.01/2023 menyatakan bahwa Penagihan Pajak atas Wajib Pajak Badan dilakukan terhadap Wajib Pajak Badan bersangkutan dan pengurus dari Wajib Pajak Badan yang bertanggungjawab atas Utang Pajak dan Biaya Penagihan.	Sebagaimana diatur dalam Pasal 3 Undang-Undang PT menyatakan bahwa (1) Pemegang saham Perseroan tidak bertanggung jawab secara renteng secara pribadi atas perikatan yang dibuat atas nama Perseroan dan tidak bertanggung jawab atas kerugian Perseroan melebihi saham yang dimiliki	Dalam ketentuan perpajakan mengatur organ perseroan mana saja yang menjadi wakil wajib pajak yang selanjutnya akan menjadi penanggung pajak ketika terdapat kewajiban yang belum dilaksanakan atau diselesaikan dari mulai Direksi, Dewan Komisaris, Pemegang saham dan <i>Beneficial owner</i> .

<p>Yang dimaksud Pengurus pada Perseroan antara lain:</p> <p>(1) Direksi, meliputi:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Direktur Utama b) Wakil Direktur c) Direktur yang mempunyai wewenang pengambilan kebijakan dan keputusan di bidang keuangan <p>Bertanggungjawab secara pribadi dan atau renteng atas seluruh utang pajak dan biaya penagihan pajak.</p> <p>(2) Dewan Komisaris, meliputi:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Komisaris utama atau Presiden Komisaris b) Wakil Komisaris utama atau setingkat c) Komisaris lainnya <p>Bertanggungjawab secara pribadi dan atau renteng atas seluruh utang pajak dan biaya penagihan pajak.</p> <p>(3) Orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan kegiatan perseroan Bertanggungjawab secara pribadi dan atau renteng atas seluruh utang pajak dan biaya penagihan pajak.</p> <p>(4) Pemegang saham dengan ketentuan:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Untuk perseroan terbuka, meliputi: <ol style="list-style-type: none"> i. Pemegang saham mayoritas dan/atau pemegang saham pengendali yang atas sahamnya tidak tercatat dan tidak 	<p>(2) Ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak berlaku apabila:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Persyaratan Perseroan sebagai badan hukum belum atau tidak terpenuhi; b. Pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung dengan itikad buruk memanfaatkan Perseroan untuk kepentingan pribadi; c. Pemegang saham yang bersangkutan terlibat dalam perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh Perseroan; atau d. Pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung secara melawan hukum menggunakan kekayaan Perseroan, yang mengakibatkan kekayaan Perseroan menjadi tidak cukup untuk melunasi utang Perseroan. 	<p>Sedangkan dalam ketentuan Perseroan Terbatas mengatur organ perseroan mana saja yang memiliki tanggung jawab secara renteng terkait belum terlaksananya kewajiban dari perseroan terbatas diantaranya Pemegang saham, Direksi dan Dewan Komisaris. Kendati dalam pelaksanaan penentuan terkait siapakah Penanggung Pajak tetap berpegang pada asas <i>lex speacialist derogat legi generali</i>, namun alangkah baiknya ada satu pasal tambahan pada Undang-Undang Perseroan yang mengatur khusus mengenai <i>beneficial owner</i> atau orang yang nyata-nyata mempunyai kewenangan dalam menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan kegiatan perseroan.</p> <p>Adanya pengaturan khusus mengenai <i>beneficial owner</i> dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas menjamin kepastian adanya penyelenggaraan perseroan terbatas dengan baik dan benar sesuai dengan prinsip dasar didirikannya Perseroan Terbatas sebagai salah satu</p>
---	--	--

	<p>diperdagangkan di bursa efek.</p> <p>ii. Pemegang saham lainnya selain pemegang saham sebagaimana pada angka i.</p> <p>iii. Pemegang saham mayoritas tidak langsung dan/atau pemegang saham pengendali tidak langsung</p> <p>b) Untuk perseroan tertutup, meliputi:</p> <p>i. Seluruh pemegang saham perseroan; dan/atau</p> <p>ii. Pemegang saham mayoritas tidak langsung dan/atau pemegang saham pengendali tidak langsung</p> <p>Bertanggungjawab atas seluruh utang pajak dan biaya penagihan pajak secara proporsional berdasarkan porsi kepemilikan saham terhadap utang wajib pajak badan.</p>	<p>Sebagaimana diatur dalam Pasal 97 Undang-Undang PT menyatakan bahwa</p> <p>(1) Direksi bertanggung jawab atas pengelolaan Perseroan dalam hal menjalankan pengelolaan Perseroan untuk kepentingan Perseroan dan sesuai dengan maksud dan tujuan perseroan.</p> <p>(2) Pengelolaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) wajib dilaksanakan setiap anggota Direksi dengan itikad baik dan penuh tanggung jawab.</p> <p>(3) Setiap anggota direksi bertanggung jawab penuh secara pribadi atas kerugian Perseroan apabila yang bersangkutan bersalah atau lalai menjalankan tugasnya sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2)</p> <p>Sebagaimana diatur dalam Pasal 114 Undang-Undang PT menyatakan bahwa</p> <p>(1) Dewan komisaris bertanggung jawab atas pengawasan Perseroan sebagaimana melakukan pengawasan atas kebijakan pengelolaan, jalannya pengelolaan pada umumnya, baik</p>	<p>pilar pembangunan perekonomian nasional dan penyumbang penerimaan negara.</p>
--	---	--	--

		<p>mengenai Perseroan maupun usaha Perseroan, dan memberi nasihat kepada Direksi.</p> <p>(2) Setiap anggota Dewan komisaris wajib dengan itikad baik, kehati-hatian, dan bertanggung jawab dalam menjalankan tugas pengawasan dan pemberian nasihat kepada Direksi untuk kepentingan Perseroan dan sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan.</p> <p>(3) Setiap anggota Dewan Komisaris ikut bertanggung jawab secara pribadi atas kerugian Perseroan apabila yang bersangkutan bersalah atau lalai menjalankan tugasnya sebagaimana dimaksud pada ayat (2).</p>	
Ketentuan Tindakan Penagihan pada Penanggung Pajak Pailit			
2	<p>Sebagaimana diatur dalam Ketentuan Pasal 10 ayat (4) Undang-Undang PPSP <i>juncto</i> Pasal 10 PMK-61/PMK.01/2023 menyatakan bahwa</p> <p>(1) Penagihan Pajak dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak dari Wajib Pajak Orang Pribadi atau Wajib Pajak Badan yang:</p> <p>a. Dinyatakan pailit,</p>	<p>Sebagaimana diatur dalam Ketentuan Pasal 104 ayat (2) Undang-Undang PT yang menyatakan bahwa</p> <p>(1)</p> <p>(2) Dalam hal kepailitan sebagaimana dimaksud terjadi karena kesalahan atau kelalaian Direksi dan harta pailit tidak cukup</p>	<p>Dalam ketentuan perpajakan mengatur kepada siapa saja tindakan penagihan pada perseroan terbatas dan juga organ perseroan mana saja ketika aset dari wajib pajak perseroan terbatas yang tidak mencukupi untuk melunasi utang pajak.</p>

	<p>b. Dibubarkan, dilikuidasi, atau status badan hukumnya berakhir,</p> <p>c.</p> <p>d.</p> <p>e.</p> <p>(2) Dalam hal harta kekayaan wajib pajak yang dinyatakan pailit tidak mencukupi untuk melunasi utang pajak, tindakan penagihan pajak dilakukan kepada Penanggung Pajak.</p>	<p>untuk membayar seluruh kewajiban Perseroan dalam kepailitan, setiap anggota Direksi secara tanggung renteng bertanggung jawab atas seluruh kewajiban yang tidak terlunasi dari harta pailit diucapkan.</p> <p>Sebagaimana diatur dalam Ketentuan Pasal 115 ayat (1) Undang-Undang PT yang menyatakan bahwa (1) Dalam hal terjadi Kepailitan karena kesalahan atau kelalaian Dewan Komisaris dalam melakukan pengawasan terhadap pengurusan yang dilaksanakan oleh Direksi dan kekayaan Perseroan tidak cukup untuk membayar seluruh kewajiban Perseroan akibat kepailitan tersebut, setiap anggota Dewan Komisaris secara tanggung renteng ikut bertanggung jawab dengan anggota Direksi atas kewajiban yang belum dilunasi.</p>	<p>Baik Direksi, Dewan Komisaris, Pemegang Saham dan juga <i>beneficial owner</i> harta pribadinya bisa dilakukan penyitaan/pemblokiran untuk menutup kekurangan harta perseroan terbatas yang dinyatakan pailit.</p> <p>Sedangkan dalam ketentuan Perseroan Terbatas mengatur organ perseroan mana saja yang bisa diletakkan tanggung jawab pribadi secara renteng terkait belum mencukupinya harta perseoran terbatas yang pailit diantaranya Pemegang saham, Direksi dan Dewan Komisaris, dengan catatan ketiga organ tersebut terbukti melakukan kesalahan atau kelalaian.</p> <p>Dalam Penjelasan Undang-Undang Perseroan Terbatas, dijelaskan bahwa untuk membuktikan kesalahan atau kelalaian dari organ perseroan ini, gugatan diajukan ke pengadilan niaga sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang Kepailitan dan PKPU.</p>
--	---	---	--

			<p>Dengan kata lain apabila kita melihat Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Kepailitan dan PKPU terkait hal-hal lain adalah <i>actio pauliana</i> atau perlawanan pihak ketiga terhadap penyitaan, atau perkara dimana Debitor, Kreditor, Kurator atau pengurus menjadi salah satu pihak dalam perkara yang berkaitan dengan harta pailit termasuk gugatan Kurator terhadap Direksi yang menyebabkan perseroan dinyatakan pailit karena kelalaiannya atau kesalahannya dengan hukum acara perdata yang berlaku.</p> <p>Kendati dalam pelaksanaan administrasi penagihan pajak tetap berpegang pada Ketentuan Perundangan Perpajakan, Adanya klausa tersebut dirasa dapat menunda dan semakin membuat tidak pastian terkait pencairan piutang pajak yang bertanggung pada wajib pajak perseroan terbatas yang mengalami kepailitan, sehingga pembuktian atas kesalahan atau kelalaian ini sebaiknya perlu dipertimbangkan untuk dihapuskan.</p>
--	--	--	--

Ketentuan Pejabat Penagihan		
3	<p>Sebagaimana diatur dalam Ketentuan Pasal 2 PMK-61/PMK.01/2023 menyatakan bahwa</p> <p>(1) Menteri berwenang menunjuk Pejabat untuk Penagihan Pajak Pusat.</p> <p>(2) Pejabat yang ditunjuk sebagaimana dimaksud pada ayat (1), meliputi:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Direktur Pemeriksaan dan Penagihan; b. Kepala Kantor Wilayah; c. Kepala Kantor Pelayanan Pajak; dan/atau d. Pejabat lain yang ditetapkan Menteri. 	<p style="text-align: center;">Tidak ada</p> <p>Sifat dari Surat Paksa yang memiliki kekuatan eksekutorial dan memiliki kekuatan hukum tetap membuat Jurusita Pajak yang menjalankan Tugas Penagihan Pajak meningkat ke Level Penegakan Hukum, oleh karenanya dirasa lebih tepat apabila secara penunjukan Pejabat Penagihan Pajak adalah Direktorat Penegakan Hukum.</p> <p>Sebagaimana Ketentuan terkait tersebut diusulkan untuk berubah menjadi</p> <p>(1) Menteri berwenang menunjuk Pejabat untuk Penagihan Pajak Pusat.</p> <p>(2) Pejabat yang ditunjuk sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Direktur Penegakan Hukum; b. Kepala Kantor Wilayah; c. Kepala Kantor Pelayanan Pajak; dan/atau d. Pejabat lain yang ditetapkan Menteri.

Ketentuan Struktur Organisasi KPDJP (Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan)		
4	<p>Sebagaimana diatur dalam Ketentuan Pasal 487 sampai dengan 509 PMK-135 Tahun 2023 tentang Perubahan Kedua atas PMK-118/PMK.01/2021 menyatakan bahwa</p> <p style="text-align: center;">Pasal 487</p> <p>Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan mempunyai tugas merumuskan serta melaksanakan kebijakan dan standardisasi teknis di bidang pemeriksaan dan penagihan perpajakan.</p> <p style="text-align: center;">Pasal 488</p> <p>Dalam melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 487, Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan menyelenggarakan fungsi:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Penyiapan perumusan kebijakan di bidang pemeriksaan dan penagihan perpajakan; b. Penyiapan pelaksanaan kebijakan di bidang pemeriksaan dan penagihan perpajakan; c. Penyiapan penyusunan norma, standar, prosedur dan kriteria di bidang pemeriksaan dan penagihan perpajakan; d. Penyiapan pemberian bimbingan teknis dan evaluasi di bidang pemeriksaan dan penagihan perpajakan; dan e. Pelaksanaan urusan tata usaha Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan. 	<p style="text-align: center;">Tidak ada</p> <p>Sifat dari Surat Paksa yang memiliki kekuatan eksekutorial dan memiliki kekuatan hukum tetap membuat Jurusita Pajak yang menjalankan Tugas Penagihan Pajak meningkat ke Level Penegakan Hukum, oleh karenanya dirasa lebih tepat apabila Penagihan Pajak adalah Direktorat Penegakan Hukum sehingga harus dipisahkan dari Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan</p> <p>Sebagaimana Ketentuan terkait tersebut diusulkan untuk berubah menjadi Direktorat Pemeriksaan sehingga secara mutatis mutandis akan menghapus segala fungsi penagihan dan Subdirektorat Penagihan beserta instansi vertikalnya tidak lagi berada di bawah naungan Direktorat Pemeriksaan.</p>

<p style="text-align: center;">Pasal 489</p> <p>Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan terdiri atas:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Subdirektorat Perencanaan Pemeriksaan; b. Subdirektorat Teknik dan Pengendalian Pemeriksaan; c. Subdirektorat Pemeriksaan Transaksi Khusus; d. Subdirektorat Kerjasama dan Dukungan Pemeriksaan; e. Subdirektorat Penagihan; f. Subbagian Tata Usaha; dan g. Kelompok Jabatan Fungsional. <p style="text-align: center;">Pasal 506</p> <p>Subdirektorat Penagihan mempunyai tugas melaksanakan penyiapan bahan penelaahan, penyusunan, pemantauan, pengendalian, bimbingan, koordinasi pelaksanaan dan evaluasi kebijakan teknis operasional penagihan.</p> <p style="text-align: center;">Pasal 507</p> <p>Dalam melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 506, Subdirektorat Penagihan menyelenggarakan fungsi:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Penyiapan bahan penelaahan dan penyusunan teknis operasional dan rencana penagihan wajib pajak; b. Pemantauan, pengawasan, pengendalian, koordinasi pelaksanaan dan evaluasi pelaksanaan penagihan; dan c. Penyiapan bahan perumusan dan pemantauan pelaksanaan petunjuk teknis tata usaha piutang pajak serta penatausahaan piutang dan pencairan serta penghapusan tunggakan pajak. 		
---	--	--

