

Implementasi Kebijakan Penagihan Pajak Terhadap Wajib Pajak Pailit di KPP Pratama Gresik

Bambang Giyanto¹, Ridwan Rajab², Dewi Hernanda Puspitasari³

Politeknik STIA LAN Jakarta

e-mail: dewi.hernanda@stialan.ac.id

Corresponding author: dewi.hernanda@stialan.ac.id

Informasi Artikel:

Terima: 01-07-2025

Revisi: 20-07-2025

Disetujui: 27-07-2025

ABSTRAK

Pajak merupakan sumber utama pendapatan negara yang berkontribusi sekitar 80% terhadap pembiayaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Namun, efektivitas penerimaan pajak menghadapi tantangan, terutama dalam hal penagihan terhadap Wajib Pajak yang telah dinyatakan pailit. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis implementasi kebijakan penagihan pajak terhadap Wajib Pajak pailit di KPP Pratama Gresik dengan menggunakan pendekatan teori implementasi kebijakan Mazmanian dan Sabatier. Hasil penelitian menunjukkan bahwa realisasi penerimaan dari tagihan pajak dalam kasus kepailitan masih sangat rendah, hanya sekitar 18%. Kompleksitas regulasi, lemahnya struktur kebijakan, dan rendahnya kapasitas teknis pelaksana menjadi kendala utama. *Tractability of the problem* tergolong rendah akibat tumpang tindih antara Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) dan Undang-Undang Kepailitan. Sementara itu, *ability of policy decision to structure implementation* belum memadai karena ketiadaan pedoman teknis yang baku. Penelitian ini menyarankan perlunya harmonisasi regulasi dan peningkatan kapasitas sumber daya pelaksana agar penagihan pajak terhadap Wajib Pajak pailit dapat berjalan lebih efektif dan adil serta mendukung keberlanjutan fiskal nasional.

Kata kunci: pajak, kepailitan, penagihan pajak, implementasi kebijakan.

ABSTRACT

Taxes are the primary source of state revenue, contributing approximately 80% to the financing of the State Budget (APBN). However, the effectiveness of tax collection faces significant challenges, particularly in cases involving bankrupt taxpayers. This study aims to analyze the implementation of tax collection policies for bankrupt taxpayers at the Gresik Primary Tax Office (KPP Pratama Gresik) using the policy implementation theory developed by Mazmanian and Sabatier. The findings reveal that the realization rate of tax receivables in bankruptcy cases remains very low, at only around 18%. Key obstacles include regulatory complexity, weak policy structure, and limited technical capacity among tax officers. The tractability of the problem is low due to overlapping regulations between the Law on General Provisions and Tax Procedures (UU KUP) and the Bankruptcy Law. Meanwhile, the ability of policy decisions to structure implementation is inadequate due to the absence of standardized technical guidelines. This research recommends regulatory harmonization and enhanced technical capacity among implementers to ensure that tax collection from bankrupt taxpayers is conducted more effectively and fairly, supporting long-term fiscal sustainability.

Keywords: tax, bankruptcy, tax collection, policy implementation

PENDAHULUAN

Indonesia telah menetapkan dan menerapkan sejumlah kebijakan untuk menanggapi melambatnya pertumbuhan ekonomi dunia serta dampak pandemi COVID-19. Langkah-langkah ini termuat dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) 2020–2024, yang dirancang secara strategis guna mendukung target pembangunan jangka panjang sesuai dengan arahan Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional (RPJPN). Salah satu prioritas utama RPJPN adalah meningkatkan pendapatan per kapita, dengan harapan dapat mendorong kemajuan di bidang infrastruktur, peningkatan mutu SDM, efisiensi layanan publik, serta perbaikan taraf hidup masyarakat secara menyeluruh. Namun, realisasi Indonesia dalam hal-hal tersebut masih setara dengan pencapaian negara-negara berkembang lainnya. (Kementerian Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional (Bappenas), 2019).

Berdasarkan siaran pers Kementerian Keuangan tentang kinerja APBN tahun 2023 (dikutip dari Direktorat Jenderal Perbendaharaan, 2024) pada tahun 2023, penerimaan negara didominasi oleh sektor perpajakan yang mencapai Rp2.774,3 triliun, atau setara dengan 112,64% dari target yang telah ditetapkan dalam APBN tahun tersebut. Di sisi lain, penerimaan negara bukan pajak (PNBP) tercatat sebesar Rp605,89 triliun, sedangkan realisasi subsidi mencapai Rp12,99 triliun. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa sekitar 80% dari total pendapatan negara bersumber dari pajak, menjadikannya komponen utama dalam struktur penerimaan negara. Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Eli Suhayati (Siti Kurnia Rahayu dan Eli Suhayati, 2010), menyatakan bahwa suatu negara dituntut memiliki kesungguhan dalam terus memperbaiki tingkat kemakmuran ekonomi penduduknya. Dalam hal ini, ketepatan dalam merancang dan menerapkan regulasi perpajakan menjadi krusial, agar pemasukan dari pajak mampu memberikan dampak maksimal bagi perbaikan ekonomi masyarakat.

Direktorat Jenderal Pajak menerapkan berbagai mekanisme penagihan aktif, meliputi pengiriman surat teguran, pelaksanaan penagihan langsung, penerbitan surat paksa dan surat pemblokiran, serta eksekusi berupa penyitaan aset, pencegahan, penyanderaan, dan pelelangan barang. Seluruh rangkaian penagihan ini harus dilaksanakan berdasarkan ketentuan hukum yang berlaku, khususnya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang kemudian mengalami penyempurnaan melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Regulasi ini menetapkan bahwa kewajiban perpajakan memiliki hak didahulukan dalam penyelesaiannya, terutama ketika wajib pajak berada dalam status kepailitan.

