

## PERLAKUAN PERPAJAKAN ATAS UTANG PAJAK YANG TELAH DALUWARSA SEHUBUNGAN DENGAN RESTITUSI PAJAK

Hotmian Helena Samosir

Pusdiklat Pajak, Jln Sakti Raya No.1, Kemanggisan, Jakarta Barat, Indonesia.

Email: hotmianhelenasamosir@yahoo.com

---

### ABSTRAK

---

Wajib Pajak harus membayar utang pajak yang belum dilunasi dan apabila belum dilunasi, maka tindakan penagihan pajak akan dilakukan Jurusita Pajak. Adakalanya Wajib Pajak selain mempunyai utang pajak juga mempunyai kelebihan pembayaran pajak, maka utang pajak dimaksud langsung dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajak Wajib Pajak yang bersangkutan. Persoalannya adalah jika terdapat utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa atau sering disebut dengan utang pajak yang telah daluwarsa dan pada saat yang sama Wajib Pajak juga mempunyai kelebihan pembayaran pajak. Bagaimana seharusnya perlakuan perpajakan atas utang pajak yang telah daluwarsa sekaligus Wajib Pajak mempunyai kelebihan pembayaran pajak. Terdapat ketidakseragaman penyelesaian masalah yang dilakukan petugas pajak, tentu akan membingungkan karena perlakuan berbeda atas masalah yang sama mengenai utang pajak yang telah daluwarsa. Metode penelitian adalah penelitian hukum normatif dengan pendekatan kasus dan ketentuan. Penelitian atau KTI ini diharapkan dapat menyeragamkan penyelesaian suatu masalah dan manfaat yang diharapkan dari penelitian ini baik bagi pihak petugas pajak di Kantor Pelayanan Pajak maupun di Kanwil/KPDJP mempunyai pemahaman yang sama.

KATA KUNCI: daluwarsa, kelebihan pembayaran pajak, petugas pajak, penagihan pajak, utang pajak

---

## 1. PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang

Jurusita Pajak melaksanakan tindakan penagihan pajak atas utang pajak yang tidak dilunasi oleh Wajib Pajak. Melaksanakan tindakan penagihan pajak merupakan tugas dari Jurusita Pajak yang diatur dalam Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (yang selanjutnya disingkat dengan UU PPSP). 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.

Selain melaksanakan tindakan penagihan atas utang pajak yang tidak dilunasi, ada cara lain yang dapat dilakukan oleh petugas pajak di Kantor Pelayanan Pajak agar utang pajak tersebut terlunasi. Adapun cara tersebut adalah langsung mengurangkan utang pajak dari kelebihan pembayaran pajak Wajib Pajak yang dalam hal ini tidak semua Wajib Pajak akan mengalaminya. Permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak biasa dikenal dengan istilah Restitusi Pajak. Banyak hal yang dapat menyebabkan seorang Wajib Pajak melakukan Restitusi, antara lain apabila ditemukan jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang. Prosedur yang

ditempuh sebelum kelebihan pembayaran pajak tersebut dikembalikan kepada Wajib Pajak, petugas pajak sesuai dengan *Standard Operating Procedure* (SOP) harus terlebih dahulu mengurangkan dengan utang pajak Wajib Pajak jika Wajib Pajak mempunyai utang pajak.

Permasalahannya adalah tidak semua utang pajak tersebut masih *outstanding*, kadang kala ada utang yang hak menagihnya telah daluwarsa. Sesuai dengan peraturan, tidak semua utang pajak bisa ditagih. Ada masanya negara dalam hal ini petugas pajak tidak dapat melakukan penagihan pajak terhadap utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa. Hal ini diatur dalam Pasal 41 ayat (1) UU PPSP yang menyebutkan: “Penagihan pajak tidak dilaksanakan apabila telah daluwarsa sebagaimana diatur dalam Undang-undang dan peraturan daerah”. Ketentuan lain yaitu dalam Pasal 22 ayat (1) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan yang selanjutnya disingkat menjadi UU KUP menyebutkan: “Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, daluwarsa setelah melampaui 5 (lima) tahun dihitung sejak penerbitan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali”.

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. Apa maksud dari hak untuk melakukan penagihan pajak (telah) daluwarsa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 22 UU KUP dan apa artinya penagihan pajak tidak dilaksanakan apabila telah daluwarsa sebagaimana disebutkan dalam Pasal 41 ayat (1) UU PPSP. Penjelasan Pasal 22 UU KUP disebutkan “saat daluwarsa penagihan pajak ini perlu ditetapkan untuk memberi kepastian hukum kapan utang pajak tersebut tidak dapat ditagih lagi. Sedangkan dari penjelasan Pasal 41 ayat (1) UU PPSP disebutkan: “cukup jelas”.

Banyaknya pertanyaan dari para Jurusita Pajak baik Jurusita Pajak Pusat maupun Jurusita Pajak Daerah serta petugas pajak di Seksi Penagihan mengenai tindakan penagihan pajak atas utang pajak yang hak menagihnya telah daluwarsa merupakan salah satu alasan penulis membuat KTI ini dengan segala tantangannya. Pertanyaan yang lebih khusus yakni bagaimana perlakuan perpajakan apabila atas Wajib Pajak yang mempunyai utang pajak sekaligus juga Wajib Pajak dimaksud mempunyai kelebihan pembayaran pajak, apakah langsung dikurangkan ke seluruh utang pajak yang ada tanpa melihat apakah hak menagihnya telah daluwarsa atau belum.

Informasi yang diperoleh dari Pendidikan dan Pelatihan (Diklat) Jurusita Pajak yang dilaksanakan, baik di Pusdiklat Pajak maupun di Balai Diklat Keuangan Makasar, Balai Diklat Keuangan Medan, Balai Diklat Keuangan Palembang, dan Balai Diklat Keuangan Pekanbaru pada Tahun 2018 dengan Narasumber peserta Diklat itu sendiri. Dari pertanyaan mengenai apa yang dilakukan KPP atas kelebihan pembayaran pajak Wajib Pajak yang juga mempunyai utang pajak, ditemukan 4 perlakuan yakni:

1. Atas semua utang pajak yang ada langsung dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajak walaupun utang pajak dimaksud hak untuk melakukan penagihannya telah daluwarsa.

2. Atas utang pajak yang memenuhi kriteria hak menagihnya telah daluwarsa, tidak dikurangkan dengan alasan hak menagih utang pajak tersebut telah daluwarsa.
3. Atas utang pajak yang memenuhi kriteria hak menagihnya telah daluwarsa akan dikurangkan setelah mendapat persetujuan dari Wajib Pajak.
4. Atas utang pajak yang memenuhi kriteria hak menagihnya telah daluwarsa, langsung dikurangkan namun akan dikembalikan kepada Wajib Pajak apabila Wajib Pajak yang bersangkutan protes atas perlakuan tersebut.

Sekedar informasi, data/catatan dari peserta diklat yang mewakili KPP yang berpendapat sebagaimana disebutkan dalam poin 1, 2, 3, dan 4 hanya berupa lembaran post it saja. Saat ini keempat perlakuan tersebutlah yang dilakukan KPP apabila terdapat hal yang sama.