	<p style="text-align: center;">Pasal 508</p> <p>Subdirektorat Penagihan terdiri atas:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Seksi Strategi dan Dukungan Penagihan; b. Seksi Perencanaan dan Evaluasi Penagihan; dan c. Seksi Pengendalian Mutu dan Administrasi Penagihan. <p style="text-align: center;">Pasal 509</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) Seksi Strategi dan Dukungan Penagihan mempunyai tugas melakukan penyiapan bahan perumusan dan penyusunan teknis operasioanl penagihan pajak, serta pemberian dukungan dan koordinasi pelaksanaan penagihan pajak. (2) Seksi Perencanaan dan Evaluasi Penagihan mempunyai tugas melakukan penyiapan bahan perumusan dan penyusunan rencana penagihan pajak, serta pemantauan, pengawasan dan evaluasi pelaksanaan rencana dan teknis penagihan pajak. (3) Seksi Pengendalian Mutu dan Administrasi Penagihan mempunyai tugas melakukan pemantauan, penelaahan, pengawasan, pengendalian mutu penagihan pajak, dan penatausahaan penagihan pajak, piutang pajak, dan penghapusan tunggakan pajak. 		
Ketentuan Struktur Organisasi KPDJP (Direktorat Penegakan Hukum)			
5	Sebagaimana diatur dalam Ketentuan Pasal 511 sampai dengan 513 PMK-118/PMK.01/2021 menyatakan bahwa	Tidak Ada	Sifat dari Surat Paksa yang memiliki kekuatan eksekutorial dan memiliki kekuatan hukum tetap membuat Jurusita Pajak

<p style="text-align: center;">Pasal 511</p> <p>Direktorat Penegakan Hukum mempunyai tugas merumuskan serta melaksanakan kebijakan dan standardisasi teknis di bidang penegakan hukum perpajakan.</p> <p style="text-align: center;">Pasal 512</p> <p>Dalam melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 511, Direktorat Penegakan Hukum menyelenggarakan fungsi:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Penyiapan perumusan kebijakan di bidang penegakan hukum; b. Penyiapan pelaksanaan kebijakan di bidang penegakan hukum; c. Penyiapan norma, standar, prosedur, dan kriteria di bidang penegakan hukum; d. Penyiapan pemberian bimbingan teknis dan evaluasi di bidang penegakan hukum; dan e. Pelaksanaan tata usaha Direktorat Penegakan Hukum. <p style="text-align: center;">Pasal 513</p> <p>Direktorat Penegakan Hukum terdiri atas:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Subdirektorat Pemeriksaan Bukti Permulaan; b. Subdirektorat Penyidikan; c. Subdirektorat Forensik dan Barang Bukti; d. Subbagian Tata Usaha; dan e. Kelompok Jabatan Fungsional. 		<p>yang menjalankan Tugas Penagihan Pajak meningkat ke Level Penegakan Hukum, oleh karenanya dirasa lebih tepat apabila Penagihan Pajak adalah Direktorat Penegakan Hukum sehingga harus dipisahkan dari Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan.</p> <p>Selain itu ternyata dalam pelaksanaan Tindakan Penagihan juga sering bersinggungan dengan permasalahan hukum yang tetap harus mengoptimalkan perlindungan hukum dari Jurusita Pajak Negara dalam pelaksanaan tugasnya dalam melakukan tindakan penagihan pajak.</p> <p>Sebagaimana Ketentuan terkait tersebut diusulkan untuk masuk ke dalam Direktorat Penegakan Hukum, sehingga secara mutatis mutandis akan memindahkan segala fungsi penagihan dan Subdirektorat Penagihan beserta instansi vertikalnya untuk berada di bawah naungan Direktorat Penegakan Hukum.</p>
---	--	---

			Selain itu perlu ditambahkan satu seksi lagi yakni Seksi Penanganan Sengketa Tindakan Penagihan pada Subdirektorat Penagihan guna menunjang fungsi penyelesaian sengketa penagihan pajak.
--	--	--	---

Sumber : Peraturan Perundang-Undangan di Bidang Perpajakan, Perseroan Terbatas dan Kepailitan dengan analisis.

5.6 Kelembagaan Ideal untuk Penagihan Utang Pajak

Indonesia, sebagai negara yang sedang berkembang, terus melaksanakan pembangunan lintas bidang guna mencapai status negara maju dan mandiri. Dalam menghadapi arus globalisasi yang semakin meningkat, pembangunan dari berbagai aspek menjadi sangat penting untuk mendukung pertumbuhan ekonomi, investasi, pengembangan sumber daya manusia, dan kemajuan teknologi yang kompetitif. Pembangunan nasional memerlukan dana yang substansial, dengan sumber pendapatan negara yang dapat diklasifikasikan dalam 8 sektor utama, termasuk pajak, kekayaan alam, bea dan cukai, retribusi, iuran, sumbangan, laba dari badan usaha milik negara, dan sumber-sumber lainnya.³¹⁰

Pajak adalah sumber pendapatan utama bagi negara Indonesia. Oleh karena itu, diperlukan sebuah sistem perpajakan yang efektif dan adil agar tidak merugikan masyarakat sebagai Wajib Pajak, serta meningkatkan

³¹⁰ Erly Suandy, 2011, *Perencanaan Pajak*, Op.cit., hlm. :2

pendapatan negara di bidang perpajakan. Untuk menciptakan rasa keadilan dalam pemungutan pajak, pemungutan tersebut harus didasarkan pada prinsip-prinsip yang berlaku. Terdapat empat prinsip utama dalam pemungutan pajak, yang disebut dengan *four canons* atau *the four maxims*:³¹¹

a. *Equality*

Pajak yang dikenakan kepada subjek pajak harus seimbang dengan kemampuan mereka dalam membayar pajak, sesuai dengan pendapatan yang diterima di bawah perlindungan pemerintah. Prinsip ini menekankan bahwa negara tidak boleh mendiskriminasi antara Wajib Pajak, dan semua Wajib Pajak harus diperlakukan sama dengan pajak yang sama.

b. *Certainty*

Utang pajak yang dibayarkan oleh Wajib Pajak harus jelas dan tidak ambigu. Prinsip ini mengharuskan adanya kepastian hukum mengenai siapa saja yang menjadi subjek pajak, apa saja objek pajak, berapa tarif pajak yang dikenakan, serta ketentuan tentang tata cara pembayaran dan pelaporan pajak.

³¹¹ Erly Suandy, 2016, *Op.cit*, hlm. 128-129

c. *Convenience of Payment*

Pajak hendaknya dipungut pada waktu yang paling tepat bagi Wajib Pajak, yaitu saat yang sedekat mungkin dengan waktu diterimanya penghasilan atau keuntungan yang dikenakan pajak.

d. *Economy of Collection*

Pemungutan pajak harus dilakukan dengan cara yang paling efisien, sehingga biaya pemungutan tidak melebihi penerimaan pajak itu sendiri. Tidak ada manfaatnya jika biaya pemungutan lebih besar daripada pendapatan pajak yang diterima.

Instansi pajak memegang peranan kunci sebagai penyumbang pendapatan negara yang digunakan untuk pembiayaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBN/APBD). Direktorat Jenderal Pajak, sebagai bagian dari organisasi sektor publik, bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui pelayanan yang optimal kepada warga negara. Fokus utama dari organisasi sektor publik ini adalah memberikan pelayanan yang terbaik kepada masyarakat.³¹²

Meskipun sering kali organisasi sektor publik mendapat kritik sebagai tidak produktif, tidak efisien, selalu mengalami kerugian, memiliki kualitas

³¹² Agipa Fernando Tarigan dan Abdul Rohman, "Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Pegawai dalam Organisasi Sektor Publik (Studi pada Knator Pelayanan Pajak Pratama Semarang Tengah Satu), *Jurnal Universitas Diponegoro*, 2011, hlm. 5

rendah, kurang inovatif, dan kurang kreatif, namun saat ini terjadi reformasi dalam manajemen sektor publik. Salah satu pendekatan yang diterapkan adalah *New Public Management* (NPM), yang mengukur kinerja dengan mempertimbangkan aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas (*value for money*). Pendekatan ini bertujuan untuk meningkatkan kualitas layanan dan efisiensi pengelolaan sumber daya publik.³¹³

Value for money merupakan konsep pengukuran hasil kinerja organisasi sektor publik yang berada di bawah pemerintahan, termasuk pemerintahan daerah maupun pemerintahan pusat. Implementasi konsep ini bertujuan untuk meningkatkan akuntabilitas lembaga sektor publik serta memperbaiki kinerja pemerintah.³¹⁴

Manfaat dari penerapan konsep *value for money* pada organisasi sektor publik termasuk peningkatan efektivitas pelayanan publik dan evaluasi kinerja untuk masa yang akan datang. Masyarakat mengharapkan adanya pertanggungjawaban terkait kinerja sektor publik, termasuk kinerja aparat pajak.³¹⁵

Oleh karena itu, penerapan konsep *value for money* dalam Direktorat Jenderal Pajak sangat penting untuk memperoleh kepercayaan masyarakat

³¹³ *Ibid.*

³¹⁴ Agus Purnomo Adi Putra dan Ini Gusti Putu Wirawati, "Penilaian Kinerja Berbasis *Value For Money* Atas Penerimaan Pendapatan Asli Daerah Kabupaten Tabanan", *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 11 No. 1, 2011, hlm. 258

³¹⁵ Devi Yustri Yeni dan Putu Ery Setiawan, "Evaluasi Kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kota Denpasar dalam Pemungutan Pajak Hotel, Restoran, dan Hiburan Tahun 2008-2012", *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 4 No. 1, 2013, hlm. 75

dalam membayar pajaknya. Melalui peningkatan pelayanan dan transparansi dalam kinerja, Direktorat Jenderal Pajak dapat meningkatkan penerimaan pajak. Penerimaan negara dari sektor pajak secara konsisten menunjukkan peran yang semakin dominan dalam mendukung pembangunan nasional. Dengan menyadari pentingnya pajak sebagai sumber utama pendapatan negara, pemerintah, melalui Direktorat Jenderal Pajak, berusaha mengoptimalkan sektor perpajakan. Pajak menjadi sumber pendapatan yang sangat vital dalam mendukung pembangunan dan pembiayaan kebutuhan negara, sehingga menjadi tanggung jawab warga negara untuk taat membayar pajak guna mencapai pembangunan nasional.

Sistem penilaian diri (*self-assessment system*) yang diterapkan oleh Indonesia mewajibkan wajib pajak untuk melaporkan dan membayar kewajiban pajaknya sendiri, namun hal ini membuka celah bagi terjadinya pelanggaran dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Perbedaan antara pajak yang dihitung dan yang seharusnya disetorkan oleh wajib pajak sering kali terjadi, yang dikenal sebagai *tax gap*, karena adopsi *self-assessment system*.³¹⁶

Apabila terjadi kesalahan dalam pemenuhan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak, Direktorat Jenderal Pajak memiliki kewenangan untuk melakukan penegakan hukum, yang awalnya dilakukan melalui tindakan

³¹⁶ Siti Nuryanah dan Christine, "Income Tax Gap: Kajian Deskriptif dan Empiris Atas Koreksi Pajak di Indonesia", *JAKI: Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 6 No. 2, 2009, hlm. 224-225

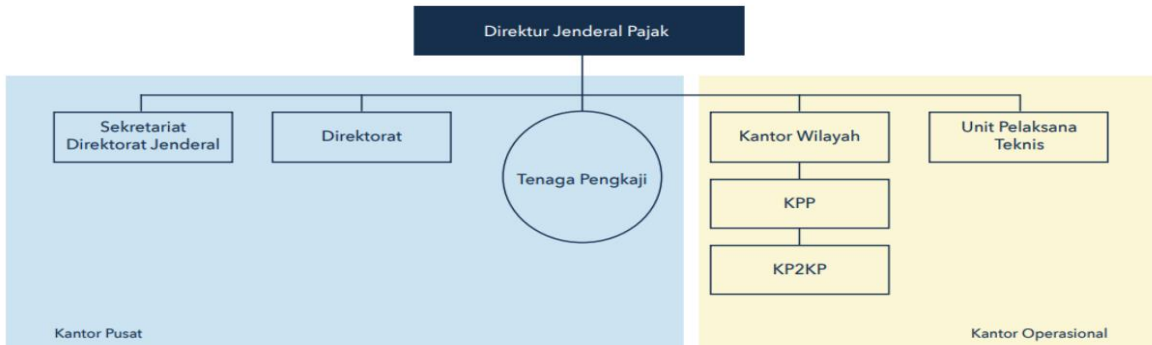
penagihan. Untuk mencegah penumpukan tunggakan pajak, diperlukan tindakan penagihan yang efektif dan efisien guna menyelesaikan kewajiban pajak yang terutang.³¹⁷

Direktorat Jenderal Pajak memfasilitasi pendelegasian wewenang dari Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak (DJP) ke Kantor Wilayah (Kanwil) dan selanjutnya ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Hal ini memastikan bahwa target, rencana, dan strategi penagihan dapat diimplementasikan secara efektif hingga ke unit KPP, memungkinkan pencapaian yang optimal dalam pelaksanaan penagihan pajak.³¹⁸ Struktur organisasi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) secara umum dapat digambarkan melalui beberapa peta organisasi dari mulai yang ada di Kantor Pusat DJP, Kantor Wilayah DJP, sampai ke level Kantor Pelayanan Pajak sebagaimana diatur dalam PMK-134 tahun 2020 tentang Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana berikut:

³¹⁷ *Ibid.*

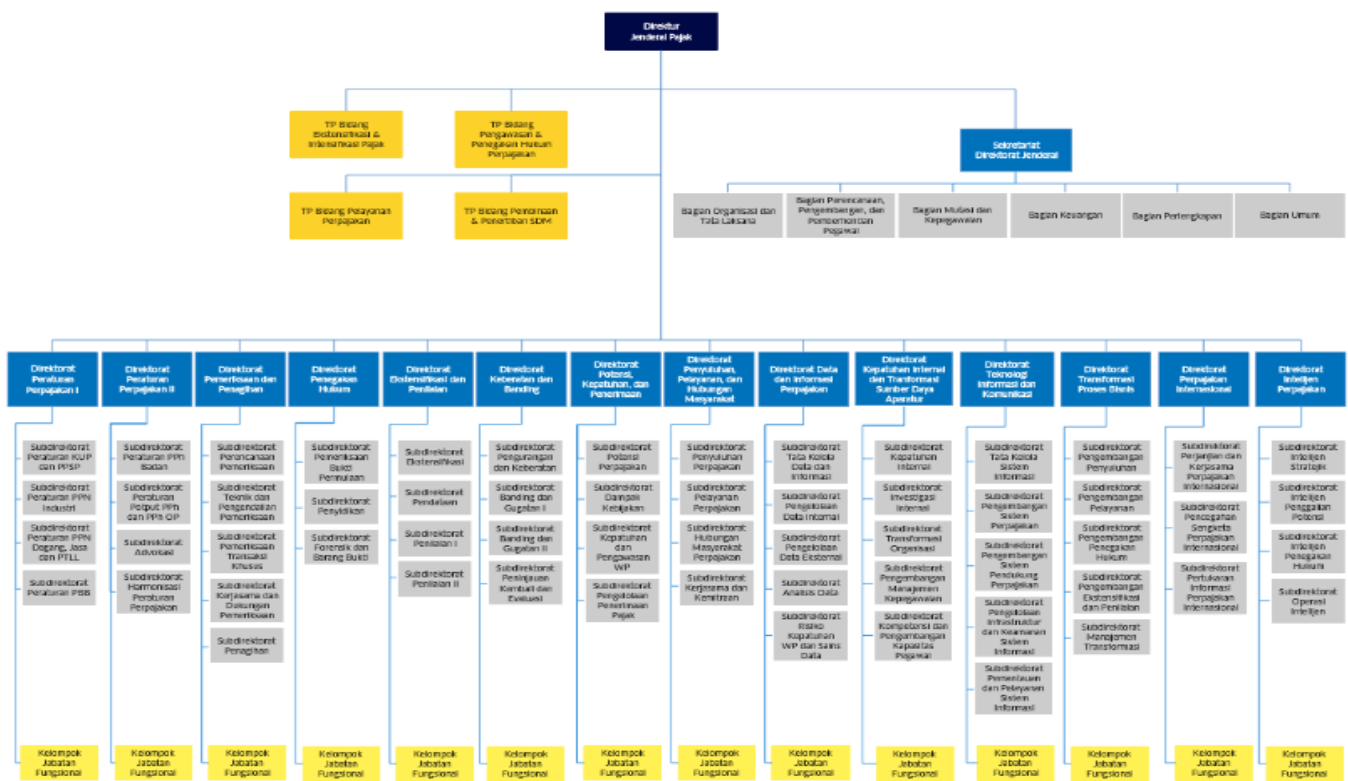
³¹⁸ Wawancara dengan Kasubdit Penagihan Direktorat Penegakan Hukum, Bapak Guntur secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

Gambar 1.9. Struktur Organisasi Direktorat Jenderal Pajak



Sumber : PMK-135 Tahun 2023 tentang Perubahan Kedua atas PMK-118/PMK.01/2021 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kemenku

Gambar 1.10. Struktur Organisasi Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak



Sumber : PMK-135 Tahun 2023 tentang Perubahan Kedua atas PMK-118/PMK.01/2021 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kemenku

Berdasarkan gambar di atas saat ini di Lingkungan Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak terdiri dari satu Sekretariat Direktorat Jenderal Pajak, empat Jabatan Tenaga Pengkaji, dan 14 (empat belas) Direktorat. Sementara itu pada Kantor Operasional di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak terdiri atas 34 (tiga puluh empat) Kantor Wilayah, empat Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar, Sembilan Kantor Pelayanan Pajak Khusus, 38 Kantor Pelayanan Pajak Madya, 301 Kantor Pelayanan Pajak Pratama, 204 Kantor Pelayanan Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan dan empat Unit Pengendali Teknis (UPT).

