

# **Konstitusionalitas Pelunasan Utang Pajak Perusahaan Pailit Berdasarkan Putusan Pengadilan**

## ***Constitutionality of Payment of Tax Debt of Bankrupt Companies Based on Court Decision***

**Manahan MP Sitompul**

Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia  
Jl. Medan Merdeka Barat Nomor 6 Jakarta  
E-mail : manahan@mkri.id

Naskah diterima: 25/11/2021 revisi: 10/12/2021 disetujui: 15/12/2021

### **Abstrak**

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 41/PUU-XVIII/2020 menyatakan bahwa Ditetapkannya pengurus sebagai wakil dari suatu wajib pajak berbentuk badan tentunya bertujuan untuk menjamin kepastian bahwa tindakan suatu badan hukum dapat dimintai pertanggungjawaban, setara dengan dijaminnya hak suatu badan hukum untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu demi kepentingan badan hukum dimaksud (yang notabene kepentingan demikian berujung pada kepentingan pengurus dan pemegang saham). Pengurus menjadi pihak utama yang dimintai pertanggungjawaban atas perbuatan/tindakan suatu badan hukum karena memang dalam keseharian pengurus yang menjalankan atau mengoperasikan badan hukum. Pembebanan tanggung jawab suatu badan hukum (yang tidak dapat bertindak apa-apa tanpa bantuan manusia) kepada seorang atau sekelompok pengurus bukanlah hal yang bertentangan dengan UUD 1945. Demikian pula dalam hal kewajiban perpajakan perusahaan, bahwa ketentuan yang membebaskan penyelesaian kewajiban perpajakan suatu badan

(utang pajak perusahaan pailit) kepada pengurus badan yang diwakili oleh kurator adalah bersesuaian dengan UUD 1945. Persesuaian norma Pasal 32 ayat (2) UU KUP dengan norma UUD 1945 terutama dalam hal memberikan perlindungan dan kepastian hukum yang adil kepada semua pihak yang berinteraksi dengan badan hukum, termasuk Pemohon yang menjadi pengurus badan hukum, sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Salah satu wujud hak pihak lain yang berinteraksi dengan badan hukum adalah hak negara untuk menerima pembayaran pajak dari suatu badan hukum tertentu melalui pihak atau orang yang bertindak sebagai pengurus badan hukum tersebut. Artikel ini membahas mengenai konstitusionalitas pelunasan utang pajak terhadap perusahaan yang dinyatakan pailit oleh putusan pengadilan.

**Kata Kunci:** Pelunasan Utang Pajak, Perusahaan Pailit, Putusan Pengadilan

### **Abstract**

*The decision of the Constitutional Court Number 41/PUU-XVIII/2020 states that the appointment of the management as a representative of a taxpayer in the form of an entity aims to guarantee certainty that the actions of a legal entity can be held accountable, equivalent to the guarantee of the right of a legal entity to do or not to do something for the sake of the legal entity in question (which incidentally ends up in the interests of the management and shareholders). The management is the main party who is held accountable for the actions/actions of a legal entity because the management operates it in a daily basis. The imposition of responsibilities of a legal entity (which cannot do anything without human assistance) to a person or group of management is not contrary to the 1945 Constitution. Likewise in the case of corporate tax obligations, the provisions that impose the settlement of an entity's tax obligations (debts) bankrupt company tax) to the management of the agency represented by the curator is in accordance with the 1945 Constitution. In accordance to Article 32 paragraph (2) of the KUP Law with the norms of the 1945 Constitution, especially in terms of providing protection and fair legal certainty to all parties interacting with legal entities, including the Applicant who is the administrator of the legal entity, as guaranteed by Article 28D paragraph (1) of the 1945 Constitution. One form of the rights of the parties that interacts with legal entities is the right of the state to receive payment of taxes from a certain legal entity through a party or person acting as the administrator of the legal entity. This article discusses the constitutionality of paying tax debts to companies that declared bankrupt by a court decision.*

**Keywords:** *Payment of Tax Debt, Bankrupt Company, Court Decision*

## PENDAHULUAN

Permohonan pengujian Pasal 2 ayat (6) dan Pasal 32 ayat (2) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP) pada dasarnya bermula dari pembebanan pelunasan utang pajak kepada penanggung pajak perusahaan meskipun perusahaan dimaksud telah dinyatakan pailit dan sedang dibereskan kurator.<sup>1</sup> Kemudian problem selanjutnya adalah bahwa pasal tersebut tidak menghapus NPWP atas nama perusahaan (di mana penanggung pajak perusahaan, *in casu* adalah Pemohon) padahal perusahaan tersebut telah dinyatakan pailit dan sedang dilakukan pemberesan oleh kurator. Tidak adanya penghapusan NPWP tersebut mengakibatkan Pemohon ditagih pelunasan utang pajak dan jumlah/nominal utang pajak tersebut terus bertambah. Maka seharusnya norma tersebut dimaknai dalam penerapannya Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak termasuk apabila Wajib Pajak badan telah dinyatakan pailit oleh putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap.

Pada dasarnya Pemohon berkeberatan terhadap berlakunya ketentuan tentang tanggung jawab pengurus perseroan sampai harta pribadi wakil wajib pajak badan sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (2) UU KUP, dan keberatan terhadap berlakunya ketentuan tentang penghapusan NPWP yang tidak mencantumkan kondisi perusahaan pailit karena insolven sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (6) UU KUP.

Ketentuan dalam Pasal 32 ayat (2) dan Pasal 2 ayat (6) UU a quo, jika pemaknaannya menitikberatkan pada aspek kepentingan negara, maka hanya mengakomodasi prinsip keadilan formal (*formal justice*), namun mengesampingkan keadilan substantial (*substantive justice*), bahkan keadilan masyarakat (*social justice*).

Alasannya, karena dengan dua tafsir yang berbeda-beda dari berlakunya Pasal 32 ayat (2) UU a quo, di satu sisi penagihan hutang pajak perseroan dalam pailit harus dialamatkan kepada Kurator sesuai dengan Pasal 16 ayat (1) UU No.37/2004 karena kuratur sebagai pengurus boedel pailit, tetapi pada sisi yang lain, di saat tagihan pajak telah ikut dibayar dalam proses pemberesan dan

<sup>1</sup> Putusan MK Nomor 41/PUU-XVIII/2020 perihal Pengujian Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terhadap UUD 1945, h.184

kepailitan dinyatakan berakhir, hutang pajak tersebut ditafsirkan: masih dapat ditagihkan kembali kepada perseorangan, yang merupakan mantan pengurus dan ketika perusahaan masih aktif, secara administratif berkedudukan sebagai penanggung pajak badan. Kemudian berkaitan dengan berlakunya Pasal 2 ayat (6) UU *a quo*, terhadap NPWP perusahaan insolven yang secara administratif masih aktif, tetap dijadikan dasar menagihkan pajak, tetapi penagihan tersebut bukan kepada pengurus. Padahal, keadilan substansial, sejalan dengan amanat konstitusi Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 menyebutkan, setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum.

Kedua pasal yang dimohonkan pengujian ke MK menimbulkan permasalahan konstitusionalitas, karena tidak dapat memberikan kepastian hukum, jaminan perlindungan hukum yang akhirnya tidak memberi rasa keadilan, oleh karena pasal-pasal tersebut ternyata dapat ditafsirkan berbeda satu sama lain, atau terdapat lebih dari satu penafsiran hukum yang tidak seragam, yang menimbulkan ketidakpastian hukum yang adil.

Berlakunya ketentuan Pasal 32 ayat (2) UU *a quo* yang tidak menegaskan pembedaan antara wakil perseorangan dengan wakil badan yang bertanggung jawab secara pribadi telah menimbulkan multitafsir, yang oleh Kantor Pajak dimaknai secara subyektif, tidak konsisten dan bertentangan antara tafsir satu dengan tafsir yang lainnya.