Selain itu, KTI ini dibuat dengan tujuan agar para Jurusita Pajak maupun petugas pajak lainnya yang berada di Seksi Penagihan dalam melaksanakan tindakan penagihan pajak termasuk mengurangi utang pajak apabila ada kelebihan pembayaran pajak, mengetahui dengan pasti apa yang harus dilakukan.

### **1.2. Rumusan masalah**

Ada 2 (dua) permasalahan yang ingin dicapai pemecahannya antara lain:

1. bagaimana sebenarnya peraturan yang mengatur mengenai utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan pajak telah daluwarsa;
2. apa yang harus dilakukan oleh Jurusita Pajak atau petugas pajak di seksi penagihan atas utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa sehubungan dengan restitusi atau kelebihan pembayaran pajak.

### **1.3. Tujuan penelitian**

Tujuan dari penelitian ini adalah penulis ingin mengetahui peraturan yang mengatur mengenai utang pajak yang telah daluwarsa dan apa yang harus dilakukan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai utang pajak yang telah daluwarsa sekaligus Wajib Pajak tersebut juga mempunyai kelebihan pembayaran pajak (mengajukan Restitusi). Apabila tujuan penelitian telah diperoleh, penulis dapat memberitahukan kepada Jurusita Pajak atau petugas pajak lainnya dalam diklat-diklat yang akan diisi oleh Penulis.

### **1.4. Manfaat penelitian**

Diharapkan penelitian ini menambah kajian ilmiah, khususnya mengenai perlakuan tindakan penagihan pajak atas utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa dan dalam waktu yang bersamaan Wajib Pajak juga mempunyai kelebihan pembayaran pajak. Manfaat secara praktis dapat berguna bagi Jurusita Pajak dan petugas pajak di Seksi Penagihan sebagai pedoman dalam pelaksanaan tugas. Selain itu tentu penelitian ini akan menambah wawasan dan pengalaman penulis secara pribadi, dan dapat menjadi dasar penelitian selanjutnya.

## **2. KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

Cukup banyak peraturan-peraturan antara lain Undang-undang, Peraturan Menteri Keuangan, Keputusan Menteri Keuangan, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak, Surat Direktur Jenderal Pajak yang mengatur mengenai tindakan penagihan

pajak, utang pajak, dan daluwarsa melakukan tindakan penagihan, dimana semua hal tersebut saling berhubungan.

Daluwarsa dapat diartikan dengan lewatnya waktu yang dapat menjadi sebab gugurnya atau hapusnya hak, baik itu untuk menuntut sesuatu maupun untuk melaksanakan sesuatu. Untuk utang pajak tentu dapat diartikan dengan lewatnya waktu menjadi sebab gugurnya atau hapusnya hak untuk melakukan tindakan penagihan pajak terhadap penunggak pajak. Lebih dari seabad yang lalu, piutang-piutang negara yang dapat dihapus dari perhitungan bendaharawan antara lain jika tagihan telah daluwarsa dan tagihan uang pajak yang telah diterima oleh penagih pajak tetapi tidak dipertanggungjawabkan oleh mereka. (Burhanudin Nizam, 2017)

Beberapa Keputusan Menteri Keuangan maupun Surat Direktur Jenderal Pajak pada intinya menjelaskan apa yang akan dilakukan untuk menghindari hilangnya hak menagih negara karena daluwarsa, dengan kata lain negara mengakui apabila telah daluwarsa negara tidak dapat melakukan tindakan apapun sehingga perlu dilakukan tindakan-tindakan untuk mencegah daluwarsa dimaksud agar negara dapat menagih utang pajak tersebut.

### **2.1. Pasal 1 angka (9) UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) tentang penagihan pajak dan utang pajak**

Dalam Pasal 1 angka (9) UU PPSP disebutkan: “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”.

Defenisi mengenai utang pajak penting untuk diketahui karena yang akan ditagih itu adalah utang pajak. Pasal 1 angka (8): “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”.

### **2.2. Pasal 41 ayat (1) UU PPSP tentang daluwarsa**

Masih dalam Undang-undang yang sama melanjutkan Pasal 1 UU PPSP, dalam Pasal 41 ayat (1) UU PPSP disebutkan: “Penagihan pajak tidak dilaksanakan apabila telah daluwarsa sebagaimana diatur dalam Undang-undang dan peraturan daerah”. Dalam penjelasan pasal tersebut penjelasannya “cukup jelas”. Artinya UU PPSP tidak merinci seperti apa “telah daluwarsa” itu, dan pengertian “daluwarsa” sesuai dengan Undang-undang atau Peraturan Daerah. Akan tetapi ditegaskan penagihan pajak tidak dilaksanakan, artinya tindakan penagihan pajak tidak boleh dilakukan oleh Jurusita Pajak apabila telah daluwarsa.

Mungkin maksud pembuat Undang-undang “sebagaimana diatur dalam Undang-undang dan peraturan daerah” adalah diatur dalam Undang-undang untuk pajak pusat dan diatur dalam peraturan daerah untuk pajak daerah. Hal tersebut sesuai dengan ketentuan dalam UU PPSP yang berlaku untuk seluruh pajak baik pajak pusat maupun pajak daerah.

### **2.3. Pasal 22 UU Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (UU KUP) tentang daluwarsa dan tertanggahnya daluwarsa**

UU KUP juga mengatur mengenai daluwarsa yang tentu hal ini berlaku untuk pajak pusat saja, tidak untuk pajak daerah. Justru dalam UU KUP mengatur juga hal-hal yang dapat menanggihkan daluwarsa. Dalam Pasal 22 UU KUP diatur mengenai daluwarsa, isi pasal tersebut adalah:

Ayat (1) Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak, daluwarsa setelah melampaui 5 (lima) tahun dihitung sejak penerbitan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali.

Ayat (2) daluwarsa penagihan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tertangguh apabila:

- a. Diterbitkan Surat Paksa;
- b. Ada pengakuan utang pajak dari Wajib Pajak baik langsung maupun tidak langsung;
- c. Diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5), atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15 ayat (4); atau
- d. Dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Ayat (2) hanyalah syarat agar daluwarsa penagihan pajak tertangguh, jadi belum menjelaskan bagaimana dan seperti apa daluwarsa itu.

### **2.4. Ketentuan dalam Staatblad 1901 dan 1907 tentang piutang-piutang negara yang dapat dihapus**

Dalam Pasal 18 Stbl 1901 No 325 ditentukan bahwa pemerintah menerapkan baik sebagai peraturan umum atau dalam hal tertentu, piutang-piutang negara yang mana dapat dihapus dari perhitungan bendaharawan dan piutang-piutang mana yang harus dibukukan lebih lanjut selama hutang belum kadaluwarsa dan pihak berhutang masih ada. Peraturan umum termaksud menetapkan lima hal dimana penghapusan dapat dilakukan, yakni:

1. jika tagihan telah daluwarsa;
2. jika yang berhutang telah meninggal dunia tanpa meninggalkan harta benda atau ahli waris;
3. bila penagihan dengan perantara pengadilan tidak mungkin memberikan hasil karena yang bersangkutan tidak mampu dan tidak terdapat kesempatan/kemungkinan untuk melakukan pemotongan-pemotongan dari uang yang akan dibayar oleh negara, serta usah untuk menagih dengan jalan damai telah sia-sia atau tidak mungkin untuk melaksanakannya;
4. bila terdapat tagihan uang pajak yang telah diterima oleh penagih pajak tetapi tidak dipertanggungjawabkan oleh mereka;
5. bila tagihan itu mengenai pact yang harus dibayar untuk tanah negara yang disewakan dengan hak erfpact dan tidak dapat ditagih lagi karena hapusnya erfpact itu.