Khususnya di Lembaga penagihan pajak, saat ini masih berada di bawah Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan dengan nomenklatur Sub Direktorat Penagihan yang diisi oleh tiga seksi yakni

a. Seksi Strategi dan Dukungan Penagihan;

Memiliki tugas dan fungsi untuk melakukan Penyiapan bahan perumusan dan penyusunan teknis operasional penagihan Pajak, serta pemberian dukungan dan koordinasi pelaksanaan penagihan Pajak.

b. Seksi Perencanaan dan Evaluasi Penagihan;

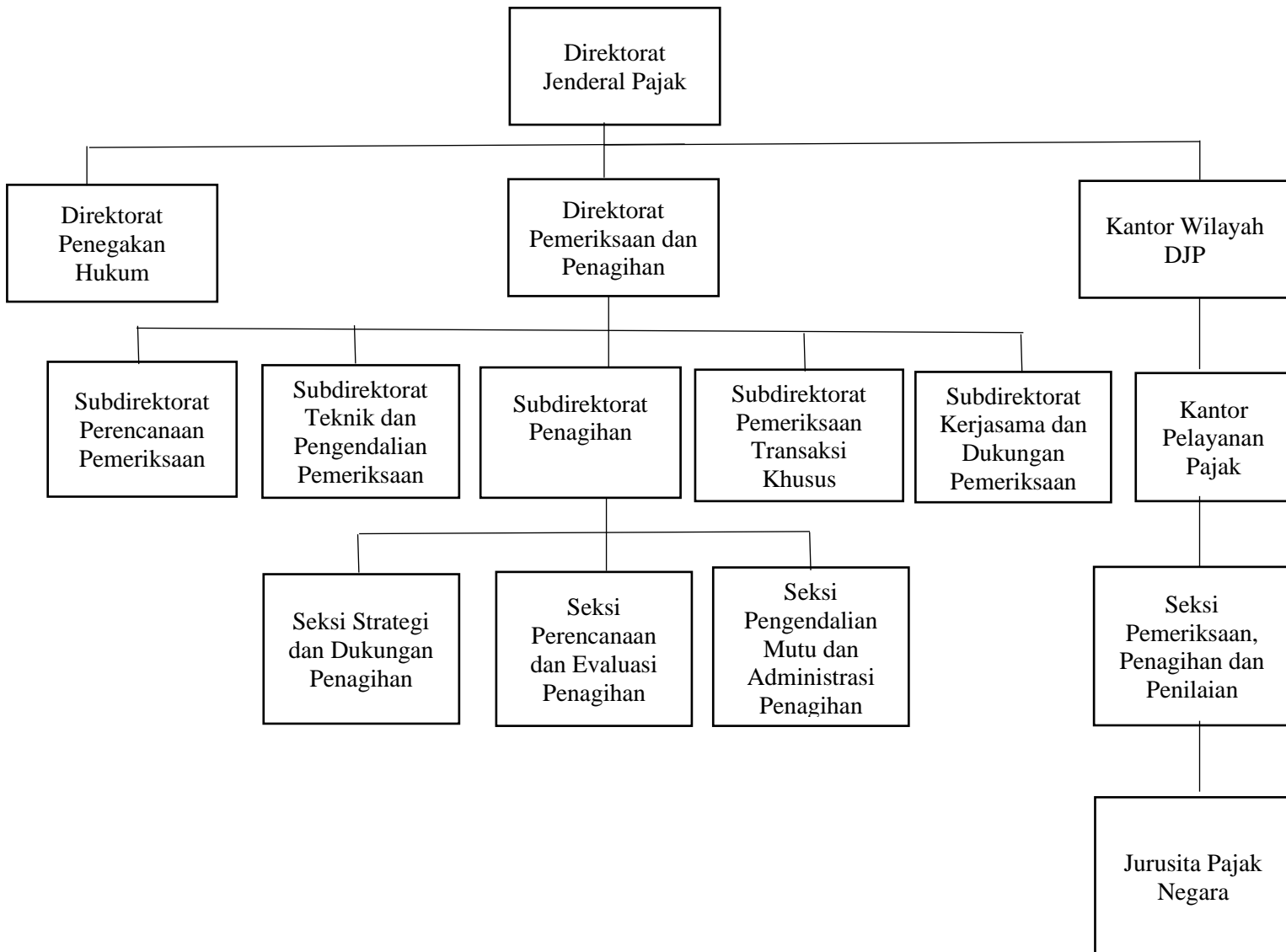
mempunyai tugas melakukan penyiapan bahan perumusan dan penyusunan rencana penagihan Pajak, serta pemantauan, serta pengawasan dan evaluasi pelaksanaan rencana dan teknis penagihan Pajak.

c. Seksi Pengendalian Mutu dan Administrasi.

mempunyai tugas melakukan pemantauan, penelaahan, pengawasan, pengendalian mutu penagihan pajak, dan penatausahaan penagihan pajak, piutang pajak dan penghapusan tunggakan pajak.

Tugas masing-masing Seksi di atas, maka terlihat seluruh hal yang berkaitan dengan tindakan Penagihan sudah tercover didalamnya. Dari mulai Pemberian Dukungan Penagihan, Perencanaan dan Evaluasi tindakan Penagihan, serta Penagihan Mutu dari Penagihan itu sendiri. Akan tetapi, fungsi dan kewenangan ini terlalu luas dan kurang spesifik jika dikaitkan dengan tindakan Penagihan atas utang Pajak bermasalah. Hal ini juga terkait Penagihan Utang Pajak bermasalah tentu saja memerlukan treatment khusus, sehingga perlu lebih mendapat perhatian sehingga bisa diselesaikan dengan maksimal. Selain itu Direktorat Penegakan Hukum nampaknya menjadi salah satu unit eselon II yang tepat untuk menggawangi Sub Direktorat Penagihan ini, karena Tindakan penagihan yang lebih ke pemberesan utang pajak yang timbul akibat adanya surat ketetapan dari produk pemeriksaan yang lebih sering berbenturan dengan Tindakan *law enforcement* dari Direktorat Jenderal Pajak yang dapat digambarkan dengan bagan di bawah ini:

Gambar 1.11
Struktur Organisasi Lembaga Penagihan DJP
Saat Ini



Adapun struktur kelembagaan saat ini dalam penagihan utang pajak untuk mencapai optimalisasi penerimaan negara, hakim pengawas tidak dapat memberikan tanggapan karena hal ini berada di luar kompetensi kami sebagai Hakim Pengawas.³¹⁹ Hakim Pengawas di Pengadilan Niaga di bawah naungan Mahkamah Agung tetap harus mempertahankan independensinya dalam menangani masalah PKPU-Pailit. Namun demi optimalnya penerimaan negara dari penagihan pajak terhadap Wajib Pajak PKPU-Pailit tetap harus dikoordinasikan kepada Pengadilan Negeri Dimana Pengadilan Niaga berada. Adapun fungsi koordinasi lebih dimungkinkan dilakukan melalui Ketua Pengadilan Negeri melalui Jurusita Pengadilan untuk memberikan informasi terkait adanya Permohonan PKPU-Pailit ke Kantor Wilayah DJP Lokasi Pengadilan untuk selanjutnya dapat di *breakdown* atau ditindaklanjuti oleh Kantor Wilayah DJP kepada unit kerja yang mengampu wilayah kerja dari Wajib Pajak yang sedang dalam proses PKPU-Pailit. Kendala yang masih dihadapi adalah belum berjalannya fungsi *self assessment* dalam pemenuhan kewajiban perpajakan dengan baik, yang menimbulkan kebiasaan dari Wajib Pajak untuk menunggu diterima Surat Ketetapan Pajak ataupun Surat Tagihan Pajak, sehingga Kantor Pelayanan Pajak sebagai institusi yang ditugaskan untuk melakukan penagihan pajak

³¹⁹ Wawancara dengan Hakim Pengawas Faisal SH., MH. secara online melalui zoom pada Rabu 3 Juli 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

terlambat atau bahkan tidak diketahui adanya kondisi Wajib Pajak yang ternyata sedang dalam proses PKPU-Pailit.

Selain itu fungsi pencegahan juga diperlukan dalam hal wajib pajak PKPU maupun Pailit ini dengan penguatan atau penambahan tugas pokok dan fungsi Pengadilan Niaga untuk memberikan informasi sekiranya ada entitas yang sedang atau dalam proses Kepailitan. Berkaitan dengan utang pajak dalam Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), secara umum Hakim Pengawas menghadapi kendala dalam pengawasan terhadap tugas-tugas kurator, tidak hanya terbatas pada pengawasan tagihan-tagihan dalam proses Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), tetapi juga terkait dengan kapasitas kurator yang dibatasi untuk mengawasi beberapa proses kepailitan secara bersamaan. Belum banyak kurator yang menjadi wakil wajib pajak memberitahukan kepada Kantor Pelayanan Pajak terhadap kondisi yang sedang dialami wajib pajak baik PKPU maupun Pailit. Bisa jadi wajib pajak juga tidak mengetahui masih adanya tunggakan berupa utang pajak dari Kantor Pelayanan Pajak yang tentunya sudah dikirim.

Dari lingkup Mahkamah Agung dalam hal ini Pengadilan Niaga seharusnya juga bisa menugaskan jurusita pengadilan untuk melakukan koordinasi bilamana ditemukan wajib pajak dalam keadaan PKPU dan Pailit, agar Kantor Pelayanan Pajak juga segera melaksanakan Tindakan penagihan aktif ke kurator sebagai wakil wajib pajak yang mengelola boedel pailit.

Fungsi koordinasi ini mungkin dirasa sulit mengingat entitas yang diajukan PKPU atau Pailit tidak diketahui tempat terdaftar atau administrasinya. Namun fungsi koordinasi antar Lembaga bisa mulai dijalin dari level vertikal yang lebih tinggi terlebih dahulu, semisal di Kantor Wilayah di mana ada Pengadilan Niaga yang meliputi wilayah kerjanya. Semisal lokasi pengadilan niaga yang terbatas di kota-kota besar seperti Pengadilan Niaga Jakarta Pusat bisa berkoordinasi dengan Kanwil DJP Jakarta Pusat, Pengadilan Niaga Makassar bisa berkoordinasi dengan Kanwil DJP Sulawesi Selatan, Barat dan Tenggara, Pengadilan Niaga Surabaya bisa berkoordinasi dengan Kanwil DJP Jawa Timur I, Pengadilan Niaga Semarang bisa berkoordinasi dengan Kanwil DJP Jawa Tengah I, dan Pengadilan Niaga Medan berkoordinasi dengan Kanwil DJP Sumatra Utara I.

Selain itu kerja sama antara kurator dan lembaga pajak dalam penanganan kasus penagihan utang pajak memiliki beberapa aspek yang perlu diperhatikan. Pertama, pertanggungjawaban pribadi menjadi fokus utama di mana dalam situasi kepailitan dan likuidasi perusahaan, utang pajak tidak dapat diabaikan begitu saja. Kurator memiliki tanggung jawab untuk mengelola harta pailit dengan baik dan memastikan semua utang pajak dilunasi. Selain itu, peran Kurator dalam penyelesaian utang pajak melalui proses kepailitan sangat penting, dengan tunduk pada Undang-Undang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang. Kerjasama yang kooperatif dari berbagai pihak terkait juga diperlukan untuk mematuhi

peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kurator juga harus memastikan bahwa pengelolaan harta pailit dilakukan secara profesional sehingga memenuhi hak negara dalam menuntut pelunasan utang pajak.³²⁰

Kerjasama antara jurusita pajak dan lembaga lain dalam proses penagihan utang pajak telah terbentuk dan terus dikembangkan untuk lebih baik. Contohnya adalah dalam hal penundaan kewajiban pembayaran utang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) terhadap wajib pajak, Direktorat Jenderal Pajak dan jurusita pajak akan berkoordinasi dengan pihak terkait seperti kurator dan hakim pengawas. Jurusita pajak mewakili Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai kreditor dengan mengirimkan permintaan tagihan kreditor berupa daftar sisa tagihan pajak beserta dokumen pendukung seperti ketetapan pajak (kohir). Jurusita pajak juga hadir dalam rapat kreditor di pengadilan niaga untuk menagih utang pajak yang masih dapat diajukan selama belum ada putusan pengadilan.³²¹

Secara fundamental, hambatan-hambatan dapat muncul dalam kerjasama antar-lembaga atau instansi eksternal dalam penagihan utang pajak, seperti perbedaan prioritas dan kebijakan, kompleksitas struktur lembaga atau instansi eksternal yang terlibat, dan variasi dalam sistem kerja. Untuk mengatasi tantangan-tantangan ini, penting bagi lembaga atau instansi

³²⁰ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

³²¹ Wawancara dengan Jurusita Pajak KPP Madya Medan Hasfianda Siregar secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti

yang terlibat untuk membina komunikasi yang terbuka, membangun jaringan kerja sama yang kokoh, dan mencari solusi bersama guna memastikan penyelesaian utang pajak yang efektif.³²²

Penataan ulang kelembagaan dalam penagihan utang pajak menjadi sangat penting untuk memastikan efektivitas pendelegasian wewenang dari kantor pusat ke kantor wilayah (kanwil) dan ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Hal ini tidak hanya memastikan tersampainya wewenang dengan efektif, tetapi juga menjamin adanya pemahaman yang baik terkait pelaksanaan regulasi penagihan di KPP. Dengan demikian, optimalisasi penerimaan negara dari penagihan pajak dapat tercapai sesuai dengan tujuan yang diharapkan.³²³

Penataan ulang kelembagaan dalam penagihan utang pajak memainkan peran penting dalam mencapai optimalisasi penerimaan negara. Dengan penataan ulang yang efektif, lembaga penagihan utang pajak dapat meningkatkan efisiensi operasional melalui pemanfaatan teknologi, proses yang terkoordinasi, dan alokasi sumber daya yang tepat. Penataan ulang juga memungkinkan lembaga pajak untuk fokus pada pendekatan yang mendorong kesadaran dan kepatuhan wajib pajak, serta untuk mengidentifikasi risiko dan mengambil tindakan pencegahan yang lebih baik.