Tafsir subyektif pertama, Kantor Pajak memaknai wakil badan dalam pailit adalah “Badan yang dibebani dengan pemberesan” atau Kurator. Atas dasar tafsir tersebut, pada saat proses pembagian boedel harta pailit PT. UCI, Kantor Pajak mengajukan perlawanan melalui Pengadilan Niaga sampai tingkat kasasi. Alhasil, tagihan pajak pun dapat dibayarkan oleh Kurator, dengan besaran sebagaimana ditetapkan hakim pengawas. Tafsir subyektif kedua, Kantor Pajak memaknai: wakil badan dalam pailit adalah “orang”. Meski pembayaran hutang PT. UCI dalam pailit telah ditetapkan sebagai bagian dari pembagian harta pailit sebagaimana Putusan MA tanggal 10 Juli 2018, namun pada tahun 2019 setelah proses pailit berakhir, Kantor Pajak masih menagih kepada selain Kurator, yakni menagih kepada perseorangan sebagai mantan pengurus PT UCI.

Bahwa secara konstitusional, tafsir kedua yang dianut Kantor Pajak tersebut telah menimbulkan ketidakpastian hukum yang melanggar rasa keadilan Pemohon

selaku perseorangan, oleh karena atas tafsir tersebut. Pemohon dikenakan pencekalan oleh Imigrasi, pemblokiran rekening pribadi, dan secara keperdataan terhadap harta pribadi Pemohon dibebani kewajiban membayar hutang perseroan sebelum kepailitan. Tafsir kedua tersebut, oleh karenanya, dimohonkan pengujian konstitusionalitas.

Berdasarkan uraian tersebut, artikel ini akan secara mendalam membahas secara komprehensif mengenai dua hal yaitu; *pertama*, apakah seorang Penanggung Pajak suatu perusahaan (perusahaan sebagai Wajib Pajak Badan) tetap dikenai tagihan pelunasan utang pajak dalam hal perusahaannya telah dinyatakan pailit oleh Pengadilan?, *Kedua*, apakah bagi Wajib Pajak Badan yang telah dinyatakan pailit, NPWP perusahaan bersangkutan tetap ada sebagaimana ketentuan peraturan perundang-undangan, atautkah undang-undang harus memerintahkan Dirjen Pajak untuk menghapus NPWP?. Dua persoalan tersebut yang akan menjadi pokok pembahasan dalam mengupas hal ihwal problematika konstitusionalitas pelunasan utang pajak perusahaan pailit berdasarkan putusan pengadilan.

## PEMBAHASAN

### A. Kepailitan dan Putusan Pengadilan

Sejak lama terdapat perbedaan pendapat di kalangan ahli hukum tentang pembagian hukum publik dan hukum privat. Terdapat beberapa kriteria untuk membedakan dua jenis hukum ini, yaitu *pertama*, mengenai kepentingan, hukum publik mengatur kepentingan umum/publik dan hukum privat mengatur kepentingan khusus/perdata, *kedua*, mengenai cara mempertahankannya, hukum publik dipertahankan oleh pemerintah dan hukum privat oleh perorangan, *ketiga*, mengenai asas hukum, hukum publik memuat asas-asas istimewa dan hukum privat memuat asas- asas biasa, *keempat*, mengenai hubungan hukum, hukum publik mengatur hubungan secara vertikal (pemerintah dengan warga negara) dan hukum privat mengatur hubungan secara horizontal (antar warga negara), *kelima*, mengenai sifat hukum, hukum publik adalah hukum *a priori* memaksa dan hukum privat tidak *a priori* memaksa<sup>2</sup>

<sup>2</sup> E. Utrecht, 1957, *Pengantar dalam Hukum Indonesia*, Icthiar, Jakarta, hlm. 86-100, Sudikno Mertokusumo, 1996, *Mengenal Hukum* suatu Pengantar, Liberty, Yogyakarta, hlm. 116-117, dalam Ridwan HR, 2016, *Hukum Administrasi Negara*, Cetakan ke-12, Rajagrafindo Persada, Jakarta, hlm. 70 sebagaimana disampaikan oleh Julian Noor dalam keterangan ahli dalam putusan Nomor 41/PUU-XVIII/2020 perihal pengujian Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Perusahaan-perusahaan dapat melakukan kegiatan usahanya dengan baik dan sukses bila didukung oleh modal yang kuat ditopang organisasi yang solid dilakukan oleh pekerja yang mumpuni serta dilengkapi perangkat hukum yang memadai. Pada umumnya perusahaan diartikan sebagai organisasi usaha yang dapat dilihat dalam bentuk berbadan hukum disebut Perseroan Terbatas (PT). Dalam bentuk lain dikenal badan usaha yang tidak berbadan hukum seperti Persekutuan Perdata, Firma dan CV dan lain-lain. Lebih jelasnya apa yang dimaksud dengan perusahaan dapat diartikan “setiap bentuk usaha berbadan hukum atau tidak, milik orang perorangan, persekutuan, atau badan hukum, baik milik swasta maupun milik negara, yang mempekerjakan pekerja/buruh dengan memberi upah atau imbalan lain”.<sup>3</sup>

Suatu perusahaan akan dapat menjalankan usahanya dan mencapai tujuan perusahaan dengan target-target yang sudah ditetapkan, sangat tergantung pada peran para tenaga kerja yang dipekerjakan yang biasanya memiliki berbagai latar belakang keahlian, pendidikan serta pengalaman bercorak ragam. Perusahaan tidak selamanya sukses menjalankan usahanya, ada kalanya perusahaan tidak dikelola dengan manajemen yang benar. Kesuksesan suatu perusahaan dapat dilihat dari perilaku para pengurusnya atau pihak manajemen. Pihak manajemen dalam mengambil keputusan haruslah berpegang teguh pada prinsip “*duty of care*” yaitu :

1. Memperoleh informasi yang cukup tentang masalah yang akan diputuskan sehingga percaya bahwa tindakannya telah tepat.
2. Tidak ada kepentingan dengan keputusan dan memutuskan berdasarkan itikad baik.
3. Mempunyai dasar alasan yang kuat untuk mempercayai bahwa keputusan yang diambil adalah yang terbaik bagi perusahaan.<sup>4</sup>
4. Secara tradisional, aturan kebijakan bisnis (*business judgement rule*) melindungi para pihak manajemen dari tanggungjawab atas keputusan-keputusan bisnis tertentu yang merugikan perusahaan.<sup>5</sup>

Adapun dalam konteks *business judgement rule*, diatur dalam Pasal 97 Undang-Undang Perseroan Terbatas:

<sup>3</sup> Pasal 1 angka 8 UU Nomor 21 Tahun 2000 tentang Serikat Pekerja/Serikat Buruh.

<sup>4</sup> Detlev F. Vagts dalam Manahan MP sitompul, *Hukum Penyelesaian Sengketa Utang Piutang Perusahaan*, setara Press, Malang, 2017, h. 29

<sup>5</sup> Lewis D. Solomon, et, al, dalam dalam Manahan MP sitompul, *Hukum Penyelesaian Sengketa Utang Piutang Perusahaan*, setara Press, Malang, 2017, h. 29

- (1) *Direksi bertanggung jawab atas pengurusan perseroan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 92 ayat (1);*
- (2) *Pengurusan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), wajib dilaksanakan setiap anggota direksi dengan itikad baik dan penuh tanggung jawab<sup>52</sup>;*
- (3) *Setiap anggota direksi bertanggung jawab penuh secara pribadi atas kerugian perseroan apabila yang bersangkutan bersalah atau lalai menjalankan tugasnya sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2);*
- (4) *Dalam hal direksi terdiri dari 2 (dua) anggota direksi atau lebih, tanggung jawab sebagaimana dimaksud pada ayat (3) berlaku secara tanggung renteng bagi setiap anggota direksi;*
- (5) *Anggota direksi tidak dapat dipertanggungjawabkan atas kerugian sebagaimana dimaksud pada ayat (3) apabila dapat membuktikan: a. Kerugian tersebut bukan karena kesalahan atau kelalaiannya; b. Telah melakukan pengurusan dengan itikad baik dan kehati-hatian untuk kepentingan dan sesuai dengan maksud dan tujuan perseroan; c. Tidak mempunyai benturan kepentingan baik langsung maupun tidak langsung atas tindakan pengurusan yang mengakibatkan kerugian; dan d. Telah mengambil*