Mengenai tagihan-tagihan termaksud pada No 3 di atas, dilakukan penghapusan dengan pembukuan lebih lanjut karena ada kemungkinan pihak yang bersangkutan

dikemudian hari menjadi mampu lagi, sehingga piutang dapat ditagih kembali. (Burhanudin Nizam, 2017)

## 2.5. Pasal dalam KUHPerdata dan KUHPidana tentang Daluwarsa

Dalam Pasal 1946 Kitab Undang-undang Hukum Perdata (KUHPerdata), daluwarsa adalah suatu keadaan untuk memperoleh sesuatu atau untuk dibebaskan dari suatu perikatan dengan lewatnya waktu tertentu dan syarat yang ditentukan oleh Undang-undang. Terdapat 2 (dua) bentuk utama daluwarsa, yaitu sebagai berikut:

1. daluwarsa memperoleh adalah suatu upaya hukum, dengan lewatnya suatu waktu, dan dengan memenuhi syarat-syarat tertentu yang ditetapkan oleh UU, memperoleh sesuatu benda.
2. daluwarsa membebaskan adalah suatu upaya hukum, dengan lewatnya suatu waktu, dan dengan memenuhi syarat-syarat tertentu yang ditetapkan oleh UU, dibebaskan dari suatu kewajiban.

Dalam perspektif hukum pidana, pada dasarnya semua pelaku tindak pidana harus dituntut di muka sidang pengadilan pidana, akan tetapi secara khusus juga Undang-undang menentukan atau mengatur peniadaan atau penghapusan penuntutan dalam hal-hal tertentu karena daluwarsa. Dalam hubungannya dengan gugurnya hak menuntut, jika suatu tindak pidana telah kadaluwarsa oleh Undang-undang, maka Jaksa kehilangan hak untuk menuntut perkara pidana tersebut walaupun pelaku masih ada.

*Omnes actiones in mundo infra certa tempora habent limitationem*, artinya setiap perkara ada batas waktu untuk diajukan tuntutanannya. Mengapa demikian? Paling tidak ada 2 alasan sebagai dasar argumentasi adanya pranata hukum daluwarsa. Pertama, dari sudut hukum pidana materiil, sudah tidak ada lagi kebutuhan pemidanaan dari masyarakat karena lampainya waktu. Kedua dari sudut hukum pidana formil, dalam hal ini adalah masalah pembuktian kemampuan daya ingat manusia yang terbatas dan keadaan alam yang memungkinkan petunjuk alat bukti lenyap atau tidak mempunyai nilai pembuktian. (Eddy O.S, 2014)

## 2.6. Butir 5 Surat Dirjen Pajak Nomor: S-449/PJ.74/1990 tentang pembetulan dan daluwarsa penagihan pajak

Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-449 Tahun 1990 (yang saat ini sudah tentu tidak berlaku lagi) adalah tentang Pembetulan dengan KP PPh 27 dan Daluwarsa Penagihan Pajak. Dalam butir 5 surat tersebut disebutkan: Sesuai dengan ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 22 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983, penagihan pajak atas pajak yang sudah daluwarsa tidak dapat dilakukan secara paksa, akan tetapi apabila Wajib Pajak telah melakukan pembayaran secara sukarela, pembayaran itu tetap sah dalam arti tidak dapat diminta kembali. Oleh karena itu penagihan pajak hanya dapat dilakukan secara persuasif, pemindahbukuan suatu kelebihan pembayaran pajak untuk pelunasan tunggakan pajak yang sudah daluwarsa hak penagihannya hanya dapat dilakukan dengan persetujuan tertulis dari Wajib Pajak.

Kalau diteliti lebih jauh ketentuan ini sangat jelas bahwa atas utang pajak yang sudah daluwarsa hak penagihannya, pemindahbukuan suatu kelebihan pembayaran pajak (yang dilakukan petugas pajak) untuk pelunasan tunggakan pajak hanya dapat

dilakukan apabila Wajib Pajak setuju dan dengan persetujuan tertulis (bukan hanya lisan). Namun, apabila Wajib Pajak telah melakukan atau terlanjur melakukan pembayaran dengan sukarela, maka pembayaran tersebut dianggap sah sehingga Wajib Pajak tidak dapat meminta kembali pembayaran yang telah dilakukan. Penulis mencantumkan Surat Edaran ini untuk menunjukkan bahwasanya ketentuan mengenai utang pajak yang telah daluwarsa hak penagihannya jelas diatur, yang ditahun-tahun berikutnya hal tersebut sudah menghilang atau tidak diatur dengan jelas.

### **2.7. Angka 2 SE-10/PJ.9/1993 tentang penghitungan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak**

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10 Tahun 1993 tentang Perhitungan Kelebihan Pembayaran Pajak dengan Hutang Pajak, disebutkan terhadap kelebihan pembayaran pajak dapat dilakukan perhitungan dengan hutang pajak yang lain. Perhitungan dilakukan tanpa permohonan atau persetujuan Wajib Pajak yang berhak atas kelebihan pembayaran pajak sesuai Pasal 11 (1) UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP atau atas persetujuan/permohonan Wajib Pajak. Berhubung dalam pelaksanaannya dijumpai beberapa masalah yang menimbulkan keraguan, maka dipandang perlu memberikan penegasan sebagai berikut:

1. perhitungan dilakukan tanpa permohonan atau persetujuan Wajib Pajak yang berhak atas kelebihan pembayaran pajak, perhitungan dilakukan dengan pajak yang terhutang.
2. perhitungan dilakukan berdasarkan permohonan atau persetujuan Wajib Pajak yang berhak atas kelebihan pembayaran pajak dengan pajak yang akan terutang, termasuk pajak dan sanksi administrasi yang sudah diketahui.
3. perhitungan tidak dilakukan apabila pajak yang terutang dalam keadaan daluwarsa penetapan atau penagihannya kecuali jika ada persetujuan/permohonan Wajib Pajak.

Apabila diambil kesimpulan dari Surat Edaran tersebut jelas terlihat bahwa perhitungan dilakukan tanpa permohonan atau persetujuan dari Wajib Pajak yang mempunyai kelebihan pembayaran pajak hanya untuk utang pajak yang masih *outstanding*. Sedangkan untuk utang pajak yang “akan” terutang (belum termasuk utang pajak) dilakukan berdasarkan permohonan dari Wajib Pajak yang mempunyai kelebihan pembayaran pajak. Dan untuk pajak terutang yang dalam keadaan daluwarsa penagihannya, perhitungan tidak boleh dilakukan oleh pegawai pajak kecuali ada persetujuan dari Wajib Pajak yang bersangkutan.