Undang-Undang Nomor 37 tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (UU Kepailitan dan PKPU) secara signifikan mengakibatkan penagihan pajak menjadi sulit untuk dilakukan khususnya dalam menagih utang pajak terhadap wajib pajak yang telah pailit. Dalam keadaan pailit, tidak ada wajib pajak yang dapat mengelola aset miliknya, termasuk tagihan pajak. Ketentuan tersebut telah ditetapkan oleh UU Kepailitan dan PKPU. Karena status wajib pajak sebagai debitur telah ditetapkan melalui pernyataan pailit oleh Pengadilan Niaga, maka wajib pajak tidak lagi dapat melakukan kontrol atas aset-asetnya.

Proses penentuan klasifikasi kreditur dalam perkara kepailitan, baik sebagai kreditur separatis, preferen, maupun konkuren, menuntut ketelitian kurator dalam mengelola dan menilai harta kekayaan debitur. Namun, regulasi mengenai Kepailitan dan PKPU belum mengatur secara komprehensif mengenai kedudukan dan hak negara selaku kreditur, terutama dalam penagihan utang pajak. Ambiguitas istilah dalam peraturan perundang-undangan, khususnya terkait definisi kreditur konkuren, separatis, dan preferen, menciptakan masalah legal uncertainty. Penggunaan istilah 'kreditur prioritas' yang sering dipertukarkan tanpa penjelasan normatif yang jelas tentang makna 'hak prioritas' atau 'kreditur prioritas' dalam peraturan hukum semakin memperumit situasi. Setidaknya ada empat belas butir yang mengatur tentang ketentuan-ketentuan ini. Status negara sebagai kreditur prioritas diuraikan dalam Pasal 21 UU KUP, yang memberikannya hak mendahului dalam hal hukum pajak, khususnya penyelesaian kewajiban pajak.

Utang pajak terkait aset debitur pailit dapat diselesaikan melalui mekanisme kepailitan dengan memperhatikan hak preferensi negara. Ketika wajib pajak dinyatakan pailit, klaim pajak yang diajukan KPP kepada kurator wajib mengacu pada ketentuan hukum kepailitan. Menurut Pasal 21 ayat (1) UU KUP, negara memiliki hak preferensial dalam penyelesaian utang pajak karena termasuk dalam kategori utang prioritas dalam likuidasi aset pailit. Pemenuhan kewajiban fiskal ini harus didahulukan sebelum kreditur lain dapat menuntut pembayaran melalui pelelangan. Namun dalam implementasinya, berbagai kreditur berusaha berpartisipasi aktif dalam proses kepailitan untuk memperoleh pembayaran piutang mereka. Sistem hukum kepailitan memberikan perlindungan khusus (*lex specialis*) bagi masing-masing jenis kreditur berdasarkan karakteristik piutangnya. Contohnya, peraturan perbankan memberikan hak istimewa kepada bank sebagai pemegang jaminan. Sayangnya, UU Kepailitan belum mengatur secara rinci mengenai hak dan kewajiban spesifik setiap kategori kreditur dalam proses tersebut. Secara normatif, penagihan pajak dalam proses kepailitan seharusnya mengacu pada ketentuan prioritas sebagaimana diatur dalam Pasal 21 UU KUP. Namun, fakta empiris menunjukkan bahwa klaim pajak seringkali tidak memperoleh prioritas yang semestinya dalam proses likuidasi aset pailit.

Hasil evaluasi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) tahun 2023 dalam (Pajak, 2024) mengindikasikan bahwa tingkat keberhasilan penagihan pajak dalam kasus kepailitan hanya mencapai 18%. Beberapa penyebab rendahnya realisasi tersebut antara lain: (1) ketidaktepatan waktu pengajuan klaim, (2) ketidaklengkapan dokumen persyaratan, dan (3) keterbatasan kompetensi teknis aparat DJP dalam menangani kasus kepailitan. Data menunjukkan hanya 38% petugas penagihan yang memiliki pelatihan khusus mengenai hukum kepailitan.

Masalah lain yang teridentifikasi adalah kurang efektifnya koordinasi antar pemangku kepentingan. Kurator sebagai pihak pelaksana seringkali kurang memahami urgensi pemulihan penerimaan negara dari sektor pajak. Minimnya integrasi sistem informasi antara DJP dan pengadilan niaga turut memperlambat proses verifikasi klaim pajak. Dalam beberapa kasus, negara bahkan kehilangan hak penagihan akibat kendala administratif dan lemahnya kolaborasi institusional.

Dengan menggunakan pendekatan teori Mazmanian dan Sabatier, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis secara mendalam kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit di Indonesia. Fokus analisis diarahkan pada bagaimana variabel implementasi seperti kejelasan tujuan, kapasitas implementor, dan dukungan hukum memengaruhi optimal tidaknya kebijakan. Selain itu, penelitian ini juga mengevaluasi aspek hukum positif yang mengatur mekanisme penagihan, termasuk potensi konflik antara regulasi perpajakan dan hukum kepailitan.

Peneliti mengambil contoh kasus di KPP Pratama Gresik yang memiliki kasus kepailitan di tahun 2023 dan 2024 yang memiliki nilai utang pajak yang cukup besar dan signifikan namun tingkat realisasi pencairan utang pajak pada kasus kepailitan sangat kecil. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi konseptual dan praktis bagi perbaikan kebijakan fiskal dan sistem hukum nasional, terutama dalam menjamin bahwa kewajiban perpajakan tetap dapat ditegakkan meskipun wajib pajak berada dalam status pailit.