Dengan ketentuan yang demikian, maka berdasarkan Pasal 97 ayat (2) Undang-Undang Perseroan Terbatas, kepengurusan perusahaan yang berada di tangan direksi, haruslah dilakukan dengan berdasarkan itikad baik, bertanggung jawab, dan tujuannya dilakukan kepengurusan perseroan. Apabila tindakan direksi yang menimbulkan kerugian tidak dilandasi itikad baik, maka ia dapat dikategorikan telah melakukan pelanggaran *fiduciary duty* yang melahirkan tanggung jawab pribadi. Pada Pasal 97 ayat (5), terdapat kata “*Anggota direksi tidak dapat dipertanggungjawabkan atas kerugian ... apabila dapat membuktikan: ...*”, dengan ketentuan yang demikian terlihat bahwa konteks pembuktian *business judgement rule* di Indonesia berbeda secara diametral dengan di Amerika, di mana pihak yang berkewajiban untuk membuktikan bahwa pengambilan keputusan bisnis dalam hal pengurusan perseroan telah dilakukan dengan itikad baik, penuh kehati-hatian, dan semata untuk kepentingan serta maksud dan tujuan perseroan ada pada pihak direksi, bukan pada orang yang “menggugatnya”. Dengan demikian, dapat dipahami bahwa beban pembuktian telah dilaksanakannya *business judgement rule* tersebut ada pada pihak direksi.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Keterangan ahli Julian Noor dalam putusan Nomor 41/PUU-XVIII/2020 perihal pengujian Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Apabila pihak manajemen tidak menerapkan kebijakan bisnis yang benar yaitu mengabaikan aspek kehati-hatian, bertindak tidak dengan itikad baik (*good faith*) dan keputusan diambil untuk kepentingan pribadi pihak manajemen (para direksi), bukan untuk kepentingan perusahaan secara keseluruhan, maka tindakan pihak manajemen akan mengakibatkan perusahaan mengalami kesulitan menanggulangi resiko yang timbul baik kepentingan internal maupun eksternal perusahaan.

Disamping kesalahan manajemen, perusahaan nasional maupun multi nasional akan banyak mengalami kesulitan mempertahankan usaha sebagai dampak dari pandemi Covid-19 yang melanda dunia sekarang ini sehingga perlu mencari pinjaman untuk menyelamatkan perusahaannya. Dalam keadaan demikian maka akan tiba waktunya perusahaan-perusahaan itu akan menerima tagihan-tagihan dari para kreditornya. Bila kreditornya tunggal, perusahaan sebagai debitor akan digugat ke Pengadilan untuk membayar utangnya melalui gugatan perdata biasa, akan tetapi bila kreditornya dua atau lebih maka yang paling tepat adalah mengajukan permohonan pernyataan pailit ke Pengadilan Niaga oleh Kreditornya. Kreditor dapat mengajukan permohonan pernyataan pailit apabila memenuhi ketentuan atau syarat yang ditentukan dalam Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang yang disahkan pada tanggal 8 Oktober 2004 (selanjutnya disebut Undang-Undang Nomor 37/2004) yang mensyaratkan “ Debitor yang mempunyai dua atau lebih kreditor dan tidak membayar lunas sedikitnya satu utang yang telah jatuh waktu dan dapat ditagih, dinyatakan pailit dengan putusan pengadilan, baik atas permohonannya sendiri maupun atas permohonan satu atau lebih kreditornya”.<sup>7</sup>

Debitor yang dinyatakan pailit oleh Pengadilan Niaga tidaklah serta merta Debitor itu benar-benar tidak mampu membayar utang-utangnya karena proses kepailitan masih memberi kesempatan kepada Debitor untuk mengajukan rencana perdamaian. Apabila perdamaian disetujui oleh para kreditor dan disahkan (homologasi) oleh pengadilan maka dengan sendirinya kepailitan si Debitor berakhir dan debitor berhak mengajukan rehabilitasi. Namun apabila perdamaian tidak memperoleh persetujuan para kreditor, setelah lebih dahulu dilakukan pencocokan piutang (*verifikasi*) dalam rapat yang dihadiri para kreditor dan kurator dipimpin oleh Hakim Pengawas, Debitor tidak mengajukan rencana perdamaian atau pengesahan perdamaian ditolak oleh pengadilan, demi hukum harta pailit berada dalam keadaan insolvensi.

<sup>7</sup> Pasal 2 ayat 1 UU Nomor 37/2004

Dalam proses Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) juga diberi ruang untuk mencapai kesepakatan damai, dimana kepada Debitor maupun para Kreditor diberi kesempatan untuk mengatur tentang penundaan utang (*surseance van betaling atau suspension of payment*). Maksudnya adalah agar pada saat Debitor belum dinyatakan pailit oleh pengadilan masih diberi waktu kepada Debitor untuk mengajukan rencana perdamaian tersebut disetujui oleh para Kreditor dan rencana perdamaian di homologasi oleh pengadilan, maka Debitor terhindar dari kepailitan. Bila dalam waktu yang sudah ditentukan baik selama 45 hari untuk penundaan sementara maupun selama 270 hari untuk penundaan tetap,<sup>8</sup> penawaran perdamaian yang diajukan oleh Debitor tidak disetujui oleh para Kreditor atau tidak memperoleh pengesahan (*homologasi*) dari pengadilan, maka Debitor disebut tidak mampu membayar utang-utangnya dan harta Debitor berada dalam keadaan *insolvensi*.

Berkaitan dengan proses Kepailitan maupun dalam proses PKPU apabila tidak tercapai perdamaian antara Debitor dan para Kreditornya, maka Debitor berada dalam keadaan *insolvent* dan akibatnya harta Debitor masuk pada tahap pemberesan sebagaimana diatur dalam UU No. 37/2004.<sup>9</sup> Perusahaan pailit kedudukannya sebagai Debitor, sedangkan pekerja/buruh dan berpiutang lainnya yang hak-haknya belum dilunasi perusahaan berkedudukan sebagai para kreditor.

Dalam UU No. 37/2004 kepailitan selalu dihubungkan dengan hal-hal yang dalam putusan pengadilan ditetapkan antara lain :

- a. Pengadilan menyatakan seseorang atau perseroan tidak mampu membayar utang-utangnya kepada para kreditornya.
- b. Pengadilan menunjuk seorang kurator yang bertanggung jawab mengurus asset-asset Debitor dalam rangka pemenuhan kewajiban-kewajiban Debitor terhadap para Kreditornya.
- c. Pengadilan menunjuk seorang Hakim Pengawas yang bertugas mengawasi pengurusan dan pemberesan harta pailit.