### **2.8. Pasal 1 KMK Nomor: 119/KMK.04/1995**

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 119 Tahun 1995 adalah tentang Tata Cara Penghitungan dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak. Pasal 1 Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 119 penulis cantumkan untuk melihat seperti apa ketentuan yang pernah mengatur mengenai kelebihan pembayaran pajak dan utang pajak. Dalam Pasal 1 KMK tersebut disebutkan: “Kelebihan pembayaran pajak adalah kelebihan yang tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 dan Pasal 17B Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 atau kelebihan pembayaran pajak yang timbul karena surat keputusan

pembetulan, surat keputusan keberatan, putusan banding ataupun karena pembayaran lebih atas utang pajak yang tercantum pada Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan". Utang pajak adalah utang pajak atas nama Wajib Pajak atau Kantor cabangnya yang tercantum pada Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan yang belum daluwarsa dan pajak lainnya yang sudah terutang.

Mengenai utang pajak, pada Keputusan Menteri Keuangan Nomor 119 Tahun 1995 masih tercantum kata-kata "yang belum daluwarsa". Keputusan Menteri Keuangan ini masih tetap dicantumkan agar dapat diketahui bahwa dulunya ketentuan mengenai utang pajak yang telah daluwarsa hak penagihannya cukup jelas diatur, yang pada masa kemudian hal tersebut sudah tidak diatur lagi dengan jelas.

### **2.9. Pasal 1 angka (3) dan Pasal 2 angka (1) dan (2) KMK.538/KMK.04/2000 tentang Tatacara penghitungan dan pengembalian kelebihan pembayaran pajak**

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 538 Tahun 2000 adalah tentang Tata Cara Penghitungan dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak. Dalam Keputusan Menteri Keuangan diatur mengenai utang pajak dan apa yang seharusnya dilakukan oleh petugas pajak terhadap Penanggung Pajak apabila atasnya ada kelebihan pembayaran pajak juga. Disebutkan dalam Pasal 1 angka 3, 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.

Dalam Pasal 2 angka 1 disebutkan: Kelebihan pembayaran pajak harus diperhitungkan terlebih dahulu dengan utang pajak, baik di pusat maupun di cabang-cabangnya. Atas dasar persetujuan Wajib Pajak yang berhak atas kelebihan pembayaran pajak, kelebihan tersebut dapat diperhitungkan dengan pajak yang akan terutang atau dengan utang pajak atas nama Wajib Pajak lain.

Pada tahun 2000 sudah mulai terlihat perubahan mengenai utang pajak, yakni yang sebelumnya pada Keputusan Menteri Keuangan No 119 Tahun 1995 masih ada kata-kata "yang belum daluwarsa", akan tetapi pada Keputusan Menteri Keuangan No 538 Tahun 2000 hal tersebut sudah tidak ada lagi, hal ini dimaknai sebagian besar petugas pajak bahwa perlakuan atas utang pajak tidak dibedakan antara yang belum daluwarsa maupun yang telah daluwarsa, perlakuannya sama.

### **2.10. Peraturan Menteri Keuangan RI: Nomor 244/PMK.03/2015 tentang Tatacara penghitungan dan pengembalian kelebihan pembayaran pajak**

Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 244 Tahun 2015 adalah tentang Tata Cara Penghitungan dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak. Pasal 1 angka (4) disebutkan: 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.

Pasal 5 angka (1) disebutkan kelebihan pembayaran pajak harus diperhitungkan terlebih dahulu dengan Utang Pajak yang diadministrasikan di KPP Domisili dan/atau KPP Lokasi, sebagaimana tercantum dalam antara lain:

- a. Surat Tagihan Pajak
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Keberatan, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, untuk masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak 2007 dan sebelumnya dan tahun pajak 2008 dan sesudahnya;
- c. Surat Pemberitahuan Pajak Terutang, Surat Ketetapan Pajak PBB, atau Surat Tagihan Pajak PBB;

Dalam Pasal 7 disebutkan “penghitungan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak dan/atau pajak yang akan terutang ditindaklanjuti dengan kompensasi ke Utang Pajak dan/atau pajak yang akan terutang”. Dalam hal tidak ada Utang Pajak dan/atau pajak yang akan terutang, seluruh kelebihan pembayaran pajak dikembalikan kepada Wajib Pajak yang bersangkutan. Kompensasi ke Utang Pajak dan/atau pajak yang akan terutang dilakukan melalui potongan SPMKP.

Dalam Peraturan Menteri Keuangan ini jelas seluruh utang pajak (tidak dibedakan antara yang sudah daluwarsa maupun yang belum daluwarsa, harus langsung dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajak.

#### **2.11. Surat Dirjen Pajak Nomor: S-172/PJ.08/2016 tentang koordinasi rencana pencairan restitusi pajak dengan KPPN**

Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-172 Tahun 2016 adalah tentang Koordinasi Rencana Pencairan Restitusi Pajak dengan KPPN. Dalam surat tersebut pada angka 1 disebutkan: diingatkan kembali bahwa sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 244/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak, kelebihan pembayaran pajak harus diperhitungkan terlebih dahulu dengan utang pajak yang diadministrasikan di KPP domisili dan/atau KPP lokasi. Jika setelah dilakukan perhitungan dengan utang pajak masih terdapat sisa kelebihan pembayaran pajak, atas permohonan Wajib Pajak, sisa kelebihan pembayaran pajak tersebut dapat diperhitungkan dengan: a. Pajak yang akan terutang atas nama Wajib Pajak yang menerima kelebihan pembayaran pajak; dan/atau b. Utang pajak dan/atau pajak yang akan terutang atas nama Wajib Pajak lain.

Poin yang dapat dikritisi adalah kalimat “kelebihan pembayaran pajak harus diperhitungkan terlebih dahulu dengan utang pajak yang diadministrasikan di KPP domisili dan/atau KPP lokasi”. Tidak terdapat kata utang pajak yang telah daluwarsa, sehingga dimaknai semua utang pajak yang diadministrasikan di KPP baik KPP Domisili maupun KPP Lokasi, baik yang telah daluwarsa hak untuk melakukan penagihan pajak maupun yang belum daluwarsa. Seperti diketahui selama belum ada Surat Keputusan Tentang Penghapusan Piutang Pajak yang diterbitkan oleh Menteri Keuangan, maka semua utang pajak masih harus tetap diadministrasikan.

### 3. METODOLOGI PENELITIAN

Metode penelitian ini adalah penelitian hukum normatif dengan pendekatan kasus dan ketentuan. Terdapat instrumen atau alat pengumpul data yang digunakan, yaitu berupa jawaban atas pertanyaan yang dituangkan dalam bentuk post it dari 105 orang responden yang terdiri dari 60 KPP. Untuk mendukung pengumpulan data dalam penulisan ini, maka penulis juga melakukan wawancara sepintas (tidak mendalam). Data lain diperoleh seperti Undang-undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, Surat Edaran Dirjen Pajak, Surat Dirjen Pajak, dll. Dalam kaitannya dengan penelitian hukum normatif, digunakan pendekatan kasus dan yang ditanyakan adalah apa yang dilakukan petugas pajak di lapangan apabila ditemukan fakta atas Wajib Pajak yang mempunyai utang pajak sekaligus mempunyai kelebihan pembayaran pajak.