KAJIAN LITERATUR

Untuk memperoleh bahan perbandingan dan referensi serta untuk menghindari kesamaan penelitian, Peneliti mencari secara online penelitian-penelitian terdahulu yang berkaitan dengan isu implementasi kebijakan penagihan pajak bagi wajib pajak dalam keadaan pailit. Pada hasil pencarian tersebut, Peneliti menemukan beberapa penelitian seperti:

Penelitian berjudul “Hak Mendahulu Negara Atas Pembayaran Utang Pajak Dalam Putusan Pengadilan Niaga” (Candrakirana, 2017). Penelitian ini bertujuan menganalisis konstruksi hukum mengenai hak preferensi negara dalam penyelesaian utang pajak melalui putusan-putusan pengadilan niaga. Dengan menggunakan metode penelitian yuridis normatif dan pendekatan studi kasus terhadap Putusan MA No. 070 PK/PDT.SUS/2009, penelitian ini mengungkap beberapa temuan kritis: (1) ketiadaan definisi eksplisit mengenai istilah “kreditur prioritas” dalam regulasi menimbulkan multiinterpretasi dalam praktik peradilan; (2) penafsiran yurisprudensial yang terbentuk tidak dapat diaplikasikan secara konsisten untuk berbagai jenis kewajiban dalam proses kepailitan, sehingga mengurangi efektivitas kedudukan preferensial negara; dan (3) konstruksi hukum tersebut bersifat limitatif dan tidak dapat diperluas untuk kategori utang lain. Temuan lain menunjukkan bahwa secara yuridis, Kantor Pajak tidak memenuhi unsur-unsur kreditur sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 2, 3, 6, dan 11 UU Kepailitan dan PKPU, mengingat sifatnya sebagai perwakilan negara yang memiliki kewenangan khusus dalam penagihan pajak.

Penelitian berjudul “Hak Mendahulu Negara Atas Utang Pajak Terhadap Penjualan Boedel Pailit (Analisis Putusan Mahkamah Agung Nomor 436K/Pdt.Sus-Pailit/2018)” (Firdaus, 2022). Penelitian ini menganalisis Putusan Mahkamah Agung No. 436K/Pdt.Sus-Pailit/2018 dalam kaitannya dengan UU No. 16 Tahun 2009 tentang KUP, dengan tujuan mengidentifikasi rasio decidendi yang mendasari prioritas piutang komersial atas utang pajak dalam kasus kepailitan. Metode penelitian yang digunakan adalah pendekatan yuridis normatif melalui kombinasi analisis peraturan perundang-undangan dan studi kasus terhadap putusan tersebut. Temuan penelitian mengungkapkan bahwa dalam menentukan alokasi aset pailit, terutama terkait penyelesaian kewajiban fiskal dimana majelis hakim wajib

mempertimbangkan prinsip keadilan dan keseimbangan hak antar kreditur, dengan berpedoman pada ketentuan UU Kepailitan dan PKPU sebagai dasar hukum utama (*ratio decidendi*).

Penelitian berjudul “Kedudukan Hak Mendahulu Utang Pajak, Bank, Dan Upah Buruh” (Fajri et al., 2022). Penelitian ini menganalisis urutan prioritas pembayaran antara kewajiban fiskal, liabilitas perbankan, dan hutang upah karyawan dalam konteks kepailitan korporasi. Metode penelitian yang diterapkan berupa telaah kepustakaan melalui pendekatan yuridis normatif. Hasil analisis menunjukkan bahwa dalam proses likuidasi aset perusahaan pailit, terdapat skala prioritas penyelesaian utang yang berlaku secara berjenjang: (1) pembayaran hak-hak pekerja menjadi prioritas utama; (2) penyelesaian kewajiban kepada kreditur pemegang hak jaminan seperti institusi keuangan; dan (3) pelunasan utang pajak kepada negara.

Penelitian berjudul “Penagihan Pajak Terhadap Wajib Pajak Badan Perseroan Terbatas Dalam Proses Pailit” (Deandra & Wibowo, 2021). Penelitian ini berfokus pada analisis kedudukan dan urutan prioritas berbagai klaim finansial dalam proses kepailitan perusahaan, dengan penekanan khusus pada utang pajak, liabilitas perbankan, dan hak-hak pekerja. Metodologi yang digunakan adalah penelitian hukum normatif berbasis studi literatur. Hasil kajian menunjukkan adanya mekanisme berjenjang dalam penyelesaian kewajiban perusahaan pailit, dimana: (1) hak pekerja atas pembayaran upah menempati prioritas tertinggi; (2) kewajiban kepada kreditur pemegang hak jaminan (seperti institusi perbankan) berada pada urutan berikutnya; dan (3) kewajiban fiskal terhadap negara menempati prioritas terakhir.

Penelitian dengan judul “Implementasi Penagihan Pajak Sesuai Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Jo. Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 (Studi Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Mojokerto)” (Saputra, 2015). Penelitian ini memiliki tiga tujuan utama: (1) menganalisis implementasi penagihan pajak dalam kerangka regulasi perpajakan yang berlaku, (2) mengidentifikasi tantangan operasional yang dihadapi aparat pajak, dan (3) mengkaji pendekatan strategis dalam mengatasi berbagai kendala tersebut. Walaupun ditemukan beberapa inkonsistensi dalam pelaksanaan penagihan, hasil penelitian mengindikasikan bahwa secara umum Kantor Pelayanan Pajak Pratama Mojokerto telah melaksanakan proses penagihan sesuai dengan rambu-rambu hukum yang ditetapkan.