#### **A. Harta Debitor sebagai Jaminan Atas Utang-Utangnya**

Di dalam KUH Perdata terdapat beberapa ketentuan yang harus dipedomani untuk menentukan bagaimana si berhutang (Debitor) menghadapi tuntutan si berpiutang (Kreditor atau para Kreditor) dihubungkan dengan harta si Debitor

<sup>8</sup> Lihat Pasal 225 ayat 4 dan Pasal 228 UU No. 37/2004

<sup>9</sup> Lihat Pasal 178 s/d Pasal 206 UU No. 37/2004

dalam menanggulangi tuntutan itu. Pasal 1131 KUH Perdata menentukan bahwa segala benda bergerak dan tidak bergerak dari seorang Debitor baik yang sekarang ada maupun yang akan diperolehnya menjadi tanggungan atas perikatan-perikatan yang dilakukannya. Selanjutnya Pasal 1132 KUH Perdata menentukan lagi bahwa benda-benda itu dimaksudkan sebagai jaminan bagi para Kreditornya bersama-sama, hasil penjualan benda-benda itu dibagi di antara mereka secara berimbang menurut perbandingan tagihan-tagihan mereka, kecuali di antara para kreditor itu mungkin terdapat alasan-alasan yang sah untuk di dahulukan atau di prioritaskan. Sebagai realisasi dari ketentuan Pasal 1131 dan 1132 KUH Perdata yang mengatur tentang tanggung jawab subjek hukum (Debitor) terhadap perikatan-perikatannya, maka diperlukan suatu lembaga hukum yakni kepailitan. Pasal 1134 KUH Perdata menyebut bahwa hak istimewa diberikan kepada seorang berpiutang sehingga tingkatannya lebih tinggi dari pada orang berpiutang lainnya karena sifat piutang itu, dan ditentukan bahwa gadai dan hipotik lebih tinggi dari pada hak istimewa kecuali ditentukan sebaliknya oleh Undang- Undang.

Untuk lebih jelasnya bagaimana para Kreditor dikelompokkan menjadi beberapa jenis sesuai dengan kedudukannya yang dapat dibedakan dari cara pelunasannya oleh Debitor sebagai berikut:<sup>10</sup>

1. Biaya eksekusi untuk benda bergerak/tidak bergerak yang tertentu (Pasal 1139 ayat KUH Perdata).
2. Biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan suatu barang (Pasal 1139 ayat (4) KUH Perdata).
3. Kreditor pada butir 1 dan 2 di atas adalah berdasarkan hak istimewa khusus (*speciale voorrechten*) terhadap hasil penjualan benda tertentu (Pasal 1134, 1138, 1139 ayat (1) dan (4) KUH Perdata).
4. Biaya perkara karena pelelangan (Pasal 1149 ayat (1) atas benda bergerak dan tidak bergerak pada umumnya).
5. Upah karyawan (Pasal 1149 ayat 4) atas benda bergerak dan tidak bergerak berupa: (Pasal 1138, 1149 KUH Perdata).
6. Kreditor (Negara) untuk pelunasan pajak (Pasal 1134 alinea 2 *jo* UU tentang ketentuan Pajak Nomor 6 Tahun 1983).
7. Kreditor pemegang gadai dan hipotek (Pasal 1133 KUH Perdata).

<sup>10</sup> Maria D Badruzaman dalam Manahan MP Sitompul, Hukum Penyelesaian Sengketa Utang Piutang Perusahaan, di dalam dan di luar proses Pengadilan, (Malang: Setara Press. Malang 2017).h.56

8. Kreditor berdasarkan hak istimewa (*privilege*), selebihnya baik khusus dan umum (Pasal 1134, 1139 KUH Perdata).

Kreditor yang mempunyai kedudukan sama (*pari pasu*, konkuren) yang di bayar seimbang (*pond-pond gewijs*) menurut besar kecilnya hutang (Pasal 1132 KUH Perdata).

Dari pengelompokan tersebut di atas dapat dilakukan pembagian kreditor ke dalam 3 (tiga) bagian besar yaitu :

1. Kreditor Separatis

Kreditor Separatis adalah kreditor yang dapat melaksanakan haknya seolah-olah tidak terjadi kepailitan, misalnya pemegang gadai, pemegang jaminan fidusia, hak tanggungan, hipotik dan agunan kebendaan lainnya.

2. Kreditor Preferen

Kreditor Preferen atau kreditor dengan hak istimewa adalah kreditor seperti yang diatur dalam Pasal 1139 KUH Perdata dan Pasal 1149 KUH Perdata serta Hak Negara sebagaimana diatur dalam Pasal 1137 KUH Perdata.

3. Kreditor Konkuren

Atau kreditor bersaing adalah kreditor yang tidak mempunyai keistimewaan sehingga kedudukannya satu sama lain sama.

### C. Kedudukan Tagihan Pajak

Sebelum membahas tentang siapa yang didahulukan pelunasannya antara tagihan (utang) pajak dan upah buruh yang harus dibebankan kepada perusahaan (debitur) yang dinyatakan pailit oleh Pengadilan, maka terlebih dahulu diuraikan tentang apa yang dimaksud dengan pajak. Menurut Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP) bahwa : "Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.<sup>11</sup> Pajak pada prinsipnya adalah suatu bentuk kontribusi seluruh warga negara maupun penduduk lainnya termasuk

<sup>11</sup> Pasal 1 angka 1 UU KUP

orang asing yang menjadi Wajib Pajak (WP), dengan berdasarkan asas gotong royong untuk kemakmuran bersama masyarakat yang sifatnya bukan sukarela tapi bersifat memaksa. Oleh karena itu membayar pajak menjadi kewajiban bagi setiap WP tanpa imbalan secara langsung.

Penerimaan pajak merupakan salah satu sumber utama negara yang digunakan untuk membiayai Pengeluaran Negara dan Pembangunan Nasional. Pajak sebagai tulang punggung postur penerimaan negara haruslah setiap tahunnya ditetapkan dalam UU APBN. Tata cara atau tata kelola perpajakan telah berubah sejak disahkannya UU No. 6 Tahun 1983 yaitu dari *Official Assessment* menjadi sistem *Self Assesment*.

Sistem *Official Assessment* mengatur mekanisme dimana WP menyerahkan sepenuhnya kepada Negara/Pemerintah untuk menetapkan besarnya pajak terhutang setiap tahunnya, disebut juga *Government Assessment*. Sedangkan sistem *Self Assesment* dengan mekanisme negara memberikan kepercayaan penuh kepada WP untuk mendaftarkan diri, menghitung, memperhitungkan sendiri pajak terhutang lalu membayar dan melaporkannya melalui laporan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT). Pengaturan lebih lanjut tentang subjek, objek dan besar pajak telah diatur tersendiri dalam UU masing-masing seperti: UU Pajak Penghasilan, UU Pertambahan Nilai, UU Kepabeanan, UU bea Materai, UU Pajak Bumi dan Bangunan dan UU Lainnya. Sebelum amandemen UUD 1945, dasar pengaturan pajak diatur dalam Pasal 23 ayat (2) UUD 1945, namun pada amandemen ke-tiga telah diatur pada Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan: "Pajak dan pungutan bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan UU". Asas legalitas pada permulaannya dikenal dalam penarikan pajak oleh Negara sehingga dikenal istilah "*No taxation without representation*" artinya tidak ada pajak tanpa persetujuan parlemen dan dipertegas lagi dalam istilah "*Taxation without representation is robbery*."<sup>12</sup> Dengan adanya UU maka negara/pemerintah diberi kewenangan untuk memungut pajak, sehingga memiliki daya paksa yang kuat untuk mewujudkan tujuannya untuk kepentingan masyarakat secara luas. Oleh karena itu pelaksanaan pemungutan pajak tidak boleh dengan semena-mena dan tetap mencerminkan rasa keadilan dan kepastian bagi WP. Pemungutan pajak pada hakekatnya bukanlah tujuan, akan tetapi untuk mencapai salah satu tujuan negara yang termaktub dalam alinea ke empat Pembukaan UUD 1945 yaitu untuk

<sup>12</sup> Ridwan HR. Hukum Administrasi Negara (Jakarta, Rajagrafindo Persada,2010) h.94

memajukan kesejahteraan umum yang intinya adalah mensejahterakan masyarakat Indonesia sebagai *welfare state*.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya menurut KUH Perdata ada 9 (sembilan) jenis kelompok para kreditor bila dilihat dari pelunasannya, kemudian dibagi menjadi 3 (tiga) bagian besar yaitu: 1). Kreditor Separatis (*secured creditor*), 2). Kreditor preferen dan 3). Kreditor Konkuren (*unsecured Creditor*), sedangkan yang termasuk dalam bagian kreditor preferen adalah: a). Kreditor Preferen khusus terdiri dari: biaya eksekusi, biaya menyelamatkan sesuatu barang, biaya perkara/lelang dan pelunasan pajak, dan b). Kreditor Preferen Umum berupa upah buruh/karyawan.