Pendekatan kasus atau case approach dapat digunakan pada penelitian yang dilakukan oleh kalangan praktisi maupun kalangan teoritis atau akademisi. Pendekatan kasus dapat digunakan oleh peneliti jika permasalahan penelitiannya mempermasalahkan kekosongan atau kekaburan norma dalam penerapannya oleh hakim. (I Made Pasek, 2016)

### 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

#### 1. TEMUAN DAN PEMBAHASAN

Kondisi norma yang layak dijadikan permasalahan penelitian hukum normatif antara lain “kemungkinan peraturan perundang-undangan telah tersedia namun rumusan kata atau kalimatnya kurang jelas sehingga menimbulkan kekaburan pengertian-pengertian. Kondisi norma yang demikian disebut sebagai kekaburan norma. Bila ini terjadi yakni berupa kekaburan norma, maka rencana pemecahan permasalahan hukumnya harus menggunakan teknik interpretasi yang merupakan salah satu teknik yang bisa digunakan dalam memberikan kejelasan aturan hukum tertentu. Dalam ilmu hukum teknik interpretasi tidak bisa dihindarkan disebabkan keterbatasan kemampuan bahasa yang tidak sepenuhnya mampu menuangkan totalitas pemikiran/gagasan pembentuk hukum ketika membuat suatu aturan hukum tertulis. Ini adalah merupakan cacat bawaan dari hukum tertulis. (I.Made Pasek, 2016)

#### **Penagihan Pajak**

Tugas Jurusita Pajak adalah melakukan penagihan pajak. Tindakan penagihan pajak dilakukan Jurusita Pajak terhadap Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang mempunyai utang pajak yang belum lunas. Sebenarnya tanpa pandang bulu Jurusita Pajak harus melakukan tindakan penagihan pajak apabila ditemukan Wajib Pajak yang sudah memenuhi kriteria untuk ditagih. Adapun definisi penagihan pajak yang diatur dalam Pasal 1 angka (9) Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa yakni: “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”.

Namun dalam Pasal 41 UU PPSP lebih dijelaskan tentang pengecualian penagihan pajak apabila telah daluwarsa. Bunyi Pasal tersebut adalah “penagihan pajak tidak dilaksanakan apabila telah daluwarsa.....dst”.

### **Daluwarsa**

Dalam keseharian kita apabila mendengar kata daluwarsa, langsung berasumsi tentang sesuatu yang tidak layak atau tidak boleh lagi dipergunakan atau dimakan. Beberapa istilah untuk tanggal kadaluwarsa atau “expiration” sering disingkat “exp” artinya produk akan tidak layak dikonsumsi lagi setelah melewati tanggal ini, sebaiknya makanan langsung dibuang. Ini merupakan tanggal yang berkaitan dengan keamanan pangan, biasanya tercantum dalam makanan kaleng atau kemasan.

Daluwarsa dapat diartikan dengan lewatnya waktu yang dapat menjadi sebab gugurnya atau hapusnya hak, baik itu untuk menuntut sesuatu maupun untuk melaksanakan sesuatu. Untuk utang pajak tentu dapat diartikan dengan lewatnya waktu menjadi sebab gugurnya atau hapusnya hak untuk melakukan tindakan penagihan pajak terhadap penunggak pajak. Setiap perikatan, termasuk juga utang pajak pada waktunya akan berakhir, dan berakhirnya ini pertama-tama disebabkan oleh pembayaran. Mengenai cara lainnya yang mengakibatkan berakhirnya utang pajak selain kompensasi, pembebasan, dan penghapusan adalah daluwarsa. Soal daluwarsa sebagai satu sebab berakhirnya utang pajak, secara umum diatur dalam Stbl 82/280. Dari bunyi ordonansi-ordonansi yang ada pada kita dapat disimpulkan bahwa daluwarsa ini hanya ditujukan kepada penagihan pajak saja. Walaupun seadainya demikian, namun ketetapan pajak yang sewaktu-waktu dapat dikeluarkan itu (karena tidak pernah daluwarsa) toh tidak punya arti yang praktis karena fiskus tidak dapat menagih utang pajaknya apalagi secara paksa. Pembayaran tersebut fiskus hanya dapat memperolehnya jika Wajib Pajak “berkenan” membayar “uang pembasuh batin” secara sukarela saja. (R. Santoso, 1991).

### **Daluwarsa utang pajak atau penagihan pajak**

Saat daluwarsa penagihan pajak perlu ditetapkan untuk memberi kepastian hukum kapan utang pajak tersebut tidak dapat ditagih lagi. Demikian pula halnya bagi berakhirnya utang pajak karena berbagai sarana hukum yang tersedia dalam UU Pajak.

UU KUP maupun UU pajak lainnya menetapkan berbagai cara yang dilakukan untuk mengakhiri utang pajak, misalnya pembayaran, pembayaran dengan cara lain, kompensasi, peniadaan, pembebasan, dan kedaluwarsa. Wewenang untuk melakukan penagihan pajak berada pada negara yang diwakili oleh pejabat pajak yang mengelola pajak negara maupun yang mengelola pajak daerah. Wewenang untuk menagih pajak mempunyai jangka waktu tertentu sebagai bentuk kepastian hukum yang tidak boleh diabaikan atau dikesampingkan. Apabila wewenang penagihan pajak telah terlampaui jangka waktu yang ditentukan, pejabat pajak tersebut tidak lagi berwenang melakukan penagihan pajak karena telah kedaluwarsa. Oleh karena itu kedaluwarsa juga merupakan salah satu cara untuk berakhirnya utang pajak yang dimiliki Wajib Pajak. Utang pajak dikategorikan

sebagai kedaluwarsa jika telah lewat jangka waktu penagihannya sebagaimana yang ditentukan dalam Undang-undang pajak yang bersangkutan. (M.Djafar S, 2007)

### **Kelebihan pembayaran pajak atau Restitusi pajak**

Pengembalian kelebihan pembayaran pajak atau restitusi merupakan sarana hukum yang dapat digunakan Wajib Pajak untuk memohon pengembalian kelebihan pembayaran pajak. Apabila Wajib pajak yang mempunyai kelebihan pembayaran pajak meminta agar Direktorat Jenderal Pajak mengembalikan kelebihannya tersebut, maka Direktorat Jenderal Pajak wajib mengembalikan kelebihan dimaksud dengan terlebih dahulu mengurangi dengan utang pajak Wajib Pajak apabila Wajib Pajak yang bersangkutan mempunyai utang pajak.

Dalam beberapa ketentuan seperti Peraturan Menteri Keuangan, Surat Edaran, maupun Surat Dirjen Pajak sebelum tahun 2000 telah disebutkan secara jelas utang pajak seperti apa yang tidak dapat langsung dikurangkan maupun utang pajak yang langsung dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajak.