Penelitian Ni Nyoman Vitria Anjarsari dan Naniek Noviri dengan judul “Analisis Efektivitas Pelaksanaan Penagihan Pajak Aktif Dengan Menggunakan Konsep Value For Money” (Anjarsari & Noviri, 2017). Penelitian ini menggunakan pendekatan value-for-money untuk mengevaluasi sejauh mana efektivitas metode penagihan pajak aktif yang diterapkan oleh KPP Pratama di wilayah Provinsi Bali selama periode 2010 hingga 2015, mencakup penggunaan Surat Teguran, Surat Paksa, dan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan. Penilaian efektivitas dilakukan melalui analisis prosedural berdasarkan data lapangan yang diperoleh melalui wawancara dan dokumentasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sepanjang periode tersebut, penggunaan surat teguran dan surat paksa dinilai kurang efektif di seluruh KPP Pratama di Bali. Demikian pula, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan tidak menunjukkan hasil yang memadai. Secara umum, langkah-langkah penagihan yang diterapkan dianggap belum berhasil secara optimal.

Penelitian ini berbeda dengan penelitian lainnya karena menggunakan studi kasus untuk menguji bagaimana kebijakan pemungutan pajak bagi wajib pajak yang mengalami kepailitan yang telah diterapkan di KPP Pratama Gresik. Dalam rangka memberikan masukan untuk mengoptimalkan kebijakan perpajakan tersebut, penelitian ini berusaha untuk mengidentifikasi elemen-elemen yang mempengaruhi pelaksanaan kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak yang telah dinyatakan pailit dengan menggunakan teori Mazmanian dan Sabatier.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan jenis studi kasus. Pendekatan kualitatif dipilih karena penelitian ini bertujuan memahami secara mendalam proses implementasi kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit, yang sarat dengan kompleksitas kontekstual dan dinamika aktor kebijakan. Studi kasus digunakan untuk menelaah fenomena implementasi kebijakan pada lokasi dan objek tertentu, yakni di KPP Pratama Gresik. Penelitian ini difokuskan pada kasus kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit di KPP Pratama Gresik, termasuk pelaksanaannya, hambatan, serta faktor-faktor yang memengaruhinya berdasarkan teori Mazmanian dan Sabatier.

Sumber informasi primer dan sekunder digunakan untuk menyusun hasil penelitian ini. Wawancara dengan Juru Sita Pajak, Kepala Seksi Penagihan KPP Pratama Gresik, Kepala KPP Pratama Gresik, serta Kepala Subbagian dan Pelaksana Advolapki DJP Jawa Timur II akan memberikan data utama dalam penelitian ini. Data primer menurut Sugiyono (2013) adalah sumber data yang langsung memberikan data kepada pengumpul data. Data primer yang digunakan dalam penelitian ini adalah data yang diperoleh peneliti secara langsung dari tempat penelitian yaitu KPP Pratama Gresik Utara melalui wawancara pada para Key Informan. Data sekunder menurut Sugiyono (2013) adalah sumber yang tidak langsung memberikan data kepada pengumpul data, misalnya lewat orang lain atau lewat dokumen. Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh dari KPP Pratama Gresik Utara berupa Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Kinerja KPP Pratama Gresik, Dokumen internal KPP Pratama Gresik dan peraturan perundang-undangan yang relevan dengan topik penelitian serta literatur-literatur berupa buku, jurnal yang membahas tentang dengan kepailitan, penagihan pajak dan implementasi kebijakan.

Metode pengumpulan data pada penelitian ini akan dilakukan melalui wawancara, dokumentasi dan observasi. Peneliti melakukan triangulasi data terhadap berbagai sumber bukti, menggunakan sesuatu selain data untuk memverifikasi atau membandingkan data, sebelum menarik kesimpulan. Triangulasi data akan dilakukan dengan observasi, penelaahan atas dokumentasi tertulis, foto, dan wawancara mendalam terhadap informan yang mempunyai data terkait penerapan penagihan pajak terhadap wajib pajak baik sebelum dan ketika keadaan pailit di KPP Pratama Gresik.

Implementasi Kebijakan Penagihan Pajak Terhadap Wajib Pajak Pailit Di Kpp Pratama Gresik

Kebijakan penagihan pajak terhadap Wajib Pajak pailit merupakan bagian dari upaya negara untuk memastikan kepatuhan dan keberlanjutan fiskal dalam situasi hukum yang kompleks. Pailit adalah suatu kondisi di mana Wajib Pajak tidak mampu membayar utang-

utangnya kepada kreditur, termasuk kepada negara dalam bentuk kewajiban perpajakan. Fenomena ini semakin meningkat di wilayah yang memiliki aktivitas ekonomi tinggi, seperti Kabupaten Gresik, yang dikenal sebagai kawasan industri strategis di Jawa Timur. Keberadaan perusahaan-perusahaan besar di sektor manufaktur, semen, petrokimia, hingga logistik menjadikan KPP Pratama Gresik sebagai salah satu unit strategis Direktorat Jenderal Pajak dalam menjaga stabilitas penerimaan negara. Namun, dinamika kebangkrutan yang melanda sejumlah entitas bisnis menyebabkan tantangan besar dalam penagihan pajak yang sudah terutang tetapi belum dibayar.

Kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak dilaksanakan terbagi menjadi 2 tahapan, yaitu tahapan penagihan pajak untuk wajib pajak yang tidak pailit dan tahapan penagihan pajak untuk wajib pajak yang pailit. Sebelum pembahasan hasil penelitian lebih lanjut, perlu dipahami terlebih dahulu tahapan penagihan pajak terhadap wajib pajak yang tidak dalam keadaan pailit atau lebih dikenal dengan sebutan penagihan pajak dengan surat paksa. Sedangkan apabila dalam proses penagihan pajak dengan surat paksa tersebut Wajib Pajak diputuskan oleh Pengadilan Niaga menjadi pailit, maka dilakukannya tahapan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit.

Tahapan Penagihan Pajak Terhadap Wajib Pajak Tidak Pailit Atau Tahapan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa

Penagihan Pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak. Penagihan pajak diatur dalam UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dan secara mendetail diatur pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak Atas Jumlah Pajak Yang Masih Harus Dibayar (PMK 61/2023).