³²² Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

³²³ Wawancara dengan Kasubdit Penagihan Direktorat Penegakan Hukum, Bapak Guntur secara online melalui zoom pada Rabu 19 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

Selain itu, penataan ulang memperkuat transparansi dan akuntabilitas dalam penagihan utang pajak. Dengan sistem yang diperbarui dan efisien, penerimaan negara dapat ditingkatkan, dan dana yang terkumpul dari penagihan utang pajak dapat digunakan untuk pembangunan infrastruktur, pelayanan publik, dan program sosial.³²⁴

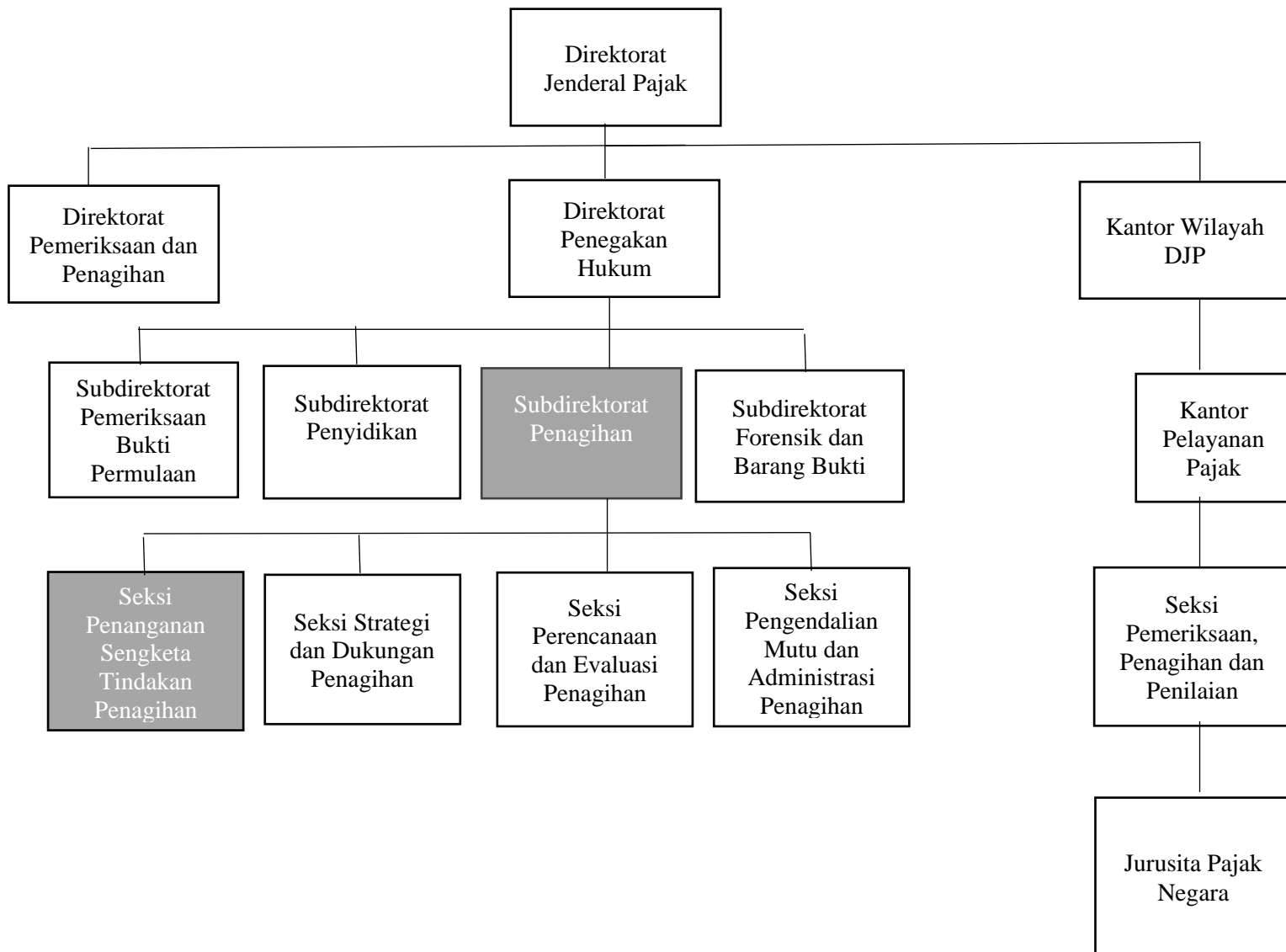
Menurut Kurator Alexander Waas Attorneys untuk meningkatkan koordinasi antar lembaga dan melakukan penataan ulang kelembagaan dalam penagihan utang pajak guna mencapai optimalisasi penerimaan negara, diperlukan langkah-langkah seperti memperbaiki koordinasi antar lembaga, memperkuat penggunaan teknologi informasi, menyusun protokol kerja bersama, melibatkan auditor independen dan melakukan evaluasi kinerja, mengimplementasikan kebijakan dengan ketegasan, mengevaluasi serta mereformasi hukum pajak, dan meningkatkan transparansi serta komunikasi publik. Untuk mewujudkan hal-hal tersebut, diperlukan komitmen yang kuat dari pemerintah, koordinasi yang efektif antar lembaga terkait, serta dukungan dari berbagai pihak yang terlibat dalam ekosistem penagihan utang pajak.³²⁵

³²⁴ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

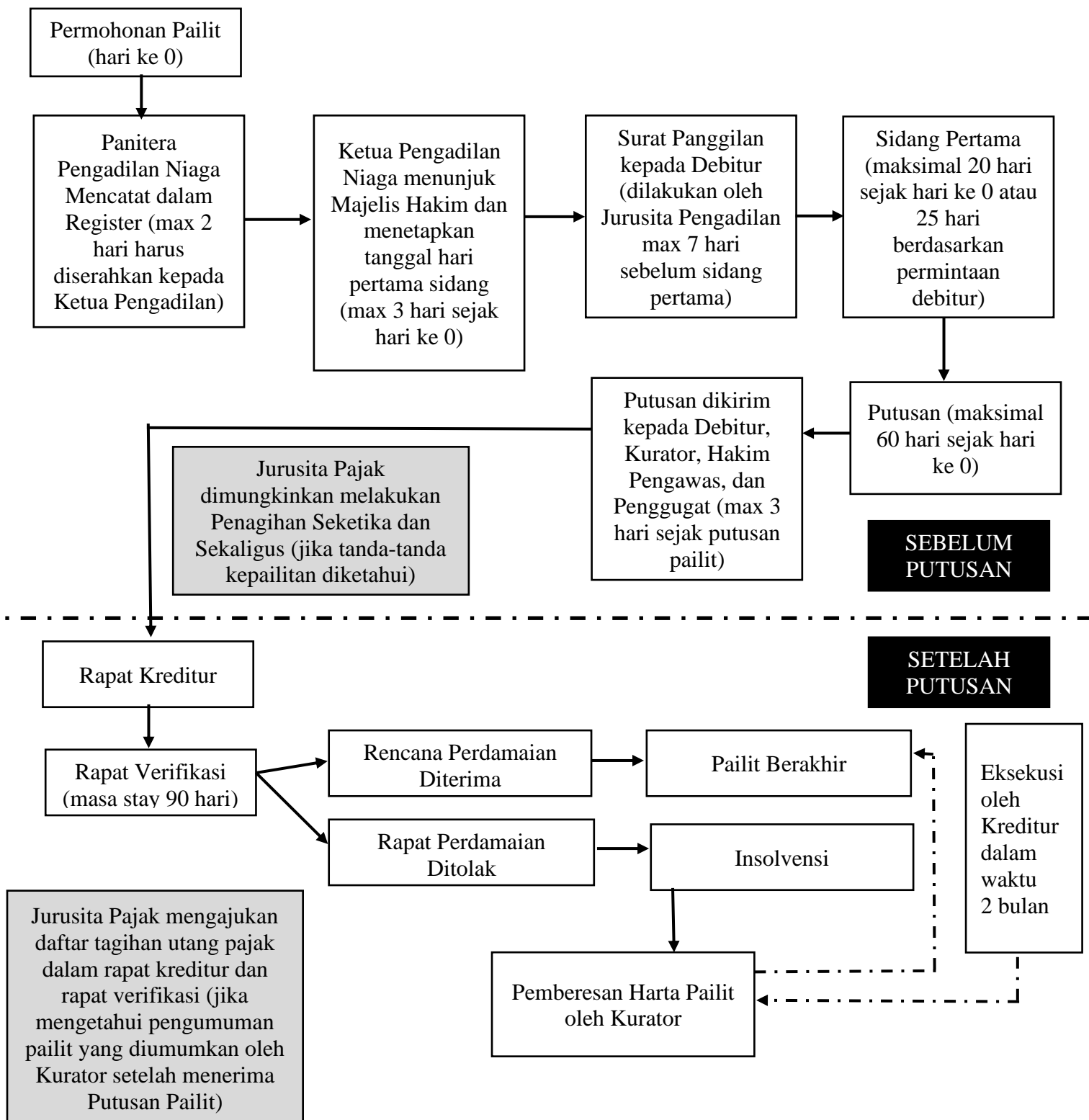
³²⁵ Wawancara dengan Kurator Alexander Waas Attorneys secara online melalui zoom pada Kamis 27 Juni 2024 yang dilakukan oleh peneliti.

Penataan kelembagaan ideal untuk penagihan utang pajak yang melibatkan Direktorat Jenderal Pajak (DJP), kurator, dan hakim pengawas dapat dirancang dengan memperhatikan fungsi dan peran masing-masing entitas untuk memastikan efektivitas dan keadilan dalam proses penagihan utang pajak sebagaimana tergambar dalam bagan di bawah ini:

Gambar 1.12
Struktur Hukum Ideal Organisasi Lembaga Penagihan DJP



Gambar 1.13
Budaya Hukum Pelaksanaan Tugas dan Fungsi
Jurusita Pajak Negara, Kurator, dan Hakim Pengawas
Dalam Kepailitan



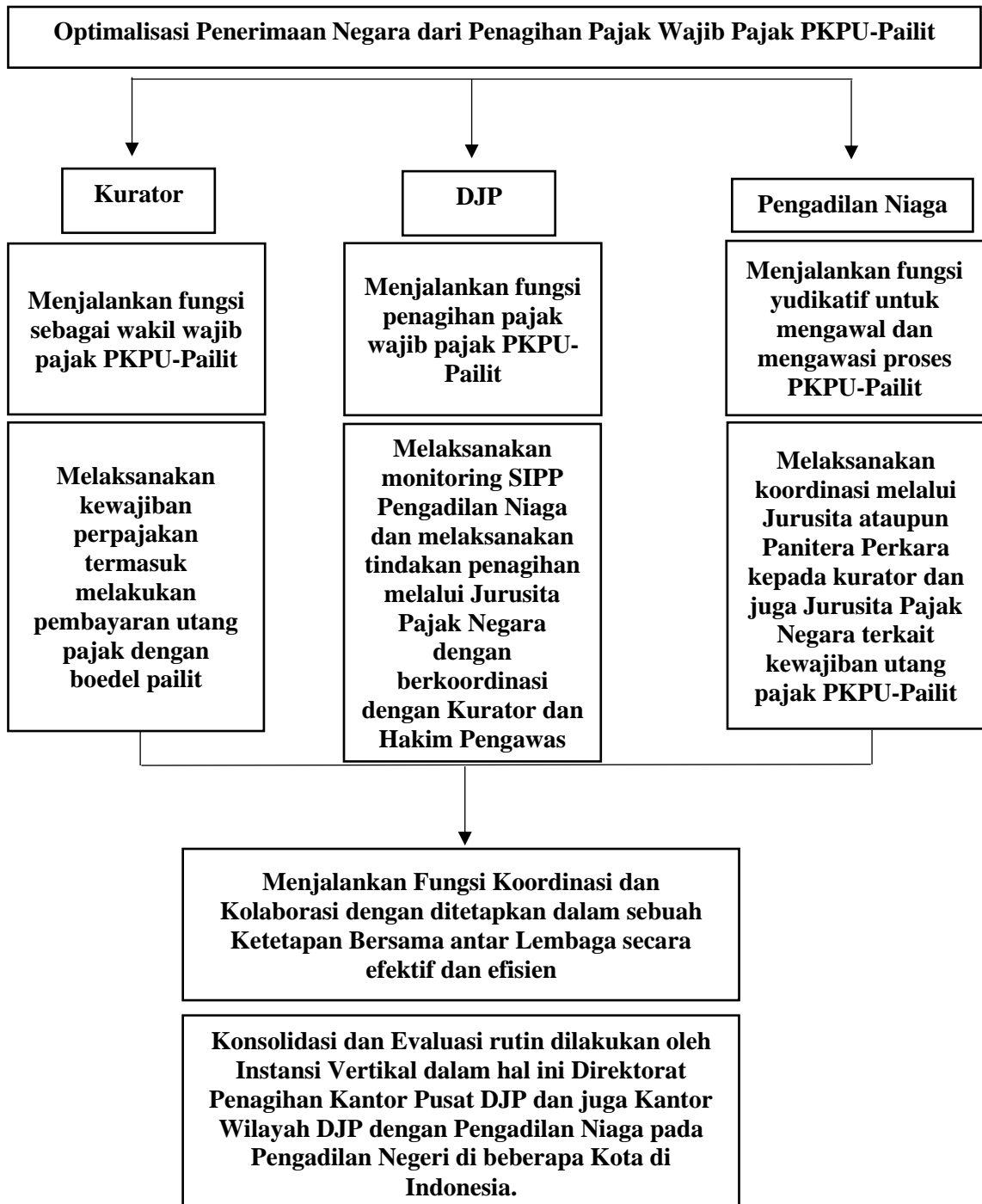
Berdasarkan gambar di atas, secara ketentuan baik dalam Undang-Undang Perpajakan maupun Undang-Undang Kepailitan dan PKPU, secara kultur atau budaya hukum nya mereka satu sama lain sama-sama menjalankan tugas dan kewajibannya berdasarkan ketentuan yang berlaku. Kurator yang ditunjuk oleh Majelis Hakim Pengadilan Niaga dalam melaksanakan pemberesan harta pailit, Hakim Pengawas yang ditunjuk setelah terbitnya Putusan Pailit dalam mengawasi pengurusan dan pemberesan harta pailit, serta Jurusita Pajak Negara yang melaksanakan tindakan penagihan. Perbedaannya sebelum adanya putusan pailit hampir semua Jurusita apabila bukan sebagai penggugat pada permohonan pailit tidak mengetahui adanya tanda-tanda kepailitan wajib pajak. Pada masa itu secara ketentuan Jurusita Pajak Negara sebetulnya bisa saja langsung menerapkan Penagihan Seketika Sekaligus untuk menjamin pelunasan utang pajak yang masih dimiliki oleh wajib pajak. Namun karena tidak diketahuinya tanda-tanda kepailitan tersebut maka upaya Penagihan Seketika Sekaligus tidak terlaksana dan tetap pada tindakan penagihan aktif.

Setelah Putusan Pailit, kurator mengumumkan pada Berita Negara Republik Indonesia atau 2 (dua) surat kabar harian yang ditetapkan oleh hakim pengawas mengenai ikhtisar putusan pernyataan pailit. Ironisnya sebagai Jurusita Pajak yang merupakan pejabat penagihan utang pajak yang memiliki kedudukan sebagai kreditur preferen, justru tidak mengetahui karena kesalahan tidak melihat pengumuman pailit dari kurator tersebut. Jika tindakan penagihan aktif dilakukan pada wajib pajak maupun penanggung pajaknya, kondisinya sudah berbeda karena telah dilakukan pemberesan utang oleh kurator pada masa setelah putusan pailit yang bisa dipastikan bahwa seluruh boedel pailit telah dibagi untuk pemberesan utang para kreditur selain kreditur preferen karena tidak memasukkan daftar utang yang masih menjadi tanggungan dari debitur pailit pada saat rapat kreditur maupun rapat verifikasi utang. Satu-satunya cara memang mengejar pertanggungjawaban secara renteng pada penanggung pajak, namun tentu saja secara perseorangan pada akhirnya akan berdalih tidak ada kemampuan ekonomis yang cukup untuk melunasi utang pajak yang masih menjadi tunggakan.