Namun sesudah tahun 2000 dalam peraturan-peraturan tentang kelebihan pembayaran pajak, sudah tidak disebutkan lagi secara jelas utang pajak seperti apa yang dapat dikurangkan, apakah seluruh utang pajak atau hanya utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan belum daluwarsa saja yang harus langsung dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajak Wajib Pajak. Apabila diperoleh sisa (hasil pengurangan antara kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak) maka sisa inilah yang akan dikembalikan kepada Wajib Pajak yang meminta pengembalian kelebihan pembayaran pajak atau restitusi tersebut. Ketentuan ini antara lain diatur dalam KMK.538/KMK.04/2000, Nomor 244/PMK.03/2015, Surat Dirjen Pajak Nomor: S-172/PJ.08/2016.

Dalam Undang-undang Pajak Daerah juga diatur mengenai kelebihan pembayaran pajak, yang menurut penulis cukup jelas diatur. Pasal 13 ayat (1) UU PDRD, disebutkan: piutang pajak yang telah daluwarsa dapat dilakukan penghapusan. Sedangkan dalam Pasal 14 ayat (5) dijelaskan: apabila Wajib Pajak mempunyai utang pajak, kelebihan pembayaran pajak tersebut langsung diperhitungkan untuk melunasi terlebih dahulu utang pajak tersebut. Terakhir dalam Pasal 15 disebutkan: apabila kelebihan pembayaran pajak diperhitungkan dengan utang pajak lainnya sebagaimana dimaksud Pasal 14 ayat (5), pembayaran dilakukan dengan cara pemindahbukuan dan bukti pemindahbukuan juga berlaku sebagai bukti pembayaran.

### **Fakta di lapangan**

Tidak semua Wajib Pajak yang mempunyai utang pajak sekaligus juga dalam waktu yang bersamaan mempunyai kelebihan pembayaran pajak atau Restitusi pajak. Akan tetapi kemungkinan tersebut pasti ada dimana terdapat Wajib Pajak yang mempunyai utang pajak sekaligus mempunyai kelebihan pembayaran pajak dan mengajukan restitusi. Apa yang dilakukan para aparat pegawai pajak sehubungan dengan tugas-tugasnya dalam melayani Wajib Pajak yang mengajukan restitusi pajak atau yang mempunyai kelebihan pembayaran pajak antara lain:

1. Terdapat Kantor Pelayanan Pajak yang langsung mengurangi utang pajak yang (walaupun) hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa. Hal ini dilakukan Kantor Pelayanan Pajak dengan pendapat bahwa hak untuk melakukan

penagihan pajak saja yang daluwarsa sementara utang pajak tidak ada yang daluwarsa sehingga apabila ada kelebihan pembayaran pajak, utang pajak dimaksud sama kedudukannya dengan utang pajak yang lain (yang belum daluwarsa hak untuk melakukan penagihan) sehingga langsung dikurangkan. Menurut KPP hak untuk melakukan penagihan pajak seperti memberitahukan Surat Paksa, melaksanakan penyitaan, dll saja yang daluwarsa, sementara perihal langsung mengurangkan utang pajak dengan kelebihan pembayaran pajak bukan bagian dari penagihan pajak. Lumayan banyak atau hampir semua KPP melakukan hal ini.

2. Ada beberapa (tidak banyak) Kantor Pelayanan Pajak yang apabila menemukan utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa tidak mengurangkannya dengan kelebihan pembayaran pajak dengan alasan hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa, sama dengan utang pajak telah daluwarsa jadi KPP tidak dapat melakukan tindakan apapun termasuk mengurangkan utang pajak dengan kelebihan pembayaran pajak.
3. Ada juga (3 kantor) Kantor Pelayanan Pajak yang tidak langsung mengurangkan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa, namun terlebih dahulu menanyakan kepada Wajib Pajak apakah Wajib Pajak mau/rela atas utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa dimaksud dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajaknya. Apabila Wajib Pajak setuju (bisa tertulis atau cukup lisan saja) maka petugas pajak mengurangkan utang pajak dimaksud dengan kelebihan pembayaran pajaknya. Hal ini sesuai dengan Surat Dirjen Pajak Nomor: S-449/PJ.74/1990 sebagaimana telah disebutkan sebelumnya.
4. Ada (2 kantor) Kantor Pelayanan Pajak yang langsung mengurangkan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa, namun apabila Wajib Pajak melakukan protes maka kelebihan pembayaran pajak yang sebelumnya telah dikurangkan tersebut dikembalikan lagi kepada Wajib Pajak yang bersangkutan.

Untuk poin 1, 2, 3, dan 4 Informasi ini diperoleh dari peserta Pendidikan dan Pelatihan (Diklat) Jurusita Pajak selama tahun 2018 yang diadakan di Pusdiklat Pajak, Balai Diklat Keuangan Makasar, Balai Diklat Keuangan Pekanbaru, Balai Diklat Keuangan Medan, dan Balai Diklat Keuangan Palembang. (Jawaban dari peserta diklat yang dituangkan dalam post it masih ada)

Lembaga Daluwarsa juga dikenal dalam Undang-undang yang berkaitan dengan perpajakan baik pajak pusat maupun pajak daerah. Apabila Wajib pajak yang mempunyai kelebihan pembayaran pajak meminta agar Direktorat Jenderal Pajak mengembalikan kelebihannya tersebut, maka Direktorat Jenderal Pajak wajib mengembalikan kelebihan dimaksud dengan terlebih dahulu mengurangkan dengan utang pajak Wajib Pajak apabila Wajib Pajak tersebut mempunyai tunggakan pajak/utang pajak. Dalam beberapa ketentuan memang tidak disebutkan secara jelas utang pajak seperti apa yang dapat dikurangkan, apakah seluruh utang pajak atau hanya utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan belum daluwarsa saja yang harus langsung dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajak Wajib Pajak. Setelah diperoleh sisa maka sisa inilah yang akan dikembalikan kepada Wajib Pajak yang meminta pengembalian kelebihan pembayaran pajak atau restitusi tersebut.

Menurut pendapat penulis, lembaga daluwarsa harus tetap ada dan dijamin Undang-undang keberadaan dan keberlakuannya. Surat Dirjen Pajak Tahun 1996

kepada salah satu KPP yang ada (KPP menerbitkan Surat Paksa atas utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa) disebutkan Surat Paksa yang telah disampaikan kepada Wajib Pajak harus dibatalkan dan kompensasi kelebihan pembayaran pajak dengan tunggakan pajak tidak dapat dibenarkan kecuali ada persetujuan terlebih dahulu dari Wajib Pajak. Dalam Surat Edaran Dirjen Pajak tentang pencegahan daluwarsa penagihan pajak juga disebutkan daluwarsa penagihan pajak tidak dapat dicegah dengan jalan mengeluarkan Surat Tegoran saja. Sehubungan dengan penagihan pajak dengan Surat Paksa tidak dapat dilakukan terhadap tunggakan pajak yang sudah daluwarsa penagihannya, maka diingatkan kembali...dst.

