

BAB III

HAK MENDAHULU DALAM PERPAJAKAN DAN ATURAN DALAM KEPAILITAN

A. Perkembangan Hak Mendahulu

Hak mendahulu pada penagihan pajak dalam perkembangannya didasarkan pada suatu dasar pemikiran bahwa seorang debitur bertanggung jawab penuh terhadap segala utang-utangnya dengan segala harta bendanya. Atas dasar pemikiran tersebut maka negara mempunyai hak mendahulu (preferensi) atas pemungutan pajak melebihi kreditur-kreditur lain oleh karena pajak yang dikenakan negara kepada warganya adalah untuk membiayai tugas pemerintahan atau tugas servis publik. Hak mendahulu pajak ini pada mulanya diatur dalam:

- Ordonantie Pajak Pendapatan 1944 yang dimuat dalam Pasal 19 ayat (2). Pasal tersebut menentukan bahwa "Kas negara atas dasar piutang pajak mempunyai hak untuk didahulukan atas barang-barang bergerak maupun barang tidak bergerak si Wajib Pajak."
- Ordonansi Pajak Perseroan, pada Pasal 49 menentukan bahwa hak mendahulu dari kas negara itu ditujukan terhadap hak milik perseroan, perhimpunan, maskapai, lembaga atau badan, juga terhadap hak milik mereka yang menurut Pasal 12 ini, bertanggung jawab atas pajaknya.

Ketentuan-ketentuan ini dengan sendirinya tidak berlaku lagi setelah berlakunya Pasal 21 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana

yang telah dirubah terakhir dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan.

B. Pangaturan Hak Mendahulu

UU Nomor 16 Tahun 2000 yang merupakan perubahan kedua UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Dalam undang-undang perpajakan terdapat ketentuan yang mengatur tentang hak mendahulu, yaitu Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana dalam perubahan keduanya yakni Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 dalam Pasal 21 yang berbunyi:

1. Negara mempunyai hak mendahulu untuk tagihan pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.
2. Ketentuan tentang hak mendahulu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak.
3. Hak mendahulu untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahulu lainnya, kecuali terhadap :
 - a) biaya perkara yang semata-mata disebabkan suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan atau barang tidak bergerak;
 - b) biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud;
 - c) biaya perkara, yang semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.
4. Hak mendahulu itu hilang setelah lampau waktu 2 (dua) tahun sejak tanggal diterbitkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan,

Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, kecuali apabila dalam jangka waktu 2 (dua) tahun tersebut, Surat Paksa untuk membayar itu diberitahukan secara resmi, atau diberikan penundaan pembayaran.

5. Dalam hal Surat Paksa untuk membayar diberitahukan secara resmi, jangka waktu 2 (dua) tahun sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), dihitung sejak tanggal pemberitahuan Surat Paksa, atau dalam hal diberikan penundaan pembayaran jangka waktu 2 (dua) tahun tersebut ditambah dengan jangka waktu penundaan pembayaran.

UU Nomor 19 Tahun 2000 yang merupakan perubahan dari UU Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (PPSP)

Dalam Pasal 19 ayat (6) UU PPSP, dikemukakan hak mendahului untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahului lainnya, kecuali terhadap;

- a) Biaya perkara yang semata-mata disebabkan suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan atau barang tidak bergerak;
- b) Biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud;
- c) Biaya perkara yang semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

Dan di dalam Pasal 21 ayat (4) UU Nomor 16 Tahun 2000 yang merupakan perubahan kedua UU Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dikemukakan bahwa:

Hak mendahului itu hilang setelah lampau waktu 2 (dua) tahun sejak tanggal diterbitkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, kecuali apabila dalam jangka waktu 2 (dua) tahun

tersebut, Surat Paksa untuk membayar itu diberitahukan secara resmi, atau diberikan penundaan pembayaran.⁴³

Maka dasar penagihan pajak dilakukan setelah adanya Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan diterbitkan, dan Putusan Banding, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah. Dalam Pasal 22 ayat (1) UU KUP disebutkan hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan dan biaya penagihan pajak, daluarsa setelah lampau waktu 10 (sepuluh) tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak yang bersangkutan.