Melaksanakan ketentuan saja tentu sudah lebih dari cukup, namun kolaborasi dan koordinasi antar organ yang terlibat dalam upaya optimalisasi penerimaan negara dari penagihan pajak juga diperlukan. Direktorat Jenderal Pajak sebagai pihak yang paling membutuhkan tentu harus membuat sebuah skema pengawasan terhadap wajib pajak yang masih memiliki utang pajak. Melakukan monitoring terhadap SIPP dari kelima Pengadilan Niaga khususnya perkara pailit dan PKPU bisa menjadi salah satu upaya untuk mengetahui tanda-tanda wajib pajak yang akan pailit, yang nantinya akan dilakukan Penagihan Seketika dan Sekaligus terhadap wajib pajak dan

penanggung pajak yang masuk dalam radar. Selanjutnya bagi para kurator yang menjadi wakil wajib pajak pailit, secara proaktif juga harus melakukan pemberitahuan kepada DJP terkait adanya rapat kreditur dan rapat verifikasi utang guna memitigasi tidak terlihatnya pengumuman putusan pernyataan pailit. Selain itu bagi Pengadilan Niaga, sebagai sesama lembaga negara tentu juga secara proaktif melalui hakim pengawas juga harus mengingatkan kepada para kurator untuk melaksanakan tugasnya dengan baik terkait preferensi utang pajak. Selain itu peran dari Jurusita Pengadilan juga dibutuhkan untuk memberitahukan kepada Kantor Pelayanan Pajak tempat terdaftar debitur pailit terkait adanya permohonan kepailitan atau PKPU yang masuk ke Pengadilan Niaga. Tentu idealnya gagasan ini harus dibuat sebuah Perjanjian Kerjasama atau *Memorandum of Understanding* (MoU) antar ketiga lembaga ini untuk optimalnya penerimaan negara dari penagihan pajak. Oleh karenanya digambarkan secara jelas tentang budaya hukum yang ideal penataan kelembagaan Direktorat Jenderal Pajak, Mahkamah Agung dan Kurator sebagaimana gambar di bawah ini,

Gambar 1.14
Budaya Hukum yang Ideal
Penataan Kelembagaan
DJP-MA - Kurator



Berikut adalah beberapa komponen utama dari model tersebut:

a. Direktorat Jenderal Pajak (DJP)

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) bertanggung jawab atas administrasi dan penagihan pajak, termasuk pemantauan kewajiban pajak, pengumpulan pajak yang jatuh tempo, dan proses penagihan utang. Peran Direktorat Jenderal Pajak (DJP) adalah melaksanakan kebijakan dan strategi penagihan yang ditetapkan oleh pemerintah. Melakukan audit dan investigasi terhadap wajib pajak yang menunggak dan menentukan langkah-langkah penagihan yang sesuai.

b. Kurator

Kurator bertindak sebagai perwakilan kepentingan kreditor (pada kasus ini, Direktorat Jenderal Pajak) dalam proses restrukturisasi atau kepailitan wajib pajak. Kurator juga mengelola dan menyelesaikan aset-aset wajib pajak yang diambil alih dalam rangka penyelesaian utang. Memfasilitasi proses pengumpulan dan redistribusi dana kepada kreditor termasuk Direktorat Jenderal Pajak (DJP).

c. Hakim Pengawas

Hakim Pengawas memastikan keadilan dan kepatuhan terhadap hukum dalam proses penagihan utang pajak, terutama dalam kasus-kasus yang melibatkan sengketa atau litigasi. Hakim Pengawas juga mengawasi proses hukum yang melibatkan penagihan utang pajak, termasuk memutuskan sengketa antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP).

dan wajib pajak. Memberikan putusan yang adil dan berdasarkan hukum dalam penyelesaian masalah hukum terkait pajak.

d. Kolaborasi dan Koordinasi

Pentingnya kolaborasi yang baik antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP), kurator, dan hakim pengawas untuk memastikan informasi yang tepat dan tepat waktu, serta koordinasi dalam tindakan penagihan dan pengelolaan aset wajib pajak. Komunikasi yang efektif dan sharing informasi antara ketiga pihak untuk menghindari tumpang tindih tugas dan memastikan bahwa semua proses dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku.

e. Pengawasan dan Akuntabilitas

Menerapkan sistem pengawasan internal dan eksternal yang kuat untuk memastikan bahwa Direktorat Jenderal Pajak (DJP), kurator, dan hakim pengawas melakukan tugas mereka dengan benar dan sesuai dengan hukum. Transparansi dalam pelaporan hasil penagihan dan penggunaan dana dari hasil penagihan kepada publik dan lembaga pengawas untuk memastikan akuntabilitas yang baik.

Maka dari itu, penulis menyarankan agar terbentuknya tim gabungan dari ketiga lembaga tersebut. Keuntungan dengan adanya tim gabungan tersebut adalah:

a. Kolaborasi Intensif

Tim gabungan memungkinkan untuk kolaborasi yang lebih langsung dan intensif antara berbagai entitas terlibat, seperti Direktorat Jenderal Pajak (DJP), kurator, dan hakim pengawas.

b. Pengambilan Keputusan Cepat

Tim gabungan dapat mengambil keputusan secara lebih cepat dan efektif karena semua pihak terlibat secara aktif dalam proses pengambilan keputusan.

c. Kesesuaian Kontekstual

Cocok untuk situasi-situasi yang memerlukan penanganan kasus-kasus yang kompleks atau memiliki aspek-aspek khusus yang membutuhkan koordinasi yang lebih erat.

Namun, dengan model kelembagaan tim gabungan juga dapat menghadapi tantangan, yaitu:

a. Kesulitan Koordinasi

Memerlukan manajemen yang baik dalam hal koordinasi dan pembagian tugas antara anggota tim.

b. Waktu dan Biaya

Membutuhkan investasi waktu dan biaya yang lebih besar untuk mengorganisir dan menjalankan tim gabungan dengan efektif.

c. Pemeliharaan Keterlibatan

Penting untuk memastikan keterlibatan aktif semua anggota tim dan mempertahankan motivasi dalam jangka panjang.

Walaupun terdapat tantangan, memilih tim gabungan ini sebagai pendekatan dalam penataan kelembagaan penagihan utang pajak dapat meningkatkan efisiensi, efektivitas, dan responsivitas dalam menjalankan proses penagihan, terutama dalam kasus-kasus yang memerlukan penanganan khusus dan integrasi yang mendalam antara berbagai pihak terlibat. Dengan melibatkan anggota tim yang memiliki pengetahuan dan keterampilan yang berbeda-beda, tim gabungan dapat mengoptimalkan penggunaan sumber daya yang tersedia. Misalnya, kurator dapat memberikan wawasan tentang pengelolaan aset wajib pajak yang terbaik, sementara hakim pengawas dapat memastikan bahwa semua langkah yang diambil sesuai dengan prinsip-prinsip keadilan dan hukum.

BAB VI

PENUTUP

6.1 Kesimpulan

Berdasarkan uraian hasil penelitian dan analisis data tersebut di atas, maka dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. Praktik kelembagaan penagihan utang pajak dalam rangka penerimaan negara belum optimal, terutama dalam konteks Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) dikarenakan beberapa kendala. Kendala tersebut berasal dari kendala internal dan eksternal. Pertama, kendala operasional menjadi penghambat signifikan, di mana banyak perusahaan yang sudah tutup atau wajib pajak yang tidak mampu melunasi utang pajaknya. Selain itu, keberadaan wajib pajak sering kali tidak diketahui, dan administrasi yang tidak lengkap menghambat proses penagihan. Kedua, keterbatasan sumber daya manusia dan keuangan juga menjadi masalah utama. Jumlah Jurusita Pajak yang terbatas dan dukungan dana yang tidak memadai menyebabkan keterbatasan dalam melakukan penagihan secara efektif. Ketiga, proses dan prosedur penagihan yang tidak jelas turut menghambat efektivitas penagihan. Kurangnya prognosis dan garis waktu yang jelas, serta perbedaan proses administratif antar wilayah, membuat penagihan menjadi tidak konsisten. Proses hukum yang panjang akibat banyaknya wajib pajak yang melakukan upaya hukum seperti keberatan dan banding juga memperlambat penagihan.

Selanjutnya, kendala eksternal yang signifikan adalah resistensi yang ditunjukkan oleh penanggung pajak dalam memenuhi kewajiban pelunasan utang pajak. Variabilitas dalam kondisi ekonomi dan kebijakan perpajakan di berbagai wilayah juga mempengaruhi strategi dan keberhasilan penagihan. Perlindungan hukum dan keamanan bagi Jurusita Pajak dalam menjalankan tugasnya masih belum memadai, yang semakin memperburuk situasi. Strategi dan metode penagihan yang sesuai aturan, seperti penyitaan, pemblokiran, pencegahan, dan penyanderaan, perlu didukung oleh edukasi yang masif, jelas, dan persuasif untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Kerjasama dengan pihak ketiga seperti Badan Pertanahan Nasional (BPN), Kepolisian, Kejaksaan, perbankan, KSEI, Bank Indonesia (BI), serta Pemerintah Daerah perlu diatur melalui Memorandum of Understanding (MOU) untuk memastikan sinergi demi kepentingan Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI). Semua upaya ini, jika dioptimalkan, diharapkan dapat memperbaiki kinerja kelembagaan penagihan utang pajak dalam konteks Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

2. Regulasi kelembagaan penagihan utang pajak terkait Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) saat ini berlandaskan pada beberapa peraturan penting yang saling mendukung untuk memastikan kepatuhan wajib pajak dan efektivitas penagihan utang pajak. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) memiliki kewenangan

untuk melakukan pemeriksaan dan penagihan utang pajak sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 29 UU KUP dan diperkuat oleh PMK Nomor 61 Tahun 2023. Proses penagihan utang pajak dilakukan oleh pejabat yang ditunjuk dan mengikuti tata cara yang diatur dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Untuk penanganan utang pajak yang telah melewati batas waktu penagihan, DJP sedang mengembangkan peraturan teknis yang memungkinkan penghapusan utang pajak yang telah daluwarsa. Hal ini sejalan dengan praktik umum di negara lain, di mana hak tagih atas utang pajak yang telah melewati batas waktu penagihan tidak lagi diakui.

Selain itu, terdapat mekanisme bantuan penagihan pajak dengan negara mitra berdasarkan perjanjian Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Dalam hal kepailitan dan PKPU, proses penanganan utang pajak diatur secara rinci dalam UU 37/2004, yang menetapkan tahapan yang harus dilalui oleh kurator dalam penyelesaian hak dan kewajiban piutang negara. Dengan demikian, regulasi kelembagaan ini bertujuan untuk memastikan efektivitas penagihan utang pajak serta mencegah dan menangani masalah kepailitan dan PKPU dengan lebih baik.

Perbedaan mendasar antara utang pajak dengan utang lainnya dalam perkara kepailitan tentu memerlukan *treatment* tersendiri dalam penyelesaiannya yakni dengan mekanisme Undang-Undang

Perpajakan. Selain itu karakteristik subjek hukum yang berbeda dengan entitas bisnis yang lain serta untuk kepentingan pemajakan perseroan dan badan lainnya, maka hendaknya rumusan wajib pajak perseroan diatur tersendiri yang terpisah dari rumusan wajib pajak badan di dalam Pasal 1 angka 2 Undang-Undang KUP. Selain itu harus pula diatur secara bertingkat penanggung pajak dalam ketentuan pasal 1 angka 3 Undang-Undang PPSP siapakah yang terlebih dahulu menjadi penanggung pajak utamanya dalam organ perseroan. Apakah *beneficial owner* yang namanya tidak ada dalam akta, atautkah pemegang saham yang juga mengambil peran sebagai pengendali, atau bahkan direksi dan komisaris yang menjalankan perseroan melakukan kegiatan usahanya.

3. Penataan kelembagaan penagihan utang pajak akibat Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) sangat penting untuk meningkatkan penerimaan negara, mengingat pajak merupakan sumber utama pembiayaan pembangunan. Dalam upaya ini, berbagai landasan filosofis, sosiologis, dan yuridis telah diidentifikasi untuk membentuk sistem penagihan utang pajak yang efektif. Landasan filosofis mencakup prinsip keadilan, efisiensi, kepastian hukum, pencegahan, penindakan, transparansi, dan akuntabilitas. Landasan sosiologis menekankan pentingnya pemahaman perilaku wajib pajak, hubungan antara pemerintah dan wajib pajak, serta pengaruh sosial dan ekonomi. Edukasi dan peran organisasi non-pemerintah juga penting

dalam meningkatkan kepatuhan pajak. Landasan yuridis melibatkan berbagai undang-undang perpajakan yang telah diperbarui. Hambatan kerjasama antar-lembaga perlu diatasi dengan komunikasi terbuka dan solusi bersama.

Penataan ulang kelembagaan dalam penagihan utang pajak yang efektif memungkinkan lembaga penagihan utang pajak untuk meningkatkan efisiensi operasional melalui pemanfaatan teknologi, proses yang terkoordinasi, dan alokasi sumber daya yang tepat. Selain itu, penataan ulang memperkuat transparansi dan akuntabilitas dalam penagihan utang pajak, yang pada akhirnya dapat meningkatkan penerimaan negara. Dengan sistem yang diperbarui dan efisien, dana yang terkumpul dari penagihan utang pajak dapat digunakan untuk pembangunan infrastruktur, pelayanan publik, dan program sosial. Untuk mencapai optimalisasi penerimaan negara, diperlukan langkah-langkah seperti memperbaiki koordinasi antar lembaga, memperkuat penggunaan teknologi informasi, menyusun protokol kerja bersama, melibatkan auditor independen, dan meningkatkan transparansi serta komunikasi publik. Komitmen yang kuat dari pemerintah dan koordinasi yang efektif antar lembaga terkait sangat penting dalam mewujudkan tujuan ini.

Pembentukan tim gabungan dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP), kurator, dan hakim pengawas dapat meningkatkan efisiensi, efektivitas, dan responsivitas dalam penagihan utang pajak, meskipun tantangan

dalam koordinasi, biaya, dan pemeliharaan keterlibatan tetap ada. Dengan kolaborasi intensif, pengambilan keputusan cepat, dan kesesuaian kontekstual, tim gabungan dapat mengoptimalkan penggunaan sumber daya dan memastikan bahwa semua langkah yang diambil sesuai dengan prinsip keadilan dan hukum.

Bahwa secara komprehensif penataan kelembagaan yang ideal untuk Penagihan Pajak baik secara Substansi Hukum tentang penataan ulang istilah *beneficial owner* dalam Undang-Undang Perseroan untuk kepastian hukum penanggung pajak organ perusahaan, Struktur Hukum melalui perbaikan struktur organisasi vertikal dalam Direktorat Jenderal Pajak dengan memindahkan Subdirektorat Penagihan ke dalam Direktorat Penegakan Hukum dan menambahkan satu Seksi Penanganan Sengketa Penagihan Pajak maupun Kultur Hukum dengan membentuk Perjanjian Kerjasama ataupun *Memorandum of Understanding* (MoU) antara DJP-MA-Kurator untuk optimalisasi preferensi hutang pajak, hendaknya saling melengkapi satu sama lain sehingga tercapai optimalisasi penerimaan pajak untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat.