Dari beberapa putusan MA maupun putusan MK ada beberapa variasi peringkat dari kreditor sebagai berikut :

1. Putusan MA dalam tingkat PK No. 05/PK/N/2005 yang telah menguatkan putusan Pengadilan Niaga yang berpendapat bahwa pekerja bukan kreditor istimewa meskipun menurut UU hak pekerja kedudukannya sebagai kreditor preferen, namun kedudukannya adalah di bawah kreditor separatis. Maka susunan prioritas para kreditor terhadap pelunasan utang debitor adalah: kreditor separatis, kreditor preferen pekerja, kreditor preferen Tagihan Hak Negara (Pajak), kreditor konkuren.
2. Putusan No. 43/Pailit/2001/PN. Niaga Jkt.Pst jo No. 03/PKPU/2001/PN.Niaga Jkt Pst jo No. 17/K/N/2002 jo No. 34/K/N/2005, bahwa dari putusan-putusan tersebut MA maupun Pengadilan Niaga telah memberikan perlindungan terhadap upah pekerja/buruh dengan memberikan kedudukan yang sama dengan kreditor separatis dalam proses kepailitan dan proses PKPU. Maka dapat disimpulkan susunan prioritas para kreditor adalah: kreditor separatis, upah pekerja/buruh, Tagihan Hak Negara (pajak), kreditor konkuren.
3. Putusan MK No. 18/PUU-VI/2008, bahwa dari pertimbangan putusan *a quo* dapat dirumuskan susunan peringkat atau prioritas penyelesaian terhadap para kreditor adalah: Kreditor separatis, Tagihan hak negara, Kantor lelang dan tagihan pajak, Upah buruh, Kreditor konkuren.
4. Putusan MK No. 67/PUU-XI/2013, bahwa dari pertimbangan putusan *a quo* dapat dirumuskan susunan peringkat atau prioritas penyelesaian terhadap para kreditor adalah: kreditor separatis, upah buruh, tagihan Negara (Kantor Lelang dan tagihan pajak), kreditor konkuren.

Dari putusan-putusan tersebut memperlihatkan bahwa dalam pelaksanaan UU terhadap kasus maupun penafsiran UU sendiri terjadi perdebatan antara mendahulukan tagihan kreditor lainnya atau tagihan pajak yang dalam kenyataannya belum ada keseragaman, dalam hal ini dilatarbelakangi oleh beberapa pendapat yang mengemukakan sebagai berikut :

Bahwa UU KUP termasuk dalam rezim hukum publik, sedangkan UU Kepailitan dan PKPU serta UU No. 40 Tahun 2007 tentang PT (UU PT) berada dalam rezim Hukum Privat. Hukum publik adalah ranah hukum yang menggambarkan hubungan-hubungan hukum yang mana salah satu subjek hukum memiliki kedudukan lebih tinggi (negara) dari pada subjek lainnya (Warga Negara), sedangkan Hukum Privat adalah ranah hukum yang menggambarkan hubungan-hubungan hukum antar subjek-subjek hukum yang sederajat atau memiliki kedudukan yang sama secara hukum.

Bahwa penagihan pajak kepada wajib pajak dan/atau wakil wajib pajak dilakukan dengan berdasarkan UU dibidang perpajakan yaitu UU KUP yang khusus mengatur penarikan pajak. Sedangkan UU Kepailitan dan PKPU serta UU PT adalah UU yang mengatur ranah privat bukan di ranah publik, sehingga seharusnya tidak ada permasalahan hukum terkait UU mana yang harus didahulukan.

Bahwa prinsip norma hukum keperdataan dengan prinsip norma hukum perpajakan tidak dapat dicampuradukkan karena keduanya berada dalam ranah hukum masing-masing. Dari segi hukum formil, yang terjadi pada saat pernyataan pailit adalah sitaan umum yang jatuh demi hukum atas semua harta debitor dan sebagai akibatnya adalah bahwa sita individu yang diletakkan sebelumnya atas harta si debitor dengan sendirinya terangkat demi hukum.<sup>13</sup>

Dalam UU No. 13/2003 dinyatakan dalam hal perusahaan dinyatakan pailit, maka upah dan hak lainnya dari pekerja/buruh merupakan utang yang didahulukan pembayarannya, sedangkan dalam penjelasan Pasal *a quo* yang dimaksud didahulukan pembayarannya adalah upah pekerja/buruh harus dibayarkan lebih dahulu dari pada utang lainnya.

Bahwa kedudukan upah pekerja telah ditegaskan dalam Pasal 39 ayat 2 UU No.37/2004 yang menegaskan bahwa sejak putusan pernyataan pailit diucapkan, upah pekerja yang terutang sebelum maupun sesudah putusan pernyataan pailit

<sup>13</sup> Manahan MP Sitompul, Hukum Penyelesaian Sengketa Utang Piutang Perusahaan di dalam dan di luar proses Pengadilan, (Malang: Setara Press, 2017), h.49

adalah merupakan utang harta pailit. Artinya upah pekerja/buruh dapat diajukan dalam rapat verifikasi dalam hal perusahaan majikan dinyatakan pailit dan berada dalam keadaan *insolven*.

Sifat hukum publik dari UU Kepailitan dan PKPU adalah adanya kewajiban kurator mengumumkan ikhtisar putusan pernyataan pailit dalam Berita Negara RI dan paling sedikit di 2 (dua) surat kabar harian.<sup>14</sup> Akibat berlakunya asas publisitas dalam Kepailitan dan PKPU ini, maka berlaku adagium: Setiap orang dianggap mengetahui mengenai kepailitan seorang debitor.

Dari uraian tersebut di atas tidak dapat didasarkan kepada alasan bahwa UU KUP sebagai Hukum Publik sehingga tagihan pajak harus didahulukan dari tagihan upah buruh karena UU Kepailitan dan PKPU yang mengatur upah buruh berada dalam ranah hukum privat.

Bila ditinjau dari hak dan atau kewenangan konstitusional warga negara / *in casu* pekerja/buruh telah diatur dalam Pasal 28 ayat (1) UUD NRI 1945 yang menjamin adanya pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum, dan juga Pasal 28D ayat (2) UUD 1945 yang menjamin hak bekerja serta mendapat imbalan dan perlakuan yang adil dan layak dalam hubungan kerja. Dalam pertimbangan putusan MK No. 67/PUU-XI/2013 disebutkan bahwa upah pekerja/buruh secara konstitusional berdasarkan Pasal 28D ayat (2) UUD NRI 1945 adalah hak konstitusional yang oleh karenanya adalah hak konstitusional pula untuk mendapatkan perlakuan yang adil dan layak dalam hubungan kerja. Sehingga implikasi hukumnya adalah wajar bila terkait dengan pembayaran upah pekerja/buruh berada di bawah peringkat kreditor separatis. Sementara mengenai kewajiban terhadap negara adalah wajar manakala berada dalam peringkat setelah upah pekerja/buruh dengan argumentasinya adalah karena fakta yang sesungguhnya negara memiliki sumber penerimaan yang lain, sedangkan bagi pekerja/buruh adalah satu-satunya sumber untuk mempertahankan hidup bagi diri sendiri dan keluarganya. Oleh karena itu berdasarkan pertimbangan tersebut upah buruh adalah konstitusional didahulukan pembayarannya daripada Tagihan Negara (pajak) dalam hal terjadinya kepailitan perusahaan sebagai debitor.