Pada dasarnya penagihan pajak dilakukan apabila penanggung pajak tidak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak. Pejabat dapat melakukan tindakan penagihan pajak dengan tahapan:

1. Menerbitkan Surat Teguran atau surat lainnya yang sejenis;
2. Melakukan penagihan seketika dan sekaligus;
3. Memberitahukan Surat Paksa;
4. Melakukan penyitaan barang milik penanggung pajak;
5. Melakukan penjualan barang milik penanggung pajak yang telah disita;
6. Mengusulkan pencegahan; dan
7. Melakukan penyanderaan.

Tahapan Penagihan Pajak Terhadap Wajib Pajak Pailit

Kebijakan penagihan pajak secara umum dilakukan berdasarkan ketentuan UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 189/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Penagihan Pajak yang telah diubah dengan PMK 61/2023. Hingga saat ini belum ada peraturan teknis yang mengatur khusus pelaksanaan kebijakan penagihan pajak khusus wajib pajak yang pailit. Namun terdapat Nota Dinas Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor ND-111/PJ.04/2021 tanggal 20 Januari 2021

hal Penanganan Wajib Pajak yang Terdapat Tanda-Tanda Kepailitan, Dalam Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) dan Pailit (ND 111). Dalam Nota Dinas 111 memberikan tahapan atau Langkah-langkah yang harus dilakukan Juru Sita terhadap Wajib Pajak yang telah dinyatakan Pailit oleh Putusan Pengadilan Niaga. Pada angka 7 Nota Dinas 111, Langkah-langkah yang harus dilakukan Juru Sita antara lain:

1. Melakukan koordinasi dengan Kurator secara berkala guna memperoleh informasi terkait pengurusan dan/atau pemberesan harta pailit, seperti informasi nilai harta pailit, Daftar Tagihan Tetap, jumlah tagihan kreditor, perkembangan penjualan harta pailit dan informasi lainnya;
2. Melakukan inventarisasi seluruh utang pajak Wajib Pajak Pailit dan segera mengajukan tagihan kepada Kurator yang telah ditunjuk dengan memperhatikan batas akhir pengajuan tagihan yang ditetapkan oleh Hakim Pengawas;
3. Dapat mengajukan Prosedur Renvoi atas:
 - a. keberatan terhadap Daftar Tagihan yang tidak diakui;
 - b. keberatan atas Daftar Pembagian harta Pailit yang telah disetujui oleh Hakim Pengawas,
4. Dengan mempertimbangkan efektivitas dan efisiensi terhadap output dari proses kepailitan Wajib Pajak Pailit;
5. Melakukan profiling dan penelusuran aset Penanggung Pajak guna mendapatkan gambaran tentang keberadaan dan kemampuan ekonomis Penanggung Pajak;
6. Melakukan pemblokiran, melaksanakan penyitaan, menjual barang yang telah disita, mengusulkan pencegahan dan/atau melaksanakan penyanderaan terhadap Penanggung Pajak, tanpa menunggu pemberesan harta pailit selesai dilaksanakan oleh Kurator dalam hal Penanggung Pajak atas Wajib Pajak Pailit:
 - a. Penanggung Pajak memiliki kemampuan ekonomis berdasarkan hasil penelusuran aset yang dilakukan KPP dan/atau Kanwil DJP; dan/atau
 - b. Terdapat informasi dan/atau data yang menunjukkan bahwa harta pailit tidak cukup untuk melunasi utang pajak;
7. Melakukan koordinasi dengan seksi bimbingan penagihan dan subbagian advokasi, pelaporan dan kepatuhan internal di kantor wilayah djp terkait langkah-langkah konkret apabila terdapat permintaan pengangkatan sita atau adanya perintah dari hakim pengawas untuk melakukan pencoretan terhadap barang sitaan; dan
8. Menginput data wajib pajak dalam pkpu dan pailit serta melaporkan perkembangan penanganan wajib pajak pailit secara kontinu pada sistem informasi direktorat jenderal pajak (sidjp) dan portal kinerja penagihan;"

Faktor Kemudahan Suatu Masalah Untuk Dikendalikan (*Tractability Of The Problem*)

Daniel A. Mazmanian dan Paul A. Sabatier (1983) telah mengembangkan kerangka implementasi kebijakan publik yang menjelaskan bahwa keberhasilan suatu kebijakan tidak hanya ditentukan oleh isi kebijakan dan aktor pelaksana, tetapi juga oleh tingkat kemudahan

masalah yang ditangani untuk dikendalikan (*tractability of the problem*). Variabel ini mengukur seberapa realistis kebijakan bisa diterapkan berdasarkan kompleksitas masalah yang dihadapi.

Faktor-faktor penentu *tractability* menurut Mazmanian dan Sabatier meliputi:

1. Seberapa jelas dan teknis perilaku yang perlu diubah

Variabel ini diteliti melalui pemahaman SOP penagihan pajak terhadap wajib pajak sebelum dan ketika pailit. Daniel A. Mazmanian dan Paul A. Sabatier (1983) mengkategorikan kejelasan dan keteknisan perilaku dalam tiga tingkat:

Tabel 1. Kategori Kejelasan dan Keteknisan Perilaku

Tingkat Kejelasan	Karakteristik
Tinggi	Perilaku terdefinisi secara kuantitatif dan prosedural. Dapat diawasi dan diukur.
Sedang	Perilaku dijelaskan secara umum, tetapi masih menyisakan ruang interpretasi.
Rendah	Tujuan dan perilaku bersifat normatif, luas, dan ambigu. Tidak mudah diukur.

Semakin tinggi kejelasan perilaku yang perlu diubah, semakin mudah bagi pelaksana kebijakan (implementor) untuk mengetahui apa yang harus dilakukan, bagaimana, kapan, dan terhadap siapa.