6.2 Implikasi Studi

1. Peningkatan efektivitas kelembagaan penagihan utang pajak dalam konteks Kepailitan dan PKPU memerlukan solusi yang holistik. Diperlukan langkah-langkah konkret untuk mengatasi kendala

operasional, keterbatasan sumber daya, ketidakjelasan proses, resistensi dari penanggung pajak, serta meningkatkan edukasi dan kerjasama dengan pihak ketiga. Implementasi yang baik dari solusi ini diharapkan dapat memperbaiki kinerja kelembagaan penagihan utang pajak dan meningkatkan penerimaan negara secara signifikan.

2. Regulasi kelembagaan penagihan utang pajak terkait Kepailitan dan PKPU saat ini telah berlandaskan pada landasan hukum yang kuat dan berbagai mekanisme operasional yang mendukung. Dengan memperkuat implementasi regulasi ini, diharapkan efektivitas penagihan utang pajak dapat ditingkatkan, sementara masalah kepailitan dan PKPU dapat diatasi dengan lebih baik. Diperlukan komitmen berkelanjutan dalam meningkatkan koordinasi antar lembaga terkait serta adaptasi terhadap perubahan lingkungan hukum dan ekonomi global untuk mencapai tujuan ini secara optimal.
3. Dengan melakukan penataan ulang kelembagaan penagihan utang pajak sesuai dengan implikasi di atas, diharapkan penerimaan negara dari sektor perpajakan dapat dioptimalkan secara signifikan. Langkah-langkah strategis ini tidak hanya memperbaiki efisiensi operasional dan meningkatkan kepatuhan wajib pajak, tetapi juga memastikan bahwa dana yang terkumpul digunakan dengan efektif untuk mendukung pembangunan dan pelayanan publik yang lebih baik bagi masyarakat. Diperlukan komitmen yang kuat dari pemerintah dan koordinasi yang

efektif antar lembaga terkait untuk berhasil dalam mewujudkan tujuan ini.

6.3 Rekomendasi

1. Perlu dipindahkan Subdirektorat Penagihan ke Direktorat Penegakan Hukum karena sifat penagihan yang sudah ke ranah *law enforcement*. Selain itu juga perlu ditambahkan satu seksi terkait dengan Penanganan Sengketa Tindakan Penagihan mengingat Tindakan penagihan yang rawan dengan gugatan dan juga menghadapi proses PKPU dan Kepailitan. Selain itu harmonisasi proses dan prosedur penagihan pajak di seluruh wilayah Indonesia untuk mengurangi ketidakpastian dan ketidakkonsistenan dalam penanganan kasus. Standarisasi prosedur penagihan dan penyelesaian sengketa perpajakan antar-wilayah dapat membantu meningkatkan efisiensi dan efektivitas penagihan. Hal ini dapat dilakukan dengan meningkatkan kerjasama antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dengan instansi terkait untuk mendapatkan informasi yang lebih akurat mengenai status dan lokasi wajib pajak. Sinergi antar-lembaga DJP, Kurator dan Hakim Pengawas akan memastikan adanya koordinasi yang baik dalam mendukung upaya penagihan utang pajak.
2. Karakteristik subjek hukum yang berbeda dengan entitas bisnis yang lain serta untuk kepentingan pemajakan perseroan dan badan lainnya, maka hendaknya rumusan wajib pajak perseroan diatur tersendiri yang

terpisah dari rumusan wajib pajak badan di dalam Pasal 1 angka 2 Undang-Undang KUP. Selain itu harus pula diatur secara bertingkat penanggung pajak dalam ketentuan pasal 1 angka 3 Undang-Undang PPSP siapakah yang terlebih dahulu menjadi penanggung pajak utamanya dalam organ perseroan. Apakah *beneficial owner* yang namanya tidak ada dalam akta, ataukah pemegang saham yang juga mengambil peran sebagai pengendali, atau bahkan direksi dan komisaris yang menjalankan perseroan melakukan kegiatan usahanya. Diperlukan pula tindakan memperkuat kerangka hukum yang ada dengan mengupdate dan menyempurnakan regulasi yang mengatur penagihan utang pajak, seperti PMK Nomor 61 Tahun 2023. Hal ini akan memastikan bahwa DJP memiliki landasan yang kuat untuk melakukan penagihan dengan tepat dan efisien. Selain itu dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas masih belum mengatur tentang *beneficial owner*, mengingat pentingnya peran orang yang mengendalikan perseroan maka dalam ketentuan Undang-Undang Perseroan juga harus mengaturnya. Orang-orang yang berada di balik layar inilah yang nyata-nyata memegang peranan penting dalam berjalannya perseroan. Apabila dibiarkan tanpa adanya regulasi dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas, baik pemegang saham maupun komisaris dan direksi bisa saja hanya ‘boneka’ yang dikendalikan oleh *beneficial owner*. Dampaknya tentu penghindaran pertanggungjawaban dalam keadaan normal atau kepailitan bahkan terhadap utang pajak

akan terjadi. Selain itu juga diperlukan pelatihan reguler tentang prosedur penanganan utang pajak dalam situasi kebangkrutan perlu diadakan untuk memastikan bahwa penagihan dilakukan dengan tepat dan efektif sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku.

3. Pembentukan tim gabungan antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP), kurator, dan hakim pengawas dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas dalam penanganan kasus-kasus utang pajak yang terkait dengan kepailitan dan PKPU. Kolaborasi intensif antar lembaga ini dapat memastikan bahwa semua langkah yang diambil sesuai dengan prinsip keadilan dan hukum, serta mempercepat proses penyelesaian utang pajak. Perlu ditingkatkan penggunaan teknologi informasi dalam proses penagihan utang pajak. Implementasi sistem teknologi yang canggih dapat meningkatkan efisiensi operasional dan mempercepat proses penagihan. Selain itu, proses yang terkoordinasi antar lembaga terkait akan meminimalkan kesenjangan informasi dan meningkatkan responsivitas terhadap kasus-kasus kepailitan dan PKPU.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Ali, Zainudin, 2009, *Filsafat Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta.
- _____, 2009, *Metode Penelitian Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta.
- Abrar Saleng, 2007, *Hukum Pertambangan*, UII Press, Yogyakarta.
- Abdulkadir Muhammad, 2004, *Hukum dan Penelitian*, Cet 1, PT Citra Aditya Bakti, Bandung
- Abdurrahman, Fatoni., 2006, *Metodologi Penelitian dan Tehnik Penyusunan Skripsi*, PT. Rinekha Cipta, Jakarta
- Adami Chazawi, 2011, *Lembaga Peninjauan Kembali (PK) Perkara Pidana: Penegakan Hukum dalam Penyimpangan Praktik dan Peradilan Sesat*, Sinar Grafika, Jakarta
- Adrian Sutedi, 2009, *Hukum Kepailitan*, Ghalia Indonesia, Bogor
- _____, 2010, *Hukum Perbankan: Suatu Tinjauan Pencucian Uang, Merger, Likuidasi, dan Kepailitan*, Sinar Grafika, Jakarta
- _____, 2013, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta.
- _____, 2016, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta.
- Agus Salim, 2001, *Teori dan Paradigma Penelitian Sosial (dari Denzin Guba dan Penerapannya)*, Tiara Wacana, Yogyakarta.
- Agustino, L, 2006, *Dasar-dasar Kebijakan Publik*, CV. Alfabet, Bandung.
- Ahmad Yani dan Gunawan Widjaja, 2002, *Seri Hukum Bisnis Kepailitan*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta
- Anggara, S, 2014, *Kebijakan Publik*, Penerbit CV Pustaka Setia, Bandung.
- Amiruddin dan Zainal asikin, 2012, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Raja Grafindo Persada, Jakarta
- Anwar Sanusi, 2012, *Metodologi Penelitian Bisnis*, Saemba Empat, Bandung
- Apeldoorn, L.J. van, 1982, *Pengantar Ilmu Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta.

- Astin Riyanto, 2006, *Teori konstitusi*, Yapendo, Bandung
- B. Bidara, 2003, *Hukum Acara Perdata Karangan O*, Griya Media, Salatiga
- Baban. S, dkk, 2005, *Desentralisasi dan Tuntutan Penataan Kelembagaan Daerah*, Humaniora, Bandung
- Bachsan Mustafa, 1985, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, Alumni, Bandung
- Bambang Sunggono, 2005, *Metode Penelitian Hukum*, Cetakan VII, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- _____, 2010, *Metodologi Penelitian Hukum*, Rajawali Press, Jakarta
- Bambang Waluyo, 2002, *Penelitian Hukum Dalam Praktek*, Sinar Grafika, Jakarta
- _____, 2016, *Metodologi Penelitian Hukum*, Raja Grafindo Persada, Jakarta
- _____, 2010, *Metodologi Penelitian Hukum*, Rajawali Press, Jakarta
- Bambang Waluyo, 2002, *Penelitian Hukum Dalam Praktek*, Sinar Grafika, Jakarta
- Bach & Wegrich, 2018, *The Blind Spots of Public Bureaucracy and the politics of NonCoordination*, Palgrave Macmillan, Switzerland
- Bagir Manan, 2004, *Hubungan Antara Pusat Dan Daerah Menurut UUD 1945*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta
- _____, 2010, *Metodologi Penelitian Hukum*, Rajawali Press, Jakarta.
- Barda Nawawi Arief, 2005, *Pembaharuan Hukum Pidana dalam Perspektif Kajian Perbandingan*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Bernard Arief Sidharta, 2000, *Penalaran Hukum Dalam Sudut Pandang Keluarga Sistem Hukum dan Penstudi Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung.
- Besar, Abdulkadir, *Cita Negara Integralistik Faham Indonesia*, BP-7 Pusat, Jakarta
- Brotodihardjo, R. Santoso, 2003, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung.
- _____, 2013, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung.
- Bryan A Garner, 2000, *Black's Law Dictionary Seventh Edition*, West Group St Paul, Minn.

- Bungin, Burhan, 2001, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Kencana, Jakarta
- Cahyadi, Antonius, dan E. Fernando M. Manulang, 2008, *Pengantar ke Filsafat Hukum*, Kencana Frenada Media Group, Jakarta
- Chairil Anwar Pohan, 2014, *Pembahasan Komprehensif Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus*, Mitra Wacana Media, Kabupaten Bogor
- Collin Colbuild, *English Dictionary*, 1997, dalam Safri Nugraha, 2004, *Pivatisation of Siate Enterprises In The 20th Century A Step Forwards Or Backwards*, Fakultas Hukum UI, Jakarta.
- Darmodiharjo, Djardi, 1977, *Orientasi Singkat Pancasila*, Penerbit Universitas Indonesia, Jakarta
- Departemen Pendidikan Nasional, 2008, *Kamus Bahasa Indonesia*, Departemen Pendidikan Nasional, Jakarta
- E. Utrecht, 2005, *Pengantar Hukum Administrasi Negara*, Ichtiar baru, Jakarta.
- Eric Rauchway, 2008, *The Great Depression & the New Deal: A Very Short Introduction*, Oxford University Press, New York.
- Erly Suandy, 2011, *Hukum Pajak*, Edisi 5, Salemba Empat, Jakarta.
- _____, 2011, *Perencanaan Pajak*, Edisi 5, Salemba Empat, Jakarta
- _____, 2016, *Hukum Pajak Edisi 7*, Salemba Empat, Jakarta
- Fockema Andreae, 2003, *Kamus Istilah Hukum Belanda-Indonesia*, Binacipta, Bandung.
- Frans Maramis, 2004, *Perbandingan Hukum Pidana*, Sinar Harapan, Jakarta.
- Friedman, Lawrence, 1975, *The Legal System; A Social Science Perspective*, Russel Sage Foundation, New York
- Fuady, Munir, 2005, *Dinamika Teori Hukum*, Ghalia, Jakarta.
- H. Moeljo Hadi, 2001, *Dasar-dasar Penagihan Pajak*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- H.A.W Widjaja, 2002, *Percontohan Otonomi Daerah di Indonesia*, Rineka Cipta, Jakarta.

- H.M.N Purwosutjipto, 2004, *Pengertian Pokok Hukum Dagang Indonesia, Jilid 2*, Djambatan, Jakarta.
- H. Rosdiana, dan R. Tarigan, 2005, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, PT Raja Grafindo, Jakarta
- Hadi Irmawan, 2006, *Pengantar Perpajakan*, Bayu Media, Malang.
- Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, 2011, *Pengantar Ilmu Pajak Kebijakan dan Implemtasi di Indonesia*, Rajawali Pers, Depok
- Hotma P. Sibuea, 2010, *Asas Negara Hukum*, Erlangga, Jakarta
- Husaini Usma, 2001, *Metodologi Penelitian Sosial*, PT. Bumi Aksara, Jakarta
- Hyronimus Rowa, 2021, *Organisasi Pemerintahan dalam Teori dan Praktik*, Institut Pemerintahan Dalam Negeri, Jatinangor
- Ida Zuraida dan L.Y. Hari Sih Advianto, 2011, *Penagihan Pajak: Pajak Pusat dan Pajak Daerah*, Ghalia Indonesia, Bogor
- Imran Nating, 2005, *Peranan dan Tanggung Jawab Kurator Dalam Pengurusan dan Pemberesan Harta Pailit*, Edisi Revisi, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta
- Indarti, Erlyn, 2010, *Diskresi dan paradigma sebuah telaahan filsafat*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang
- Irwansyah, 2022, *Penelitian Hukum: Pilihan Metode & Praktik Penulisan Artikel*, Mirra Buana Media, Yogyakarta
- Islamy, Irfan, 2014, Muhammad, *Prinsip-prinsip Perumusan Kebijakanaksanaan Negara*, PT Bumi Aksara, Jakarta.
- J.M. Echols, Hassan Shadily, 2006, *Kamus Inggris-Indonesia*, Gramedia, Jakarta.
- Jan M. Boekman, 1986, *Legal Subjectivity as a Precondition farthe Intertwinement of Las and the Welfare Slfate*, Watter de Gruyter, Berlin.
- Jazim Hamidi, 2013, *Mmebedah Teori-teori Hukum Kontemporer*, UB Press, Malang
- Jimly Asshiddiqie, 2004, *Gagasan Kedaulatan Rakyat Dalam Konstitusi Dan Pelaksanaannya di Indonesia*, Ichtiar Baru Van Hoeve, Jakarta.