<sup>14</sup> Lihat Pasal 15 ayat 4 UU No. 37/2004

#### **D. Pelunasan Utang Pajak Perusahaan Pailit Berdasarkan Putusan Pengadilan**

Pemohon memohonkan agar Mahkamah memaknai Pasal 32 ayat (2) antara lain bahwa pengurus badan hukum, yang badan hukumnya telah dinyatakan pailit, tidak dibebani tanggung jawab untuk melunasi pajak terutang.<sup>15</sup> Bahwa NPWP pada dasarnya adalah nomor registrasi atau nomor identitas yang dikeluarkan oleh negara, *in casu* Dirjen Pajak bagi Wajib Pajak. Menurut Mahkamah, sebagai sebuah identitas, NPWP bukan merupakan hal yang menyebabkan munculnya tagihan pajak. Tagihan pajak atau utang pajak muncul karena aktivitas keuangan yang dilakukan oleh setiap Wajib Pajak baik perorangan atau pun badan hukum, sementara NPWP merupakan identitas yang digunakan sebagai salah satu instrumen untuk menagihkan utang pajak tersebut kepada Wajib Pajak.

Pada dasarnya terhadap tagihan pajak dapat dibebankan, baik pada orang yang memiliki NPWP atau orang yang tidak memiliki NPWP, yang disebabkan adanya perhitungan aktivitas keuangan yang memberikan nilai tambah dan keuntungan kepada Wajib Pajak. NPWP juga bukan merupakan sebuah aktivitas maupun dokumen hukum yang memunculkan status Wajib Pajak. Status Wajib Pajak lahir ketika entitas tertentu, baik perorangan atau pun badan hukum, melakukan kegiatan ekonomi khususnya kegiatan finansial yang menghasilkan nilai lebih/keuntungan.

Dalam kaitannya dengan permohonan Pemohon, seandainya permohonan dikabulkan, yaitu Pasal 32 ayat (2) UU KUP dimaknai “termasuk pengurus yang badan hukumnya telah dinyatakan pailit oleh putusan pengadilan yang berkekuatan hukum tetap”, maka NPWP perusahaan (di mana Pemohon bertindak sebagai penanggung pajak) memang akan hapus, namun menurut Mahkamah hapusnya NPWP demikian tidak lantas menghilangkan status perusahaan dan/atau Pemohon sebagai Wajib Pajak. Hal demikian karena status Wajib Pajak timbul bukan karena adanya NPWP melainkan karena terpenuhinya syarat subjektif dan syarat objektif yang diatur dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (UU 7/1983).

Isu konstitusionalitas penghapusan NPWP tidak dapat dipisahkan dari ketentuan Pasal 2 dan Pasal 4 UU 7/1983 yang mengatur mengenai subjek dan objek pajak. Kewajiban bagi Wajib Pajak agar mempunyai NPWP diatur dalam

<sup>15</sup> Putusan MK Nomor 41/PUU-XVIII/2020 perihal Pengujian Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terhadap UUD 1945, h.184

Pasal 2 ayat (1) UU KUP. Ketentuan ini mengatur kewajiban bagi setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi syarat subjektif dan syarat objektif agar mendaftarkan diri kepada Dirjen Pajak yang kemudian kepadanya diberikan NPWP.

Apabila Pemohon berkehendak agar dengan hapusnya NPWP perusahaan di mana Pemohon menjadi penanggung pajak lantas berakibat hapusnya pula kewajiban perpajakan perusahaan bersangkutan, maka hal demikian tidak akan tercapai seandainya pun Mahkamah mengabulkan permohonan Pemohon yaitu menambahkan makna pada Pasal 2 ayat (6) UU KUP agar penghapusan NPWP oleh Dirjen Pajak meliputi juga bagi Wajib Pajak badan yang telah dinyatakan pailit oleh putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap.

MK berpendapat bahwa NPWP, sesuai nama panjangnya yaitu “Nomor Pokok ...” sebenarnya lebih tepat dilihat sekadar sebagai sebuah nomor identitas atau angka penanda bagi Wajib Pajak, dan bukan sebuah sumber materiil yang memunculkan suatu kewajiban perpajakan. Menghilangkan atau menghapuskan kewajiban perpajakan, seandainya diperlukan, tidak dapat dilakukan hanya dengan penghapusan nomor pokok wajib pajak atau nomor identitas lain yang berfungsi sama dengan itu.

Permohonan Pemohon sebenarnya hendak mempersoalkan konstitusionalitas penagihan pajak perusahaan kepada Pemohon sebagai penanggung pajak, padahal perusahaan tersebut telah dinyatakan pailit. Untuk menjawab isu konstitusionalitas demikian perlu menguraikan perihal utang perusahaan, jenis pajak, pihak yang membayar pajak perusahaan dan penanggung pajak badan, serta hubungan antara perusahaan dengan pengurus/direksi badan hukum.

Pada dasarnya utang perusahaan merupakan salah satu pilihan sumber pembiayaan perusahaan. Setidaknya, utang dapat dipahami sebagai dua hal, yaitu a) sebagai kewajiban membayar/melunasi yang timbul dari hubungan kontraktual keperdataan di mana satu pihak meminjam dan pihak lainnya meminjamkan, yang hubungan kontraktual ini memunculkan keberadaan debitur dan kreditur; b) kewajiban membayar/melunasi yang timbul sebagai konsekuensi hubungan perpajakan, dalam ranah hukum publik atau hukum administrasi, antara warga negara (termasuk badan hukum) dengan negara, di mana memunculkan status hukum Wajib Pajak dan Pemungut Pajak (negara diwakili petugas pajak/fiskus);

Dalam konteks universal utang dalam konteks yang pertama, yaitu utang sebagai hubungan kontraktual antara dua pihak atau lebih, adalah kewajiban

penerima pinjaman (disebut pihak yang berutang atau debitur) kepada pemberi pinjaman (disebut pihak yang berpiutang atau kreditur) untuk mengembalikan atau membayar kembali sejumlah uang/pembiayaan. Sementara utang dalam konteks kedua, yaitu utang pajak adalah kewajiban perseorangan termasuk badan hukum untuk membayar sejumlah uang kepada negara bukan karena negara pernah meminjamkan sejumlah uang/pembiayaan kepada yang bersangkutan sebelumnya, melainkan sebagai pungutan yang diwajibkan oleh negara kepada Wajib Pajak, antara lain, untuk pembiayaan pembangunan negara.

Pajak merupakan hak konstitusional Negara atas rakyatnya, sebagaimana diatur dalam Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan, “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Dengan demikian hak negara untuk memungut pajak adalah hak mutlak yang tidak dapat ditolak. Namun hal demikian tidak lantas negara, melalui fiskus (petugas/instansi pengumpul pajak), dapat bertindak sewenang-wenang dalam menentukan besaran dan tata cara pemungutan pajak.

Pasal 23A UUD 1945 di atas menegaskan bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa” hanya boleh diterapkan selama ditujukan “untuk keperluan negara”. Pasal *a quo* juga mengatur bahwa pajak dan pungutan ini harus “diatur dengan undang-undang”. Pengaturan pajak dengan undang-undang tidak lain bertujuan agar setiap pembebanan pajak mendapat persetujuan dari lembaga yang merupakan representasi rakyat (asas *no taxation without representation*).

Dalam kaitannya dengan pajak yang dipungut kepada badan hukum, perlu dipertimbangkan juga mengenai apa atau siapa yang dimaksud sebagai badan hukum. Dengan kata lain, Mahkamah melalui Putusan ini perlu memperjelas kembali mengenai badan hukum sebagai subjek hukum dan bagaimana sebuah badan hukum (yang bukan orang atau manusia) dapat menjalankan aktivitas sehari-hari, baik aktivitas hukum maupun yang bukan hukum.

Pada hakikatnya badan hukum merupakan kepanjangan atau perluasan dari kepentingan manusia, baik kepentingan perorangan (individu) maupun kepentingan bersama (kolektif). Bentuk badan hukum mula-mula (tradisional) adalah usaha dagang, koperasi, dan yayasan. Usaha dagang merupakan badan hukum yang dikuasai dan dijalankan oleh perorangan, sementara koperasi dan yayasan merupakan badan usaha yang dikuasai atau dijalankan secara kolektif.