Kegiatan penagihan diawali dengan tindakan penagihan yang bersifat persuasif seperti surat himbauan dan pemanggilan Wajib Pajak. Kedua kegiatan pemanggilan tersebut bersifat persuasif dan tidak diatur dalam undang-undang tertentu tetapi merupakan kegiatan yang diwajibkan oleh Kantor Wilayah Khusus Jakarta kepada KPP. Sedangkan kegiatan represif yang dilakukan KPP yang sesuai UU Nomor 19 tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa berikut ini akan dijelaskan sebagai berikut:

➤ Penagihan Seketika dan Sekaligus

Penagihan seketika dan sekaligus adalah penagihan pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran terhadap seluruh utang pajak dan semua jenis pajak, Masa Pajak dan Tahun Pajak. Dalam jangka waktu satu (1) bulan sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran. Penyampaian Surat Perintah Penagihan Seketika dan sekaligus dilaksanakan secara langsung oleh

⁴³ Republik Indonesia, Pasal 21 ayat (4) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang *Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, atas perubahan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983.

Jurusita Pajak kepada Penanggung Pajak. Jurusita Pajak melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran berdasarkan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus yang diterbitkan oleh Pejabat apabila :

- a) Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya atau berniat untuk itu;
- b) Penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan, atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia;
- c) terdapat tanda-tanda bahwa Penanggung Pajak akan membubarkan badan usahanya, atau menggabungkan usahanya, atau memekarkan usahanya, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya;
- d) badan usaha akan dibubarkan oleh Negara; atau
- e) terjadi penyitaan atas barang Penanggung Pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda tanda kepailitan.

➤ Surat Teguran

Sesuai dengan Pasal 8 ayat (2) UU PPSP Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis diterbitkan apabila Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajaknya sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran. Surat teguran diterbitkan oleh fiskus 7 (tujuh) hari setelah jatuh tempo pembayaran STP atau SKP lewat. Surat ini harus diterbitkan fiskus sebelum Surat Paksa diterbitkan.

➤ Surat Paksa

Surat Paksa diterbitkan apabila setelah menerima Surat Teguran Wajib Pajak belum juga melunasi utang pajaknya. Surat Paksa tersebut diterbitkan 21 (dua puluh satu) hari semenjak Surat Teguran diterbitkan oleh fiskus. Sesuai dengan Pasal 8 ayat (1) UU PPSP, Surat Paksa diterbitkan apabila:

- a. Penanggung Pajak tidak melunasi utang pajak dan kepadanya telah diterbitkan Surat Teguran atau Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis;
- b. Terhadap Penanggung Pajak telah dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus; atau
- c. Penanggung Pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak.

Berdasarkan Pasal 10 ayat (5) UU PPSP, dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit, Surat Paksa diberitahukan kepada Kurator, Hakim Pengawas atau Balai Harta Peninggalan, dan dalam hal Wajib Pajak dinyatakan bubar atau dalam likuidasi, Surat Paksa diberitahukan kepada orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan, atau likuidator.

➤ Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan

Pasal 1 angka 14 UU PPSP yang dimaksud dengan penyitaan adalah tindakan Jurusita pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak menurut peraturan perundang-undangan. Penyitaan adalah tindak lanjut dari pelaksanaan penagihan dengan Surat Paksa, apabila pajak yang masih harus dibayar tidak dilunasi dalam jangka waktu 2 x 24 jam sesudah tanggal pemberitahuan dengan pernyataan dan penyerahan Surat Paksa kepada Wajib Pajak. Penyitaan

dilakukan oleh Jurusita Pajak yang telah disumpah dan didampingi oleh 2 orang saksi penduduk Indonesia yang telah mencapai usia 21 tahun, dikenal oleh Jurusita Pajak dan dapat dipercaya. Penyitaan akan dilakukan oleh fiskus apabila setelah 2x24 jam semenjak penerbitan Surat Paksa, dan Wajib Pajak belum juga melunasi utang pajaknya. Moeljo Hadi mendefinisikan penyitaan sebagai berikut:

Serangkaian tindakan dari Jurusita Pajak yang dibantu oleh dua orang saksi untuk menguasai barang-barang dari Wajib Pajak, guna menjadikan jaminan untuk melunasi utang pajak sesuai dengan perundang-undangan pajak yang berlaku.⁴⁴