- _____, 2005, *Hukum Tata Negara dan Pilar-Pilar Demokrasi*, Konstitusi Press, Jakarta
- _____, 2011, *Hukum Tata Negara dan Pilar-Pilar Demokrasi*, Sinar Grafika, Jakarta
- Jerry Hoff, 2000, *Undang-Undang Kepailitan di Indonesia (Indonesian Bankruptcy Law)*, diterjemahkan oleh Kartini Muljadi, Tata Nusa, Jakarta
- Johnny Ibrahim, 2005, *Teori dan Metode Penelitian Hukum Normatif*, Bayumedia Publishing, Malang
- _____, 2006, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Cetakan Ke-2, Bayumedia Publishing, Malang
- Kaelan, 2002, *Filsafat Pancasila Pandangan Hidup Bangsa Indonesia*, Paradigma, Yogyakarta
- _____, 2016, *Pendidikan Pancasila*, Paradigma, Yogyakarta
- _____ dan A. Zubaidi, 2012, *Pendidikan Kewarganegaraan Untuk Perguruan Tinggi*. Paradigma, Yogyakarta
- Kartini Muljadi, 2013, *Penyelesaian Utang Piutang melalui Kepailitan dan PKPU*, Alumni, Bandung.
- Kartodiprodo, Achmad Suhardi, 2009, et.al. Prof. Mr. Soedirman Kartodiprodo tentang *Pancasila Sebagai Pandangan Hidup Bangsa Indonesia*, Bandung
- Kartono, 2000, *Kepailitan dan Pengunduran Pembayaran*, Pradnya Paramita, Jakarta
- _____, 2004, *Kepailitan dan Pengunduran Pembayaran*, Pradnya Paramita, Jakarta.
- Kusnu Goesniadhie, 2010, *Harmonisasi Sistem Hukum*, Nasa Media, Malang.
- Kusumaatmadja, Mochtar, 2005, *Hukum, Masyarakat, dan Pembinaan Hukum Nasional*, Binacipta, Bandung
- _____, 2005, *Fungsi dan Perkembangan Hukum dalam Pembangunan Nasional*, Binacipta, Bandung
- La Ode Husen, 2009, *Hukum Pajak dan Hak Privilege*, CV Utomo, Bandung

- Latif, Yudi, *Negara Paripurna, Historis, Rasionalitas, dan Aktualitas Pancasila*, PT.Gramedia Pustaka Utama, Jakarta
- Lawrence M Friedman, 1986, *Legat Culture and the Wetfare Siale*, dalam Gunther Teubnei, *Dilemma of Law in Welfare State*, Walter de Gruyter, Berlin - New York.
- _____, 2003, *The legal System, A Social Science Perspective*, Russell Sage Foundation, New York.
- _____, 2009, *Sistem Hukum Perspektif Ilmu Sosial*, cet I, terjemahan M. Khozin, Nusa Media, Bandung.
- Leo Agustio, 2008, *Dasar-dasar Kebijakan Publik*, Alfabeta, Bandung.
- Mardiasmo, 2004, *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Mardani, 2024, *Teori Hukum: Dari Teori Hukum klasik Hingga Teori Hukum Kontemporer*, Kencana, Jakarta
- Mardiasmo, 2004, *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*, Penerbit Andi, Yogyakarta
- _____, 2011, *Perpajakan*, Penerbit Andi, Yogyakarta
- _____, 2016, *Perpajakan*, Penerbit Andi, Yogyakarta
- Maria Farida Indrati Soeprapto, 2010, *Ilmu Peraturan Perundang-undangan: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, Kanisius, Yogyakarta
- Maria SW Sumardjono, 2001, *Pedoman Pembuatan Usulan Penelitian*, Gramedia, Jakarta.
- Marihot P. Siahaan, 2004, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban, dan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- Marjanne Termorshuizen, 2002, *Kamus Hukum Belanda Indonesia*, Djembatan, Jakarta.
- Max Boli Sabon, 2002, *Ilmu Negara*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta
- Moh. Mahfud, MD, 2000, *Demokrasi Dan Konstitusi Di Indonesia, Studi Tentang Interaksi Politik Dan Kehidupan Ketatanegaraan*, Rineka Cipta, Jakarta.
- _____, 2010, *Perdebatan Hukum Tata Negara Pasca Amandemen Konstitusi*, Raja Grafindo Persada, Jakarta

- Moleong, Lexy J, 2001, *Metode Penelitian Kualitatif*, PT Remaja Rosdakarya, Bandung
- Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan hukum pajak*, Raja Grafindo Persada, Jakarta
- Munawar Ismail, 2001, *Pendapatan Asli Daerah Dalam Otonomi Daerah*, Jurnal Universitas Brawijaya, Malang
- Munir Fuady, dalam M. Hadi Subhan, 2011, *Hukum Kepailitan: Prinsip, Norma, dan Praktik diPeradilan*, Kencana Prenada Media Grup, Jakarta.
- Muqodim, 2009, *Perpajakan Buku Satu*, UII Press, Yogyakarta.
- Nasution, Muhammad Syukri Albani dkk, 2016, *Hukum dalam Pendekatan Filsafat*, Kencana, Jakarta
- Ni'matul Huda, 2005, *Hukum Tata Negara Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta
- Norman K Denzin, dan Yvonna S. Lincon, 2009, *Hand book of Qualitative Research*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta
- Otje Salman, H.R. dan Anthon F. Susanto, 2009, *Teori Hukum; Mengingat, Mengumpulkan dan Membuka kembali*, Cet. 5, Refika Aditama, Bandung.
- Padmo Wahjono, 1993 *Indonesia Negara Berdasarkan Atas Hukum*, Ghlmia Indonesia, Jakarta
- Pembukaan UUD Negara RI Tahun 1945, *UUD 1945 Hasil Amandemen dan Proses Amandemen*, Sinar Grafika, Jakarta.
- Peter Mahmud Marzuki, 2007, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta
- _____, 2009, *Metode Penelitian Hukum*, PT Fajar Interpratama, Jakarta
- _____, 2010, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta
- _____, 2010, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta.
- Philipus M. Hadjon, 1997, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Indonesia*, Bina Ilmu, Surabaya
- _____, 2007, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Sebuah Studi tentang Prinsip-prinsipnya Penanganannya oleh Pengadilan Dalam*

Lingkungan Umum dan Pembentukan Peradilan Administrasi Negara, Bina Ilmu, Surabaya.

Purnadi Purbacaraka dan Soerjono Soekanto, *Perihal Kaidah Hukum*, Cetakan Keenam, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 1993

Praja, Juhaya S, 2020, *Teori Hukum dan Aplikasinya*, CV Pustaka Setia, Bandung

Prasetyo, Teguh, 2020, *Filsafat, Teori & Ilmu Hukum Pemikiran menuju Masyarakat yang berkeadilan dan bermartabat*, PT Rajagrafindo, Depok

Pujirahayu, Esmi Warasih, 2011, *Pemberdayaan Masyarakat dalam Mewujudkan Tujuan Hukum (Proses Penegakan Hukum dan Persoalan Keadilan)*, Pidato Pengukuhan Guru Besar Madya dalam Ilmu Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang

RI, LAN, 2003, *SANKRI Buku I Prinsip-Prinsip Penyelenggaraan Negara*, Perum Percetakan Negara RI, Jakarta

R. Santoso Brotodihardjo, 2008, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditma, Bandung

R. Subekti dan R. Tjitrosudibio, 2003, *Kamus Hukum*, Raja Grafindo Persada, Jakarta.

R.S. Brotodihardjo, 2013, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung

Rachmad Soemitro, 2002, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung.

_____, 2006, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Rafika Aditama, Bandung.

Rachmad Soemitro, 2006, *Asas dan Perpajakan 1*, Rafika Aditama, Bandung.

Rachmadi Usman, 2003, *Perkembangan Hukum Perdata dalam Dimensi Sejarah dan Politik Hukum di Indonesia*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta.

Ramesh t'lishra, 1984. *Welfare Slate In Crlsls, Social Though and Social Change*, Wheasheat Books Ltd, Harvester Press, London.

Rawls, John 1995, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge Massachusetts, yang diterjemahkan dalam Bahasa Indonesia oleh Uzair Fauzan dan Heru Prasetyo, Pustaka Pelajar, Jogjakarta

RI, LAN, 2003, *SANKRI Buku I Prinsip-Prinsip Penyelenggaraan Negara*, Perum Percetakan Negara RI, Jakarta

- Rian Nugroho Rian, 2004, *Kebijakan Publik Formulasi, Implementasi, dan Evaluasi*, Elex Media Komputindo, Jakarta
- Rochmat Soemitro, 2001, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung
_____, 2009, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Jilid 2, Bandung, Refika Aditama
- Ronny Hanityo Soemitro, 2008, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Jakarta.
_____, 2010 *Dualisme Penelitian Hukum (Normatif dan Empiris)*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta
- Ross Cranston, 1985, *Legal Foundations of the Welfare State*, Weldenfeld and Nicolson, London.
- Rumokoy, Donald Albert, 2018, *Pengantar Ilmu Hukum*, Rajawali Pers, Depok
- S. Margono, 2010, *Metodologi Penelitian Pendidikan*, PT. Rineka Cipta, Jakarta
- S.F Marbun, 2011, *Dimensi-Dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*, UII Press, Yogyakarta
_____, 2012, *Hukum Administrasi Negara*, FH UII Press, Yogyakarta.
- S.Y. Pudyatmoko, 2009, *Pengantar Hukum Pajak*, Andi, Yogyakarta
- Safri Nurmantu, 2005, *Pengantar Perpajakan*, Granit, Jakarta.
- Saleh, Roeslan, 1996, *Pembinaan Cita Hukum dan Asas-Asas Hukum Nasional*, Karya Dunia Fikih, Jakarta
- Salam, H.Burhanudin, 1996, *Filsafat Pancasila*, PT.Rineka Cipta, Jakarta
- Salim H.S. dan Erlies Septiana Nurbani, 2013, *Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta
_____, 2014, *Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, Rajawali Press, Jakarta
- Santoso Brotodiharjo, 1993, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Eresco, Bandung
- Sartan G, 1980, *Perpajakan Pengantar Hukum Pajak Positif di Indonesia*, Djambatan, Semarang
- Satjipto Rahardjo, 2007, *Membedah Hukum Progresif*, Buku Kompas, Jakarta.

- Seta Basri, 2019, *Negara Kesejahteraan*, Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi Sandikta.
- Sinambela, 2008, *Reformasi Pelayanan Publik, Teori Kebijakan, dan Implementasi*, Bumi Aksara, Jakarta
- Siti Resmi, 2017, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi 10, Salemba Empat, Jakarta
- Siti Soemarti Hartono, 2001, *Pengantar Hukum Kepailitan dan Penundaan Pembayaran*, Seksi Hukum Dagang FH UGM, Yogyakarta.
- Sjachran Basah, 1985, *Eksistensi dan Tolok Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Alumni, Bandung
- _____, 1995, *Eksistensi dan Tolok Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Alumni, Bandung
- Soemardi, 2010, *Teori Umum Hukum dan Negara : Dasar-Dasar Ilmu Hukum Normatif Sebagai Ilmu Hukum Deskriptif-Empirik*, Bee Media Indonesia, Bandung.
- Soemitro Djojohadikusumo dalam Suparno, 2012, *Hukum Pajak: Suatu Sketsa Asas*, Pustaka Magister, Semarang
- Soemitro, Rochmat, 2001, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung.
- Soerjono Soekanto, 2002, *Pengantar Penelitian Hukum*, Universitas Indonesia Press, Jakarta.
- _____, 2015, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta
- Subarsono, 2011, *Analisis Kebijakan Publik*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta.
- Sudarto, 2009, *Hukum Pidana*, Jilid I A-B, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang.
- Sudikno Mertokusumo, 2010, *Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Universitas Atma Jaya Yogyakarta, Yogyakarta.
- Sugiyono, 2016, *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*, Alfabeta, Bandung
- Suharsimi Arikunto, 2006, *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*, Rineka Cipta, Jakarta

- Sulistyowati Irianto dan Shidarta, 2011, *Metode Penelitian Hukum: Konstelasi dan Refleksi*, Cetakan 2, Yayasan Pustaka Obor Indonesia, Jakarta
- Sunarmi, 2010, *Hukum Kepailitan*, Edisi 2, Softmedia, Medan
- Sunoto, 2003, *Mengenal Filsafat Pancasila Pendekatan Melalui Metafisika, Logika dan Etika*, Hanindita Graha Widaya, Yogyakarta
- Suparji, 2018, *Kepailitan*, UAI Press, Jakarta
- Suratman dan Philips Dillah, 2012, *Metode Penelitian Hukum*, Alfabeta, Bandung
- Susanti Adi Nugroho, 2018, *Hukum Kepailitan di Indonesia: Dalam Teori dan Praktik serta Penerapan Hukumnya*, Kencana, Jakarta
- Sutan Remy Sjahdeini, 2002, *Hukum Kepailitan*, Pustaka Utama Grafiti, Jakarta
- _____, 2016, *Sejarah, Asas, Dan Teori Hukum Kepailitan Memahami Undang-Undang NO. 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*, PT. Fajar Interpratama Mandiri, Jakarta.
- _____, 2016, *Sejarah, Asas, dan Teori Hukum Kepailitan*, Prenadamedia Group, Jakarta
- Sutrisno Hadi, 1995, *Methodologi Research*, Yayasan Penerbitan Fakultas Psikologi, UGM, Yogyakarta
- Tami Rusli, 2019, *Hukum Kepailitan di Indonesia*, Universitas Bandar Lampung Press, Lampung
- Teguh Prasetyo & Abdul Halim, 2011, *Ilmu Hukum & Filsafat Hukum: Studi Pemikiran Ahli Hukum Sepanjang Zaman*, Cetakan IV, Pustaka Belajar, Yogyakarta.
- Thomas Sumarsan, 2017, *Perpajakan Indonesia*, Indeks, Jakarta
- Timbul Hamonangan Simanjuntak dan Mukhlis, 2012, *Dimensi Ekonomi Perpajakan dalam Pembangunan Ekonomi*, Raih Asa Sukses, Jakarta
- Tiranda, Yeheskiel Minggu, 2020, *Hukum dan Utang Pajak dalam Kepailitan*, Tiga Asa Mandiri, Depok.
- Todaro, Michael P, dan Stephen C. Smith, 2004, *Pembangunan Ekonomi di Dunia Ketiga*, Edisi ke delapan, Erlangga, Jakarta.
- Ulang Mangun Sosiawan, dkk., 2017 *Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang: Studi Hukum Dalam Rangka Penyusunan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004*, Badan

Penelitian dan Pengembangan Hukum dan Hak Asasi Manusia, Kementrian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI, Jakarta

V. P. Puspa, 2007, *Kamus Hukum Edisi Lengkap Bahasa Belanda Indonesia Inggris*, Aneka Ilmu, Semarang.

Victor Situmorang & Soekarso, 2004, *Pengantar Hukum Kepailitan di Indonesia*, Rineka Cipta, Jakarta.

Vilheml Aubert, 1986, *The Rule of Law and the Promotional Function of Law in the Welfare State, Dilemmas of Law in Welfare Slale*, Set. A, Law, European University Institute.

W. Friedman, 2007, *Legal Theory*, Columbia University Press, New York.

W. Gulo, 2002, *Metodologi Penelitian*, PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta

W.S. Musthafa, 2022, *Beberapa Permasalahan Perdata Peradilan Agama*, Puslitbang Diklat Mahkamah Agung, RI

W. Riawan Tjandra, 2008, *Hukum Administrasi Negara*, Universitas Atma Jaya, Yogyakarta.

Waluyo, 2008, *Akuntansi Pajak*, Salemba Empat, Jakarta

_____, 2011, *Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta.

Wawan Mas'udi dan Poppy S. Winanti (ed), 2020, *New Normal: Perubahan Sosial Ekonomi dan Politik Akibat Covid-19*, Gadjah Mada University Press, Yogyakarta

Wignjosoebroto, Soetandyo, 1980, *Hukum dan Metode Kajiannya*, Bahan Penelitian Hukum, BPHN, Jakarta

Winarno, Budi, 2008, *Kebijakan Publik*, PT. Buku Kita, Jakarta.

Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2010, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta

_____, 2011, *Hukum Pajak Material 1: Sei Pajak Penghasilan*, Salemba Humanika, Jakarta

Y. Sri Pudyatmoko, 2009, *Pengantar Hukum Pajak*, Andi, Yogyakarta.

Yuhelson, 2019, *Hukum Kepailitan di Indonesia*, Ideas Publishing, Gorontalo

Zainuddin, 2016, *Metode Penelitian Hukum*, Cetakan 8, Sinar Grafika, Jakarta

Zainuddin Ali, 2010, *Metodologi Penelitian Hukum*, Cetakan II, Sinar Grafika, Jakarta

Zaeny Asyhadie, 2005, *Hukum Bisnis Proses dan Pelaksanaannya di Indonesia*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta.

Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Kitab Undang-Undang Hukum Perdata

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, LN Nomor 129 Tahun 2000, TLN Nomor 3987

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, LN Nomor 27 Tahun 2002, TLN Nomor 4189

Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang, LN Nomor 131 Tahun 2004 TLN Nomor 4443

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, LN Nomor 85 Tahun 2007, TLN Nomor 4740

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2008 tentang Kementerian Negara, LN Nomor 166 Tahun 2008, TLN Nomor 4916

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, LN Nomor 82 Tahun 2011, TLN Nomor 5234

Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000 tentang Tata Cara Penyitaan Dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, LN Nomor 247 Tahun 2000

Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, LN Nomor 226 Tahun 2022

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 43 Tahun 2018 tentang Kebijakan Akuntansi Penghapusbukuan Piutang Pajak Yang Telah Daluwarsa

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 65/PMK.03/2018 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 226/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pemberian Imbalan Bunga

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 184/PMK.01/2020 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 61/PMK.03/2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 135 Tahun 2023 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.01/2021 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan

Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 562/KMK.04/2000 tentang syarat-syarat Pengangkatan dan Pemberhentian Jurusita Pajak

Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-19/PJ/1995 tentang Pedoman Tata Usaha Piutang dan Penagihan Pajak

Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-411/PJ.02/2016 tentang Penegasan Penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP)

Jurnal

A. Nuraini, “Perspektif Hukum Islam Terhadap Hukuman Mati Tindak Pidana Narkotika Pada Kasus Fredi Budiman”, (Disertasi Institut Agama Islam Muhammadiyah Sinjai, 2021)

Adeh Ratna Komala dan dewi Eka A. S., “Analisis Terhadap Surat Tagihan Pajak dan Penerimaan Pajak Pada KPP Pratama Bandung Tahun 2009-2013”, *Jurnal Riset Akuntansi*, Volume VIII No.1, April 2016

Agipa Fernando Tarigan dan Abdul Rohman, “Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Pegawai dalam Organisasi Sektor Publik (Studi pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Semarang Tengah Satu), *Jurnal Universitas Diponegoro*, 2011

Agus Purnomo Adi Putra dan Ini Gusti Putu Wirawati, “Penilaian Kinerja Berbasis *Value For Money* Atas Penerimaan Pendapatan Asli Daerah Kabupaten Tabanan”, *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 11 No. 1, 2011

- Alta Mahandara, “Prinsip Tanggung Jawab Terbatas dan Kedudukan Pemegang Saham Sebagai Penanggung Pajak”, *Legal Standing: Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 6 No. 2, 2022
- Artha Polma Naibaho, Nyoman Serikat P., Budi Ispriyanrso, “Paksa Badan (Gijzeling) Sebagai Instrumen Penangihan Pajak (Kajian Yuridis Dari Perspektif Hukum Pidana)”, *Jurnal Hukum Universitas Diponegoro*, Semarang, Vol 5 No.3, 2016
- Asmu’i Syarkowi, “*Linis Finiri Oportet* (Upaya Bijak Menyikapi Sebuah Asas Hukum)”, Artikel Mahkamah Agung Republik Indonesia, dipublikasikan pada 15 Desember 2023
- Baiq Kisnawati dan Endang Kartini, “Dilema Auditor Pad Sektor Pemerintah dalam Mewujudkan Kulit Audit (Studi Empiris pada Auditor Pemerintah di Inspektorat Kabupaten Lombok Tengah dan Kabupaten Lombok Utara)”, *Jurnal Valid*, Vol. 11 No. 1, 2014
- Bangkit Cahyono, “Mekanisme Penyitaan Atas Aset Penanggung Pajak di Luar Negeri”, *Simposium Nasional Keuangan Negara*, 2018
- Christabella Deandra Florentia Warouw dan Irwan Aribowo, “Penagihan Pajak Terhadap Wajib Pajak Badan Perseroan Terbatas dalam Proses Paili”, *Educoretax*, Vol. 1 No.1, 2021
- D.C. Aruna, “*The Influences Of Tax Addiction in Admission Letter And Enforcement Letter On Tax Delay Of Payment Flow: Case Study In Tax Office Directorate General Of Taxation West Jakarta Territory*”, *International Conference on Humanities and Social Sciences*, 2011
- Devi Yustri Yeni dan Putu Ery Setiawan, “Evaluasi Kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kota Denpasar dalam Pemungutan Pajak Hotel, Restoran, dan Hiburan Tahun 2008-2012”, *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 4 No. 1, 2013
- Evans Emanuel Sinulingga, “Penagihan Pajak dengan Surat Paksa Berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000”, *Lex Administratum*, Vol. I No. 1, 2013
- F.C. Susila Adiyanta, “Konstruksi Yuridis Penggunaan *Gizjeling* Sebagai Alat Paksa Penagihan Utang Pajak”, *Masalah-Masalah Hukum*, Jilid 46 No. 4, 2017
- Fauziah, “Pengaruh Penagihan Pajak dengan Surat Teguran dan Surat Paksa Terhadap Penerimaan Pajak”, *Jurnal Tanjungpinang: Fakultas Ekonomi Universitas Maritim Raja Ali Haji*, 2014

- Ferdi Purnama Widakdo dan Lilis Ardini, “Pentingnya *Profile* Wajib Pajak dalam Upaya Pencairan Piutang Pajak”, *JIRA: Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi*, Vol. 8 No. 8, 2019
-
- _____, “Usaha Aparatur Pajak dalam Memperkuat Garda Akhir Sebagai Upaya Penyelamatan Sumber Pendanaan Negara”, *Kinerja*, Vol. 18 No. 1, 2021
- Frans Magnis Suseno, “Moralitas dan Nilai-Nilai Komunitas, Debat antara Komutalisme dan Universalisme Eties”, *Majalah Filsafat Driyarkara*, No. 2 Tahun XXI, 2005
- Gidion Samuel Manurung, *et.al*, “Problematika Tindakan Penyanderaan Sebagai Salah Satu Upaya Penagihan Pajak di Indonesia”, *Akuntansiku*, Vol. 1 No.1, 2022
- Hermoyo Widodo, “Tinjauan Terhadap Pelaksanaan Pungutan Pajak Kendaraan Bermotor (PKB) dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBN KB) (Suatu Kajian Mengenai Pelaksanaan di Propinsi Jawa Tengah dalam Rangka Optimalisasi Pungutan PKB dan BBN KB), (Tesis Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro), 2002
- Hotmian Helena Samosir, “Perlakuan Perpajakan Atas Utang Pajak yang telah Daluwarnya Sehubungan dengan Restitusi Pajak”, *Simposium Nasional Keuangan Negara*, 2018
-
- _____, “Tanggung Jawab Pengurus Sebagai Penanggung Pajak dalam Peralihan Kepengurusan Perusahaan”, *Simposium Nasional Keuangan Negara*, 2020
- I. K. Saputra dan I.G.N.D. Laksana, “Analisis Yuridis, Sosiologis dan Filosofis Terhadap Undang-Undang Nomor 44 Tahun 2008 Tentang Pornografi”, *Jurnal Kerta Wicara*, Vol. 9 No. 8, 2020
- Ima Andriyani, *et.al.*, “Pengaruh Aset Lancar, Utang Jangka Panjang, Ekuitas, Laba Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan Manufaktur di BEI”, *Jurnal Ekombis Review: Jurnal Ilmiah Ekonomi dan Bisnis*, Vol. 10 No. 2, 2022
- Isnawati, *et.al*, “Analisis Kehilangan Penerimaan Negara di Sektor Pajak Sebagai Konsekuensi dari Pengukuhan Besaran Kenaikan PTKP (Studi Kasus pada Dirjen Pajak Nusa Tenggara)”, *JAA: Jurnal Aplikasi Akuntansi*, Vol. 2 No. 2, 2018
- J.H. Burn, “*Happiness and Utility: Jeremy Bentham’s Equation*”, *University College London*, Vol. 17, No. 1, Maret 2005

- Jessica Tanuwijaya dan Doni Budiono, “Proses Penagihan Pajak dengan Surat Paksa Berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa”, *Petra Christian University Tax and Accounting Review*, 2014
- Julius Sujianto, “Pertanggungjawaban Penyanderaan (*Gijzeling*) Terhadap Penangung Pajak, *Perspektif: Kajian Masalah Hukum dan Pembangunan*, Vol. 26 No. 2, 2021
- Kajian Harmonisasi Peraturan Perundang-undangan dalam Mendukung Pembangunan Nasional, Direktorat Hukum dan Hak Asasi Manusia Kementerian Negara Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, 2005
- Khopiatuziadah, “Partisipasi Publik dalam Pembentukan Undang-Undang: Pijakan Berpikir Sosiologis Sebagai Landasan Pemikiran dalam Penyusunan Naskah Akademik”, *Jurnal Legislasi Indonesia*, Vol. 10 No. 1
- Megi Afrilia, Jullie J. Sondakh, dan Robert Lambey, “Efektivitas Kinerja Jurusita Pajak dalam Melakukan Penagihan Pajak Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Manado dan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bitung”, *Going Concerb: Jurnal Riset Akuntansi*, Vol. 11 No. 3, 2011
- Muhamad Rizki Nindar, Sifrid S. Pangemanan, dan Harijanto Sabijono, “Efektivitas Penagihan Pajak dengan Surat Teguran dan Surat Paksa Terhadap Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Manado”, *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis, dan Akuntansi*, Vol. 2 No. 1, 2014
- Munawar Ismail, “Pendapatan Asli Daerah Dalam Otonomi Daerah”, *Jurnal Universitas Brawijaya*, Malang, 2001
- Nick J. de Boer, “*Fundamental Rights and the EU Internal Market: Just how Fundamental are the Treaty Freedoms? A Normative Enquiry Based on John Rawls Political Philosophy*”, *Utrecht Law Review*, Vol. 9, No. 1, Januari 2013
- Rahman Adi Nugroho dan Zulaikha, “Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kemauan untuk Mmembayar Pajak dengan Kesadaran Membayar Pajak sebagai Variabel *Intervening* (Studi Kasus Wajib Orang Pribadi yang Melakukan Pekerjaan Bebas yang Terdaftar di KPP Pratama Semarang Tengah Satu)”, *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 1 No. 1, 2012
- Restika Purnawardhani, Amirudin Jauhari, dan Sri Mangesti Rahayu, “Efektivitas Penagihan Pajak Aktid dengan Surat Teguran dan Surat Paksa dalam Upaya Optimalisasi Penerimaan Pajak di Kantor Pelayanan Pajak Madya Malang”, *Jurnal Perpajakan*, Vol. 1 No. 1, 2015

- Retno Damayanti, *et.al*, “Kajian Yuridis Penerapan Asas Keberlangsungan Usaha dalam Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang untuk Mencegah Pailit”, *Jurnal Restorative Justice*, Vol. 7 No. 2, 2023
- Retno Mawarini Sukmariningsih, “Penataan Lembaga Negara Mandiri Dalam Struktur Ketatanegaraan Indonesia”, *Mimbar Hukum*, Vol. 9, No. 2, Juni 2014
- Sari Nurhidayah, “Pengaruh Penerapan Sistem E-Filling Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dengan Pemahaman Internet Sebagai Variable Moderating”, *Lawsuit: Jurnal Perpajakan*, Vol. 1 No. 1, 2022
- Satjipto Rahardjo, “Mengejar Keteraturan Menemukan Ketidakteraturan (*Teaching Order Finding Disorder*)”, Pidato mengakhiri masa jabatan sebagai guru besar tetap pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 15 Desember 2000
- Sidik Maulana, “Kedudukan Negara Sebagai Kreditur Dalam Memperoleh Pelunasan Piutang Pajak”, *Lex Jurnalica*, Vol. 19 No. 2, 2022
- Siti Nuryanah dan Christine, “*Income Tax Gap: Kajian Deskriptif dan Empiris Atas Koreksi Pajak di Indonesia*”, *JAKI: Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 6 No. 2, 2009
- Tolu Lawal and Abe Oluwatoyin, “*ational development in Nigeria: Issues, challenges and prospects*”, *Journa; of Public Administration and Policy Reseacrh*, Vol. 3 No. 9
- Tri Wahyuni Sukiyaningsih, “Studi Penerapan E-System dan Pelaksanaan Self Assesment System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak”, *Jurnal Akutansi dan Manajemen*, Vol. 17 No. 1, 2020
- Virnia Agatha, dan Suryadi Winata, “Pengaruh Sistem Pelaporan Online Modernisasi Sistem Perpajakan dan Sanksi Pajak Terhadap Kesadaran Wajib Pajak (Studi Kasus Pada PT. Matahari Putra Prima, Tbk)”, *Prosiding: Ekonomi dan Bisnis*, Vol. 1 No.1, 2022
- Woodbine, G. F. dan J. Liu., “*Leadership Styles and The Moral Choice of Internal Auditors*”, *Electronic Journal of Business and Organization Studies*, Vol. 15 No. 1., 2010
- Yudi Adi Seno, “Kewenangan Penyitaan Oleh Jurusita Pajak dan Upaya Penyelsaian Sengketa Pajak (Tinjauan Yuridis Normatif terhadap Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa)”, *Mizan: Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 1 No. 2, 2012

Laporan/Data

Belastingdienst: Assessment Notice (Aanslagbiljet)

Belastingdienst: Payment Arrangements

Belastingdienst: Payment Reminder and Demand for Payment

Belastingdienst: Seizure and Sale of Property

Belastingdienst: Tax Debt Assistance

Income Tax Department: Compliance Notices

Income Tax Department: Notice of Demand

Income Tax Department: Payment of Tax

Income Tax Department: Recovery of Tax

Income Tax Department: Vivad se Vishwas Scheme

IRS Collection Notices (CP501, CP503, CP504)

IRS Form 9465: Installment Agreement Request

IRS Fresh Start Program

IRS Notice of Assessment information

IRS Publication 594: The IRS Collection Process

LHDN: Compliance and Enforcement

LHDN: Notice of Assessment

LHDN: Payment Methods

LHDN: Recovery Actions

LHDN: Voluntary Disclosure Program

Pendidikan dan Pelatihan (Diklat) Jurusita Pajak selama tahun 2018 yang diselenggarakan di Pusdiklat Pajak, Balai Diklat Keuangan Makasar, Balai Diklat Keuangan Pekanbaru, Balai Diklat Keuangan Medan, dan Balai Diklat Keuangan Palembang

Penelusuran Disertasi Pada PTN/PTS Tahun 2023

Internet

Hayyah, “Kelembagaan Organisasi dan Kepemimpinan”, [http://hayyah08.student.ipb.ac.id/2010/06/21/kelembagaan-organisasi-dan-kepe-mimpinan/June 21st, 2010](http://hayyah08.student.ipb.ac.id/2010/06/21/kelembagaan-organisasi-dan-kepe-mimpinan/June%2021st,%202010) diakses pada 8 Januari 2024

<https://www.irs.gov/newsroom/irs-reminds-those-with-tax-debt-of-possible-impact-on-passports-dont-leave-without-resolving-unpaid-taxes> diakses 22 Juni 2024

<https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise> diakses 22 Juni 2024

<https://www.irs.gov/payments/payment-plans-installment-agreements> diakses pada 22 Juni 2024

Kamus Besar Bahasa Indonesia, “Tantangan”, <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/tantangan> diakses pada 20 Juni 2024

Maksum Rangkuti, “Norma dan Keadilan Arti Penting, Perilaku, dan Cara Mewujudkannya”, *Legal Opini* Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, yang dipublikasikan pada 21 November 2023, <https://fahum.umsu.ac.id/norma-dan-keadilan-arti-penting-perilaku-dan-cara-mewujudkannya/> diakses pada 24 April 2024

Martias gelar Iman Radjo Mulano, “Pembahasan Hukum”, <http://hukumonline.com>, diakses 20 Oktober 2023

S. Monoarfa, *Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Ibukota Negara*, 2021, <https://www.dpr.go.id/dokakd/dokumen/PANSUS-RJ-20211214-125732-5084.pd>