Badan hukum yang dikuasai bersama dapat dikatakan pada mulanya merupakan penyatuan individu atau kerjasama individu yang bersifat kontraktual. Kerja sama, yang mulanya hanya melibatkan gabungan individu, selanjutnya oleh hukum diwadahi sebagai sebuah organisasi kerja sama baik kerja sama dalam hal penggabungan modal, penggabungan tenaga, ataupun yang lainnya. Selanjutnya badan hukum berkembang semakin kompleks menjadi perseroan terbatas, bahkan berkembang bentuk perusahaan multinasional dengan karakteristik berbeda.

Akan tetapi dalam praktiknya hak dan kewajiban badan hukum tentu tidak dapat dilaksanakan/ditunaikan sendiri oleh badan hukum bersangkutan. Hal demikian tidak lain karena badan hukum “hanya” sebuah status dan bukan manusia/orang, sementara kemampuan untuk berpikir, bersikap, maupun bertindak secara fisik hanya dimiliki oleh manusia/orang. Berdasarkan kondisi alamiah demikian, maka badan hukum sebagai sebuah status/organisasi membutuhkan keberadaan manusia/orang untuk mengurus atau menjalankan status/organisasi tersebut. Di titik ini lah kemudian, menurut Mahkamah, muncul keberadaan manusia/orang yang menjadi representasi atau perwakilan dari suatu badan hukum.

Selanjutnya hukum (peraturan perundang-undangan) memilah atau mengklasifikasi badan hukum menjadi beberapa bentuk/jenis yang masing-masing jenis mempunyai sebutan atau istilah tertentu bagi pihak yang mewakili badan hukum tersebut. Sebutan demikian antara lain direksi, pengurus, pemilik, bendahara, sekutu, dan sebagainya.

Dengan demikian, oleh karena badan hukum merupakan sebuah status yang dikonstruksikan dari perorangan/individu, maka prinsip pemajakannya pun mengikuti prinsip pemajakan perorangan. Dalam perpajakan, selain istilah subjek pajak -yang merujuk pada perorangan dan badan- dikenal pula istilah objek pajak. Objek pajak merujuk pada harta yang dikenai pajak, yaitu harta yang berada di bawah penguasaan subjek pajak. Kedua pengertian tersebut menunjukkan bahwa pajak pada dasarnya adalah sebuah pungutan resmi oleh negara yang pungutan demikian mengikuti subjek pajak dan objek pajak.

Badan hukum wajib mematuhi ketentuan mengenai jenis dan besaran pajak yang diatur dalam berbagai peraturan perundang-undangan mengenai pajak, antara lain baik pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, dan pajak badan. Semua undang-undang yang mengatur jenis dan besaran tarif demikian berlaku

mengikat bagi badan hukum sebagai wajib pajak selama ditetapkan undang-undang. Dengan konstruksi bahwa (pungutan) pajak timbul seketika/bersamaan dengan terciptanya nilai lebih (laba atau keuntungan) dari suatu transaksi ekonomi, maka sebenarnya secara logika tidak mungkin ada tagihan pajak yang tidak dapat dibayar. Dengan catatan tidak dapat dibayar di sini diartikan sebagai tidak ada sumber dana untuk melunasinya. Pada praktiknya laba memang tidak selalu seiring dengan ketersediaan *cashflow*, namun selama masih terdapat laba/keuntungan maka pajak pasti dapat ditunaikan mengingat logika pungutan pajak adalah mengambil sebagian dari keuntungan/penghasilan yang sudah ada/terjadi. Hal ini berbeda dengan logika pungutan yang dikenakan terhadap suatu kegiatan yang baru akan dilakukan, misalnya biaya perijinan.

Apalagi sudah sangat jelas di dalam Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (UU 40/2007), yaitu pada Penjelasan Pasal 70 ayat (1) dijelaskan bahwa, “Yang dimaksud dengan “laba bersih” adalah keuntungan tahun berjalan setelah dikurangi pajak”. Ketentuan lain dalam UU 40/2007, antara lain Pasal 71, menegaskan bahwa laba perusahaan yang dibagikan sebagai dividen kepada pemegang saham adalah laba bersih (bahkan laba bersih setelah disisihkan sebagian sebagai dana cadangan). Kedua ketentuan tersebut merupakan mekanisme kerja yang wajib dilaksanakan bagi sebuah badan hukum, *in casu* Perseroan Terbatas. Artinya, jika suatu PT telah melaksanakan ketentuan pendirian dan/atau ketentuan operasional PT sebagaimana dirumuskan oleh UU 40/2007, maka menurut penalaran yang wajar seharusnya tidak terjadi kegagalan dalam melunasi/membayar pajak.

Dalam pertimbangan hukumnya, MK menegaskan bahwa pajak tidak boleh dihitung/dikenakan untuk kegiatan perusahaan yang telah dinyatakan pailit dan sedang dalam pemberesan kurator karena perusahaan dalam posisi demikian tentunya tidak sedang beroperasi untuk memperoleh laba/keuntungan, kecuali secara nyata dapat diketahui bahwa masih ada kegiatan perusahaan yang dilakukan atas persetujuan hakim pengawas dan kegiatan demikian mendatangkan kewajiban perpajakan.

MK berpendapat bahwa pajak tetap dapat dikenakan atas keuntungan/laba yang telah timbul akibat operasional perusahaan sebelum perusahaan dinyatakan pailit, dan juga dapat dikenakan atas keuntungan yang baru diterima ketika perusahaan telah berstatus pailit. Adalah sangat mungkin sebagian laba atau

bahkan keseluruhan laba secara teknis baru diterima perusahaan beberapa saat setelah transaksi terjadi, di mana laba diterima pada saat perusahaan sudah dinyatakan pailit.

Dalam konteks permohonan Pemohon dalam meminta MK memaknai Pasal 32 ayat (2) UU KUP bahwa pengurus badan hukum, yang badan hukumnya telah dinyatakan pailit, tidak dibebani tanggung jawab untuk melunasi pajak terutang. MK menilai bahwa seharusnya pajak telah dapat dibayarkan setelah laba/keuntungan diterima, bahkan sebelum laba dibagikan sebagai dividen kepada para pemegang saham, maka menurut MK tidak ada alasan hukum apapun yang dapat melepaskan tanggung jawab perusahaan akan pajak dimaksud.

Bertitik tolak dari fakta tersebut, maka tidak terbayarkan atau tidak terlunasinya pajak merupakan kelalaian atau kesengajaan dari pengurus, sehingga menjadi tanggung jawab pengurus perusahaan. Tentu saja, secara teknis, ada beberapa faktor eksternal atau peristiwa *force majeure* yang dapat menggagalkan upaya pembayaran pajak, atau bisa juga terjadi *human error* berupa kesalahan hitung atas beban pajak yang seharusnya dibayarkan.

Adanya peristiwa di luar kemampuan manusia pada umumnya, yang mungkin menggagalkan upaya pemenuhan kewajiban perpajakan, merupakan kewenangan Dirjen Pajak dan badan peradilan pajak untuk menilainya. Bahkan dalam Pasal 32 ayat (2) UU *a quo* sudah diberikan pengecualian bahwa wakil wajib pajak tidak bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara tanggung renteng untuk melunasi utang pajak selama “dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut”;

Ketentuan Pasal 32 ayat (1) UU *a quo* mengatur suatu badan hukum sebagai wajib pajak diwakili oleh: a) pengurus; b) kurator dalam hal badan dinyatakan pailit; c) orang/badan yang ditugaskan melakukan pemberesan dalam hal badan dibubarkan; atau d) likuidator dalam hal badan dilikuidasi. Dengan tetap merujuk pada konstruksi timbulnya pajak dan/atau utang pajak sebagaimana diuraikan diatas, menurut Mahkamah kelalaian atau kesengajaan yang mengakibatkan tidak terbayarkannya pajak secara nalar hanya dapat dimintakan pertanggungjawaban kepada pengurus yang aktif mengurus badan hukum ketika belum dinyatakan pailit, dibubarkan, atau dilikuidasi. Hal demikian karena pengurus- lah yang memutuskan apakah akan langsung membayar pajak ketika perusahaan memperoleh laba/

keuntungan (atau pemasukan lain) atau menunda pembayarannya hingga berujung pada kegagalan membayar pajak.