Namun dalam peraturan yang terbaru (PMK Tahun 2018) mengenai utang pajak yang hak melakukan penagihan telah daluwarsa, sudah tidak diketemukan lagi kata "daluwarsa". Dalam Pasal 12 ayat (1) disebutkan 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. Artinya seluruh utang pajak yang diadministrasikan baik yang hak untuk melakukan penagihan belum daluwarsa maupun atas utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa. Ketidakjelasan utang pajak yang bagaimana inilah yang menimbulkan perbedaan pendapat di lapangan sehingga akibat perbedaan penafsiran atau pendapat ini yang nantinya berlanjut kepada tindakan selanjutnya apabila Wajib Pajak mempunyai kelebihan pembayaran pajak.

Seharusnya utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan pajak telah daluwarsa tidak boleh dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajak, karena apabila masih bisa dikurangkan berarti tidak ada perbedaan antara yang belum daluwarsa dan yang telah daluwarsa. Kalau memang tidak ada perbedaan antara yang belum daluwarsa dan yang telah daluwarsa, mengapa harus dicantumkan dalam beberapa Undang-undang maupun peraturan perpajakan lainnya 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 untuk menghindari hilangnya hak menetapkan dan hak menagih negara karena daluwarsa penetapan pajak maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak diharapkan agar...dst. Surat ini merupakan instruksi Direktur Jenderal Pajak untuk menghindari hilangnya hak menagih negara karena daluwarsa, dengan kata lain negara mengakui apabila telah daluwarsa penagihan pajak, negara tidak dapat melakukan tindakan apapun sehingga perlu dilakukan tindakan-tindakan seperti yang disebutkan di atas agar negara tetap dapat menagih.

Peraturan yang terbaru mengenai daluwarsa diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 43 Tahun 2018 tentang Kebijakan Akuntansi Penghapusbukuan Piutang Pajak Yang Telah Daluwarsa. Dalam Pasal 1 disebutkan: Piutang pajak yang telah daluwarsa tidak memiliki hak tagih sehingga tidak memenuhi kriteria pengakuan aset...dst. Ketentuan ini secara tidak langsung menyebutkan bahwa piutang pajak dimana hak melakukan penagihan pajak telah daluwarsa sama dengan piutang pajak yang telah daluwarsa.

Akan tetapi ketentuan ini juga kontradiktif dengan ketentuan yang lain, disatu ketentuan mengatur mengenai utang pajak yang daluwarsa, akan tetapi ketentuan lain yang masih berlaku juga hanya mencantumkan utang pajak saja tanpa embel-embel yang telah daluwarsa

Dalam banyak peraturan, lembaga daluwarsa masih dikenal dan diakui baik dalam ketentuan perdata maupun pidana. Memang ada juga Undang-undang yang tidak mengenal lembaga daluwarsa dalam pasal-pasalnya seperti Undang-undang Anti Korupsi yang berbeda dengan Undang-undang Pidana yang masih mengenal lembaga daluwarsa. Undang-undang Anti Korupsi tentu berbeda dengan Undang-undang Perpajakan apalagi bila dikaitkan dengan asas hukum Litis Finiri Oportet yang pada intinya menyatakan bahwa setiap perkara harus ada akhirnya. Asas Litis Finiri Oportet tentu dapat memberikan dan menjamin kepastian hukum kepada masyarakat begitu juga kepada petugas pajak sehingga tidak lagi timbul keraguan penafsiran dalam menyelesaikan kelebihan pembayaran pajak atau restitusi pajak yang diajukan Wajib Pajak.

Berdasarkan data dan ketentuan yang ada, walaupun secara fakta lebih banyak KPP yang langsung mengurangkan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak (tanpa melihat daluwarsa atau tidak), namun penulis tetap berpendapat bahwa utang pajak yang telah daluwarsa tetap tidak perlu atau tidak boleh dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajaknya kecuali sudah mendapat persetujuan dari Wajib Pajak yang bersangkutan. Kebetulan pendapat penulis sama dengan pendapat seorang aparat di Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan dimana penulis sempat berbincang-bincang dan mengakui fakta di lapangan terjadi perbedaan perlakuan atas persoalan yang sama antar KPP yang ada. Penulis berharap dalam rencana perubahan ketentuan penagihan yang akan diberlakukan hal ini akan diatur dengan jelas dan mengakomodir pendapat penulis.

## 5. KESIMPULAN

Ada kalanya walaupun peraturan telah diatur dengan jelas atau belum begitu jelas, maka dalam penerapannya bisa berbeda penafsiran atau pendapat. Karena hanya tertulis utang pajak, dapat menimbulkan pendapat yang berbeda dan selanjutnya akan berdampak pada perlakuan yang berbeda pula. Sebenarnya Undang-undang perpajakan sudah jelas mengatur utang pajak yang telah daluwarsa tidak dapat dilakukan tindakan penagihan pajak.

Daluwarsa dapat diartikan dengan lewatnya waktu yang dapat menjadi sebab gugurnya atau hapusnya hak, baik itu untuk menuntut sesuatu maupun untuk melaksanakan sesuatu. Untuk utang pajak tentu dapat diartikan dengan lewatnya waktu menjadi sebab gugurnya atau hapusnya hak untuk melakukan tindakan penagihan pajak terhadap penunggak pajak, termasuk melakukan tindakan yang langsung mengurangkan utang pajak yang telah daluwarsa terhadap kelebihan pembayaran pajak atau restitusi pajak.

Terdapat Kantor Pelayanan Pajak yang langsung mengurangkan utang pajak yang (walaupun) hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa. Hal ini dilakukan Kantor Pelayanan Pajak dengan pendapat bahwa hak untuk melakukan penagihan pajak saja yang daluwarsa sementara utang pajak tidak ada yang daluwarsa sehingga apabila ada kelebihan pembayaran pajak, utang pajak dimaksud sama kedudukannya dengan utang pajak yang lain (yang belum daluwarsa hak untuk melakukan penagihan) sehingga langsung dikurangkan.

Ada beberapa (tujuh kantor) Kantor Pelayanan Pajak yang apabila menemukan utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa tidak mengurangkannya dengan kelebihan pembayaran pajak dengan alasan hak untuk

melakukan penagihan telah daluwarsa, jadi KPP tidak dapat melakukan tindakan apapun walaupun Wajib Pajak mempunyai kelebihan pembayaran pajak.

Ada juga Kantor Pelayanan Pajak (tiga kantor) yang tidak langsung mengurangi kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa namun terlebih dahulu menanyakan kepada Wajib Pajak apakah Wajib Pajak mau/rela atas utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa dimaksud dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajaknya. Apabila Wajib Pajak setuju (bisa tertulis atau cukup lisan saja) maka petugas pajak mengurangi utang pajak dimaksud dengan kelebihan pembayaran pajaknya.

Ada lagi Kantor Pelayanan Pajak (2 kantor) yang langsung mengurangi kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa, namun apabila Wajib Pajak protes maka kelebihan pembayaran pajak yang sebelumnya telah dikurangkan tersebut dikembalikan lagi kepada Wajib Pajak yang bersangkutan. Dan apabila tidak komplain maka KPP tidak mengembalikan utang pajak yang telah dikurangkan tersebut.