Hingga tahun 2024 komposisi Tim Penagihan di KPP Pratama Gresik terdiri dari 2 Juru Sita lelaki dan 1 Pelaksana perempuan. KPP Pratama Gresik memberikan akses informasi pendukung prosedur penagihan yang sama terhadap Juru Sita maupun Pelaksana atau Petugas Penagihan. Setiap Juru Sita memiliki kontrol yang mengacu pada kemampuan individu atau kelompok untuk memengaruhi atau mengendalikan keputusan yang diambil dalam layanan penagihan pajak.

KPP Pratama Gresik dalam melaksanakan Kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak yang tidak pailit telah berjalan dengan baik. Hal ini terbukti dengan pencapaian tingkat efektivitas penagihan pada tahun 2024 sebesar 116,66%, yang mana melebihi target 75% sebagaimana terlampir pada Pelaporan Kinerja Organisasi KPP Pratama Gresik Periode Sampai dengan Triwulan IV Tahun 2024. Selain itu, keberhasilan penagihan pajak dalam melaksanakan kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak yang tidak pailit dengan telah terpilihnya salah satu Juru Sita KPP Pratama Gresik menerima penghargaan atas Pencairan Penagihan atas Pemblokiran Terbesar. Keberhasilan Juru Sita tersebut didukung oleh tingginya pemahaman juru sita dalam melakukan kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak yang tidak pailit. Hal ini didukung dengan adanya petunjuk teknis yang cukup jelas dalam ketentuan PMK 61 Tahun 2023 mengenai SOP penagihan pajak dengan surat paksa yang diterapkan untuk wajib pajak tidak pailit. Namun, untuk implementasi kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak yang pailit belum berjalan optimal di KPP Pratama Gresik. Hal ini terlihat dari rendahnya realisasi pencairan utang pajak melalui proses kepailitan. Pada tahun 2023 terdapat kepailitan yang memiliki tunggakan pajak sebesar Rp. 33.175.036.000,- namun realisasi pencairan melalui pembagian tagihan pajak hanya sebesar Rp. 90.000.000,-. Sedangkan tahun terdapat kepailitan dengan tunggakan sebesar Rp. 12.584.598.349,-, namun yang hanya diakui oleh Kurator sebesar Rp. 223.087.419,-. Hal terjadi karena KPP Pratama Gresik terlambat mengajukan tagihan pajak, adanya perbedaan pendapat pada Kurator menganggap tagihan pajak telah daluwarsa menagih sebagaimana Pasal 21 UU KUP dengan mengesampingkan adanya Surat Pengakuan Hutang dari Direktur perusahaan serta menempatkan utang pajak sebagai

Kreditur Konkuren. Selain itu, juga tunggakan pajak tidak dapat dicairkan karena lamanya proses kepailitan sehingga jatuh tempo daluwarsa penagihan pajak.

Hal tersebut menunjukkan bahwa Kurator telah salah memahami dan memaknai Pasal 21 dan Pasal 22 UU KUP. Pasal 21 dan Pasal 22 UU KUP merupakan satu kesatuan sehingga apabila adanya penangguhan daluwarsa hak menagih utang pajak, maka diikuti pula penangguhan daluwarsa hak mendahului utang pajak. Kedua pasal tersebut bertujuan untuk melindungi utang pajak tersebut terbayar dan menjadi penerimaan negara. Apabila penangguhan daluwarsa hak menagih utang pajak tidak disertai dengan penangguhan daluwarsa hak mendahului utang pajak, maka tujuan hukum kedua pasal tersebut tidak tercapai, yaitu perlindungan terhadap utang pajak tersebut tetap terbayar dan menjadi penerimaan negara. Hasil ini menunjukkan bahwa implementasi kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit membutuhkan pemahaman lintas sektor hukum, sehingga masuk dalam kategori masalah yang sulit dijangkau (*intractable*) menurut definisi Mazmanian dan Sabatier. Selain itu, adanya keterlambatan dalam pengajuan tagihan pajak dalam proses kepailitan tersebut menunjukkan adanya tahapan prosedur dalam kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit yang tidak dilaksanakan. Pemahaman juru sita pajak mengenai prosedur penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit sangat diperlukan agar tagihan pajak dapat ditagihkan sepenuhnya melalui proses kepailitan. Ketidaktahuan Juru Sita tersebut dikarenakan petunjuk teknis penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit tidak baku karena berbentuk Nota Dinas Nomor ND-111/PJ.04/2021 yang terbatas distribusinya.

2. Konsistensi kebijakan

Terdapat ketidaksinkronan antara ketentuan perpajakan dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) dan ketentuan dalam UU Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang yang dirangkum sebagai berikut:

- a. Berdasarkan Pasal 21 UU KUP, utang pajak harus didahulukan dari semua utang lainnya (preferen). Sedangkan Pasal 21 UU Kepailitan dan PKPU menyatakan Negara sebagai kreditor preferen, tetapi setelah biaya kurator dan hak karyawan;
- b. Dalam UU KUP, Pajak mendapat prioritas tertinggi. Sedangkan UU Kepailitan dan PKPU, Pajak ada di bawah biaya kepailitan dan upah pekerja;
- c. Berdasarkan UU KUP, Juru Sita Pajak berwenang melakukan penyitaan dan lelang aset wajib pajak melalui Surat Paksa. Sedangkan berdasarkan UU Kepailitan dan PKPU, Setelah pailit, semua aset dikelola oleh kurator, dan setiap tindakan eksekusi harus mendapat persetujuan hakim pengawas.
- d. UU KUP mengatur DJP mempunyai hak eksekusi secara mandiri. Sedangkan UU Kepailitan dan PKPU terpusat pada Kurator.