Dengan kata lain, tanggung jawab penyelesaian kewajiban pajak badan ada pada pengurus badan tersebut. Apabila berpijak pada ketentuan Pasal 32 ayat (1) UU *a quo*, maka penunjukan subjek hukum sebagai wakil adalah sangat tergantung pada subjek hukum utama yang akan diwakilinya. Dalam kasus *a quo*, terhadap badan yang telah dinyatakan pailit maka tanggung jawab pengurus berpindah kepada wakil badan yang dalam hal ini adalah kurator.

Berdasarkan hal demikian, MK dalam pertimbangan hukumnya menyatakan bahwa pemberesan utang-utang badan yang telah dinyatakan pailit terhadap pihak lain haruslah dilakukan oleh kurator bersama-sama dengan penyelesaian/pemberesan kewajiban-kewajiban lainnya. Adapun tanggung jawab yang harus ditanggung oleh pengurus badan sangat tergantung pada sejauh mana kerugian yang timbul akibat adanya unsur kelalaian atau kesengajaan dari pengurus pada saat masih aktif menjalankan kepengurusan badan yang bersangkutan.

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 menyatakan, "Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum". MK menilai bahwa Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 berlaku kepada semua orang, dalam hal ini direksi suatu badan hukum mempunyai hak konstitusional untuk memperoleh pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum; dan begitu pula masyarakat serta semua pihak yang mempunyai hubungan (kerja) dengan badan hukum tertentu mempunyai hak konstitusional yang sama pula yaitu memperoleh pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum.

Ditetapkannya pengurus sebagai wakil dari suatu wajib pajak berbentuk badan tentunya bertujuan untuk menjamin kepastian bahwa tindakan suatu badan hukum dapat dimintai pertanggungjawaban, setara dengan dijaminnya hak suatu badan hukum untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu demi kepentingan badan hukum dimaksud (yang *notabene* kepentingan demikian berujung pada kepentingan pengurus dan pemegang saham). Pengurus menjadi pihak utama yang dimintai pertanggungjawaban atas perbuatan/tindakan suatu badan hukum karena memang dalam keseharian pengurus lah yang menjalankan atau mengoperasikan badan hukum.

MK menilai pembebanan tanggung jawab suatu badan hukum (yang tidak dapat bertindak apa-apa tanpa bantuan manusia) kepada seorang atau sekelompok pengurus bukanlah hal yang bertentangan dengan UUD 1945. Demikian pula dalam hal kewajiban perpajakan perusahaan, dengan pertimbangan hukum yang sama maka ketentuan yang membebaskan penyelesaian kewajiban perpajakan suatu badan (utang pajak perusahaan pailit) kepada pengurus badan yang diwakili oleh kurator adalah bersesuaian dengan UUD 1945.

Persesuaian norma Pasal 32 ayat (2) UU KUP dengan norma UUD 1945 terutama dalam hal memberikan perlindungan dan kepastian hukum yang adil kepada semua pihak yang berinteraksi dengan badan hukum, di mana Pemohon menjadi pengurus badan hukum, sebagaimana diatur Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Perlu dikemukakan bahwa salah satu wujud hak pihak lain yang berinteraksi dengan badan hukum adalah hak Negara untuk menerima pembayaran pajak dari suatu badan hukum tertentu melalui pihak atau orang yang bertindak sebagai pengurus badan hukum tersebut.

Sebagai suatu konsekuensi hukum yang wajar dan logis menurut undang-undang di bidang perpajakan jika Pengurus/Direktur dimintakan pertanggungjawaban secara pribadi dan tanggung renteng atas utang pajak yang timbul semasa kepengurusannya. Tegasnya, seandainya ketika hutang pajak tersebut timbul pengurus telah melakukan pengelolaan (dalam konteks "Pengurusan sehari-hari Perseroan") dengan baik, maka tidak seharusnya hutang pajak tersebut bertumpuk dan sampai harus menjadi tanggung jawab pribadi. Apabila dirasa terjadi ketidakadilan (menurut Wajib Pajak), maka menurutnya saluran hukum untuk mencari keadilan, yaitu baik melalui lembaga surat keberatan maupun melalui surat banding ke Majelis Pertimbangan Pajak.<sup>16</sup>

## KESIMPULAN

Berdasarkan uraian tersebut maka persoalan yang dialami Pemohon adalah keberatan atas tagihan pajak badan (perseroan) yang sudah dinyatakan pailit namun penagihannya ditujukan kepada Pemohon sebagai perorangan (mantan pengurus perusahaan sebelum pailit), pada dasarnya merupakan permasalahan

<sup>16</sup> Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, 2004, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, PT Refika Aditama, Bandung, hlm. 42. Keterangan ahli Julian Noor dalam putusan Nomor 41/PUU-XVIII/2020 perihal pengujian Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

implementasi dan bukan merupakan persoalan konstitusionalitas norma UU, sehingga bukan menjadi wewenang Mahkamah untuk menilainya. Dengan demikian, berkaitan dengan pertanyaan apakah seorang Penanggung Pajak suatu perusahaan (perusahaan sebagai Wajib Pajak Badan) tetap dikenai tagihan pelunasan utang pajak dalam hal perusahaannya telah dinyatakan pailit oleh Pengadilan, dapat disimpulkan bahwa secara hukum mantan pengurus sebagai penanggungjawab pajak dapat dimintakan pertanggungjawabannya kecuali mantan pengurus tersebut dapat membuktikan kepada Dirjen Pajak bahwa dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggungjawab atas pajak tersebut dengan alasan dalam menjalankan perusahaan telah berpegang pada ajaran “duty of care” yaitu sikap hati-hati dari pengurus dan telah menjalankan usaha dengan prinsip “business judgement rule” atau alasan-alasan lainnya yang dapat meyakinkan dirjen pajak (vide Pasal 32 ayat (2) UU KUP).

Selanjutnya berkaitan dengan apakah bagi Wajib Pajak Badan yang telah dinyatakan pailit, NPWP perusahaan bersangkutan tetap ada sebagaimana ketentuan peraturan perundang-undangan, atautkah undang-undang harus memerintahkan Dirjen Pajak untuk menghapus NPWP?, dapat disimpulkan bahwa NPWP sebagai nomor identitas wajib pajak, bukan sebagai sumber materiil yang menimbulkan suatu kewajiban perpajakan, sehingga dengan menghilangkan atau menghapuskan NPWP tidak serta merta menghilangkan kewajiban wajib pajak atas utang pajak yang bersangkutan.

## DAFTAR PUSTAKA

- E. Utrecht, 1957, *Pengantar dalam Hukum Indonesia*, Ichtiar, Jakarta
- Manahan MP Sitompul, 2017, *Hukum Penyelesaian Sengketa Utang Piutang Perusahaan*, setara Press, Malang,
- Ridwan HR, 2016, *Hukum Administrasi Negara*, Cetakan ke-12, Rajagrafindo Persada , Jakarta
- Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, 2004, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, PT Refika Aditama, Bandung
- Sudikno Mertokusumo, 1996, *Mengenal Hukum suatu Pengantar*, Liberty, Yogyakarta

H. Man S. Sastrawidjaya, *Hukum Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*, Alumni, 2006, Bandung

Sutan Remy Sjahdeini, *Hukum Kepailitan*, Grafiti, 2002, Jakarta

Siti Anisah, *Perlindungan Kepentingan Kreditor dan Debitor dalam Hukum Kepailitan Indonesia*. Total Media, Jakarta. 2008.

Putusan MK Nomor 41/PUU-XVIII/2020 perihal Pengujian Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terhadap UUD 1945, h.184