Lembaga daluwarsa harus tetap ada dan dijamin Undang-undang keberadaan dan keberlakuannya. Surat Dirjen Pajak Tahun 1996 kepada salah satu KPP yang ada (KPP menerbitkan Surat Paksa atas utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa) disebutkan Surat Paksa yang telah disampaikan kepada Wajib Pajak harus dibatalkan dan kompensasi kelebihan pembayaran pajak dengan tunggakan pajak tidak dapat dibenarkan kecuali ada persetujuan terlebih dahulu dari Wajib Pajak.

Dalam peraturan yang terbaru (PMK Tahun 2018) mengenai utang pajak yang hak melakukan penagihan telah daluwarsa, sudah tidak ditemukan lagi kata "daluwarsa". Artinya seluruh utang pajak yang diadministrasikan baik yang hak untuk melakukan penagihan belum daluwarsa maupun atas utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan telah daluwarsa. Ketidakjelasan utang pajak yang bagaimana inilah yang menimbulkan perbedaan pendapat di lapangan sehingga akibat perbedaan penafsiran atau pendapat ini yang nantinya berlanjut kepada tindakan selanjutnya apabila Wajib Pajak mempunyai kelebihan pembayaran pajak.

Seharusnya utang pajak yang hak untuk melakukan penagihan pajak telah daluwarsa tidak boleh dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajak, karena apabila masih bisa dikurangkan berarti tidak ada perbedaan antara yang belum daluwarsa dan yang telah daluwarsa. Hal ini diperkuat dengan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-411/PJ.02/2016 tentang Penegasan Penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP), pada butir b disebutkan untuk menghindari hilangnya hak menetapkan dan hak menagih negara karena daluwarsa penetapan pajak. Surat ini merupakan instruksi Direktur Jenderal Pajak untuk menghindari hilangnya hak menagih negara karena daluwarsa, dengan kata lain negara mengakui apabila telah daluwarsa penagihan pajak, negara tidak dapat melakukan tindakan apapun sehingga perlu dilakukan tindakan-tindakan seperti yang disebutkan di atas agar negara tetap dapat menagih.

Dalam hukum dikenal asas hukum Litis Finiri Oportet yang pada intinya menyatakan bahwa setiap perkara harus ada akhirnya. Asas Litis Finiri Oportet tentu dapat memberikan dan menjamin kepastian hukum kepada masyarakat begitu juga kepada petugas pajak sehingga tidak lagi timbul keragu-raguan penafsiran dalam menyelesaikan kelebihan pembayaran pajak atau restitusi pajak yang diajukan Wajib Pajak.

Berdasarkan data dan ketentuan yang ada, walaupun secara fakta lebih banyak KPP yang langsung mengurangkan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak (tanpa melihat daluwarsa atau tidak), seharusnya utang pajak yang telah daluwarsa tidak perlu atau tidak boleh dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajaknya kecuali sudah mendapat persetujuan dari Wajib Pajak yang bersangkutan.

## 6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Penulis menyadari belum maksimal melakukan penelitian langsung ke lapangan (KPP), namun telah menanyakan secara langsung kepada petugas pajak apa yang dilakukan Kantor Pelayanan Pajak apabila ditemukan Wajib Pajak sebagai Penunggak Pajak yang sekaligus pada saat yang sama juga mempunyai kelebihan pembayaran pajak. Saat ini memang penulis hanya membagi secara garis besar saja dimana ada empat hal (perlakuan) yang dilakukan di Kantor Pelayanan Pajak. Apabila suatu saat memungkinkan, penulis sendiri atau peneliti selanjutnya diharapkan terjun langsung mendata ke Kantor Pelayanan Pajak mana saja yang melakukan empat perlakuan dimaksud. Kantor Pelayanan Pajak yang langsung mengurangkan utang pajak yang telah daluwarsa dengan kelebihan pembayaran pajak. Kantor Pelayanan Pajak yang tidak mengurangkan utang pajak yang telah daluwarsa dengan kelebihan pembayaran pajak. Kantor Pelayanan Pajak yang tidak langsung mengurangkan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak yang telah daluwarsa namun terlebih dahulu menanyakan kepada Wajib Pajak apakah Wajib Pajak mau/rela atas utang pajak yang telah daluwarsa dimaksud dikurangkan dengan kelebihan pembayaran pajaknya serta Kantor Pelayanan Pajak yang langsung mengurangkan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak yang telah daluwarsa, namun apabila Wajib Pajak protes maka kelebihan pembayaran pajak dikembalikan lagi kepada Wajib Pajak yang bersangkutan.

## DAFTAR PUSTAKA

1. Republik Indonesia. 2009. *Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009*. Lembaran Negara Tahun 2009 Nomor 62, dan Tambahan Lembaran Negara Nomor 4999.
2. Republik Indonesia. 2000. *Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*. Lembaran Negara Tahun 2000 Nomor 129, dan Tambahan Lembaran Negara Nomor 39987.
3. Republik Indonesia. 2014. *Undang-undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan*. Lembaran Negara Tahun 2014 Nomor 292, dan Tambahan Lembaran Negara Nomor 5601.
4. Raharjo, Satjipto. 2006. *Ilmu Hukum*, Cetakan VI, Penerbit PT Citra Aditya Bakti, Bandung.
5. Burhanuddin, Nizam. 2017. *Hukum Keuangan Negara*, Cetakan II, Penerbit Total Media, Jakarta.

6. Nurmantu, Safri. 2005. *Pengantar Perpajakan*, Edisi Ketiga, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, Jakarta.
7. Ritonga, Anshari. 2017. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak dan Perpajakan Indonesia*, Penerbit Pustaka El Manar, Jakarta.
8. Hiariej, Eddy.O.S. 2014. *Prinsip-prinsip Hukum Pidana*, Penerbit Cahaya Atma Pustaka, Jogjakarta
9. Santoso, Brotodiharjo. 1991. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Edisi ketiga, Penerbit PT Eresco Bandung.
10. Pasek, Made Diantha. 2016. *Metodologi penelitian hukum normatif dalam justifikasi teori hukum*, Prenada Media Group, Jakarta.
11. Saidi, M Djafar. 2007. *Pengantar Hukum Perpajakan Indonesia*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta.
12. Kamus Besar Bahasa Indonesia
13. Kitab Undang-undang Hukum Pidana
14. Kitab Undang-undang Hukum Perdata
16. Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000 tentang Tatacara Penyitaan dalam rangka penagihan pajak dengan Surat Paksa.
17. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 244/PMK.03/2015 tentang Tatacara penghitungan dan pengembalian kelebihan pembayaran pajak
18. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 119/KMK.04/1995 tentang Tatacara penghitungan dan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.
19. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 538/KMK.04/2000 tentang Tatacara penghitungan dan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.
20. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 10/PJ.9/1993 tentang Penghitungan kelebihan pembayaran pajak dengan utang pajak
21. Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-449/PJ.74/1990 tentang Pembetulan dan deluwersa penagihan pajak.
22. Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-172/PJ.08/2016 tentang Koordinasi rencana pencairan restitusi pajak dengan KPPN.