Ketidaksinkronan antara ketentuan perpajakan dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) dan ketentuan dalam UU Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang menyebabkan permasalahan sebagai berikut:

- a. Ketidaksinkronan kedudukan negara menyebabkan tumpang tindih klaim dalam proses pembagian boedel pailit;
- b. Saat wajib pajak dinyatakan pailit, KPP tidak dapat mengeksekusi langsung karena proses sudah menjadi bagian dari boedel pailit sehingga berpotensi terjadi konflik kewenangan antara kurator dan juru sita pajak;
- c. Perbedaan prosedur membuat posisi utang pajak kurang fleksibel dan adaptif dalam proses kepailitan, sehingga potensi kerugian negara meningkat;
- d. Terjadi Kebingungan dalam pelaksanaan penagihan utang pajak di tengah proses kepailitan;
- e. Lambatnya proses penyelesaian piutang negara karena menunggu penyelesaian *boedel* pailit.

3. Ketersediaan petunjuk teknis

Kebijakan penagihan pajak secara umum dilakukan berdasarkan ketentuan UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 189/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Penagihan Pajak yang telah diubah dengan PMK 61/2023. Hingga saat ini belum ada peraturan teknis yang mengatur khusus pelaksanaan kebijakan penagihan pajak khusus wajib pajak yang pailit. Namun terdapat Nota Dinas Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor ND-111/PJ.04/2021 tanggal 20 Januari 2021 hal Penanganan Wajib Pajak yang Terdapat Tanda-Tanda Kepailitan, Dalam Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) dan Pailit (ND 111). Hal tersebut menunjukkan bahwa petunjuk dalam menerapkan kebijakan pajak terhadap wajib pajak pailit telah ada namun hanya bersifat normatif. Sedangkan petunjuk operasional ada namun hanya berbentuk nota dinas yang mana tidak semua juru sita mengetahuinya.

4. Struktur Kelembagaan dan Koordinasi

Salah satu penyebab tidak diakuinya utang pajak sebagai utang preferen karena KPP Pratama Gresik terlambat mengajukan Daftar Tagihan Utang PT Industri Gelas (Persero) kepada Kurator. Koordinasi masih dilakukan secara informal atau berdasarkan pengalaman pribadi. Ini berimplikasi pada inkonsistensi pelaksanaan dan perlakuan terhadap tagihan pajak oleh pihak kurator. Tidak hanya dengan Kurator, tetapi juga dengan pengadilan niaga dalam pemberian akses informasi mengenai wajib pajak yang pailit. Lemahnya koordinasi tersebut mengakibatkan terhambatnya proses pemulihan piutang pajak.

5. Alokasi Sumber Daya

Sumber Daya merupakan faktor yang cukup berpengaruh belum optimalnya kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit di KPP Pratama Gresik. Faktor sumber daya yang berpengaruh adalah sumber daya manusia dan sumber daya keuangan atau anggaran untuk melaksanakan kebijakan tersebut.

Pada tahun 2024, KPP Pratama Gresik mempunyai 2 (dua) Juru Sita, jumlah tersebut merupakan jumlah yang sangat sedikit dibandingkan dengan jumlah wajib pajak yang terdaftar di KPP Pratama Gresik yang memiliki utang pajak. Terkait anggaran operasional, KPP Pratama Gresik tidak mempunyai alokasi anggaran khusus untuk penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit karena perkara pailit tidak selalu ada. Padahal dalam penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit membutuhkan biaya untuk transportasi, akomodasi, serta biaya administrasi hukum.

Variabel Non Hukum Yang Mempengaruhi Implementasi Kebijakan (*Non-Statutory Variables Affecting Implementation*)

Kurator dan Pengadilan Niaga, dalam hal ini Hakim Pengawas, sangat besar dalam menentukan keberhasilan atau kegagalan implementasi kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit. Apabila Hakim Pengawas lebih aktif mengingatkan Kurator untuk memprioritaskan pembayaran utang pajak sehingga Kurator akan mematuhi perintah Hakim Pengawas, maka utang pajak wajib pajak yang pailit akan terbayar secara keseluruhan. Selain itu, Belum adanya koordinasi antar instansi sangat berpengaruh terhadap keberhasilan implementasi kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit di KPP Pratama Gresik sehingga pengadilan niaga belum mendukung dalam pemberitahuan

kepada KPP apabila terdapat kepailitan untuk mencegah adanya keterlambatan KPP dalam proses kepailitan.

Upaya Optimalisasi Kebijakan Penagihan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Pailit Di Kpp Pratama Gresik

Untuk mengoptimalkan penagihan pajak terhadap wajib pajak yang pailit, KPP Pratama Gresik telah melakukan beberapa upaya sebagai berikut:

1. Menugaskan Juru Sita yang telah berpengalaman dalam menangani penagihan pajak terhadap wajib pajak yang pailit;
2. Melakukan koordinasi dengan advokasi kanwil untuk mengajukan upaya hukum *renvoi* prosedur;
3. Kanwil DJP Jawa Timur II telah mengadakan In House Training (IHT) untuk implementator penagihan pajak, yaitu Juru Sita dan Kepala Seksi Pemeriksaan, Penilaian dan Penagihan (P3) dengan menghadirkan narasumber praktisi Kurator;
4. Kanwil DJP Jawa Timur II telah mengadakan pertemuan Pengadilan Niaga Surabaya pada Pengadilan Negeri Surabaya untuk mengadakan kerjasama agar Direktorat Jenderal Pajak diberikan pemberitahuan pada setiap permohonan PKPU dan Kepailitan yang masuk didaftarkan ke Pengadilan Niaga Surabaya. Namun, karena hanya Pengadilan Tinggi Surabaya yang bisa mengadakan kerjasama, maka Kanwil DJP Jawa Timur II telah mengirimkan nota dinas kepada Direktorat Penyuluhan, Pelayanan dan Hubungan Masyarakat di Kantor Pusat DJP (Direktorat P2Humas) untuk mengadakan kerjasama dengan Pengadilan Tinggi Surabaya agar dapat mengakomodir kebutuhan dalam menjalankan kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit di wilayah kerja Kanwil DJP Jawa Timur II, termasuk KPP Pratama Gresik.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis yang telah Peneliti uraikan di atas, berikut akan disampaikan kesimpulan dan saran, sebagai berikut: 1) Kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit belum berjalan optimal di KPP Pratama Gresik. Hal ini ditunjukkan dari rendahnya realisasi penerimaan negara dari piutang pajak wajib pajak pailit. Walaupun setiap tahun hanya terdapat 1 (satu) wajib pajak yang pailit, namun nilainya utang pajaknya sangat signifikan terhadap target penerimaan penagihan. 2) *Variabel tractability of the problem* (kemudahan masalah untuk dikendalikan) dari teori Mazmanian dan Sabatier menunjukkan bahwa penanganan pajak atas wajib pajak pailit tergolong intractable. Kompleksitas hukum, minimnya pemahaman kurator terhadap kedudukan hukum utang pajak, serta tumpang tindih regulasi antara UU KUP dan UU Kepailitan menyebabkan pelaksanaan penagihan pajak sulit dilakukan secara optimal. 3) *Variabel ability of policy decision to structure implementation* (kemampuan menyusun rencana implementasi) juga masih lemah. Kebijakan penagihan pajak terhadap wajib pajak pailit belum memiliki pedoman teknis baku, masih bergantung pada Nota Dinas Nomor ND-111/PJ.04/2021 yang terbatas distribusinya. Hal ini menyebabkan petugas pelaksana seperti Juru Sita kurang memahami prosedur yang harus dijalankan. 4) *Variabel non-statutory variables affecting implementation* juga menjadi kendala utama. Rendahnya insentif psikologis dimana diakibatkan rendahnya pencairan utang pajak dalam proses kepailitan, terbatasnya jumlah Juru Sita, ketiadaan anggaran khusus untuk penanganan pailit, serta belum terjalannya koordinasi yang kuat dengan pengadilan niaga menyebabkan kebijakan tidak dapat

dijalankan secara maksimal. Berdasarkan hasil penelitian, disampaikan beberapa saran, yakni 1) Melakukan revisi harmonisasi regulasi antara UU KUP dan UU Kepailitan mengenai hak mendahulu atas utang pajak agar posisi hukum DJP kuat di hadapan kurator dan pengadilan niaga. 2) Peningkatan kapasitas sumber daya manusia, khususnya pelatihan berkala bagi Juru Sita dan pegawai advokasi terkait hukum kepailitan dan prosedur renvoi agar mampu menghadapi dinamika di Pengadilan Niaga secara profesional. 3) Peningkatan koordinasi antar lembaga, baik antara DJP dengan Pengadilan Niaga maupun dengan institusi kurator, melalui kesepakatan kerja sama kelembagaan (MoU) yang difasilitasi oleh Kantor Pusat DJP dan Mahkamah Agung. 4) Penyediaan alokasi anggaran khusus pada anggaran Kantor Wilayah untuk penanganan wajib pajak pailit, guna mendukung pembiayaan operasional dalam proses hukum kepailitan di KPP wilayah kerjanya.

DAFTAR PUSTAKA

- Anjarsari, N. N. V., & Noviani, N. (2017). *Analisis Efektivitas Pelaksanaan Penagihan Pajak Aktif Dengan Menggunakan Konsep Value For Money*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, Vol.18, 2397–2422.
- Candrakirana, R. (2017). *Hak Mendahulu Negara Atas Pembayaran Utang Pajak Dalam Putusan Pengadilan Niaga*. Brawijaya Law Student Journal. <http://hukum.studentjournal.ub.ac.id/Index.Php/Hukum/Article/View/2153>
- Deandra, C., & Wibowo, I. (2021). *Penagihan Pajak Terhadap Wajib Pajak Badan Perseroan Terbatas Dalam Proses Pailit*. Educoretax, 1(1), 37–45. <https://doi.org/10.54957/educoretax.v1i1.11>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2024). *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2023*. [https://pajak.go.id/sites/default/files/2024-05/Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2023.pdf](https://pajak.go.id/sites/default/files/2024-05/Laporan%20Kinerja%20Direktorat%20Jenderal%20Pajak%20Tahun%202023.pdf)
- Direktorat Jenderal Perbendaharaan. (2024). *Siaran Pers Kinerja APBN 2023*. Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- Fajri, L., Malo, M. W. C., Putra, N. R. K., & Irawan, F. (2022). *Kedudukan Hak Mendahulu Utang Pajak, Bank, Dan Upah Buruh*. Educoretax, 2(1), 49–59. <https://doi.org/10.54957/educoretax.v2i1.155>
- Firdaus, A. H. R. (2022). *Hak mendahulu negara atas utang pajak terhadap penjualan*. Malang:Universitas Brawijaya. [https://repository.uinjkt.ac.id/dspace/bitstream/123456789/62162/1/ALIYAH HILAL RAMADHANY FIRDAUS - FSH.pdf](https://repository.uinjkt.ac.id/dspace/bitstream/123456789/62162/1/ALIYAH%20HILAL%20RAMADHANY%20FIRDAUS%20-%20FSH.pdf)
- Kementerian Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional (Bappenas). (2019). *Issue Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) 2020–2024: Indonesia Berpenghasilan Menengah-Tinggi yang Sejahtera, Adil, dan Berkesinambungan*.
- Saputra, R. B. S. (2015). *Implementasi Penagihan Pajak sesuai Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 jo. Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 (Studi Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Mojokerto)*. Malang: Universitas Brawijaya.
- Sugiyono. (2013). *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Jakarta: Alfabeta.