Tujuan penyitaan adalah memperoleh jaminan pelunasan utang pajak dari Penanggung Pajak. Oleh karena itu, penyitaan dapat dilaksanakan terhadap semua barang Penanggung Pajak, atau ditempat lain sekalipun penguasaannya berada di tangan pihak lain. Penyitaan berasal dari Terminologi *beslag* (Belanda), dan istilah Indonesia *beslah* tetapi istilah bakunya ialah sita atau penyitaan. Pengertian yang terkandung di dalamnya ialah:

- Tindakan menempatkan harta kekayaan tergugat secara paksa berada ke dalam keadaan penjagaan;
- Tindakan paksa penjagaan itu dilakukan secara resmi berdasarkan perintah hakim atau pengadilan;
- Barang yang ditempatkan dalam penjagaan tersebut, berupa barang yang disengketakan tetapi boleh juga barang yang akan dijadikan sebagai alat pembayaran atas pelunasan utang debitur atau tergugat, dengan jalan menjual lelang barang yang disita tersebut;
- Penetapan dan penjagaan barang-barang yang disita, berlangsung selama proses pemeriksaan, sampai ada putusan pengadilan yang

⁴⁴ Moeljo Hadi, *Dasar-dasar Penagihan Pajak Negara*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada. 1994, hal.47.

berkekuatan hukum tetap, yang menyatakan sah atau tidak tindakan penyitaan itu.⁴⁵

➤ Pencegahan dan Penyanderaan (Gijzeling).

Dalam bidang perpajakan ada kemungkinan penanggung pajak bertindak a social; yaitu dengan jalan menyembunyikan harta kekayaan untuk menghindarkan dari penyitaan. Hal ini berarti jurusita Pajak tidak dapat menyita barang-barang Penanggung Pajak, langkah selanjutnya dari Jurusita pajak adalah melakukan penyitaan badan yang dikenal dengan “penyandera”. Penyanderaan yakni keadaan dimana penanggung pajak sebenarnya mampu membayar pajak tetapi tidak mau membayar pajak terutang.

➤ Pengumuman Lelang

Pengumuman lelang atas penjualan secara lelang terhadap barang yang disita, apabila utang pajak dan atau biaya penagihan pajak tidak dilunasi setelah dilaksanakan penyitaan, Pejabat berwenang melaksanakan penjualan secara lelang terhadap barang yang disita melalui Kantor Lelang, dilaksanakan paling singkat 14 (empat belas) hari setelah penyitaan.

➤ Pelaksanaan Lelang

Dalam hal fiskus telah melakukan segala upaya hukum terhadap Wajib Pajak atau Penanggung pajak agar melunasi kewajiban perpajakannya dengan jalan menyampaikan Surat Teguran, Surat Paksa, dan melakukan penyitaan sesuai dengan ketentuan yang berlaku, maka barang-barang milik Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dapat dilelang oleh Kantor Lelang Negara. Tindakan ini dilakukan apabila Wajib Pajak atau Penanggung Pajak tidak melunasi kewajiban perpajakannya.

⁴⁵ Yahya Harahap, *Hukum Acara Perdata: Tentang Gugatan, Persidangan, Penyitaan, Pembuktian dan Putusan Pengadilan*, Jakarta: Sinar Grafika, 2003, hal.282.

Penjualan secara lelang terhadap barang yang disita, apabila utang pajak dan atau biaya penagihan pajak tidak dilunasi setelah dilaksanakan penyitaan, Pejabat berwenang melaksanakan penjualan secara lelang terhadap barang yang disita melalui Kantor Lelang, dilaksanakan paling singkat 14 (empat belas) hari setelah pengumuman lelang melalui media massa.

Selanjutnya dalam Pasal 21 ayat (5) UU Nomor 16 Tahun 2000 yang merupakan perubahan kedua UU Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dikemukakan sebagai berikut:

Dalam hal Surat Paksa untuk membayar diberitahukan secara resmi, jangka waktu 2 (dua) tahun sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), dihitung sejak tanggal pemberitahuan Surat Paksa, atau dalam hal diberikan penundaan pembayaran jangka waktu 2 (dua) tahun tersebut ditambah dengan jangka waktu penundaan pembayaran.⁴⁶

Sesuai dengan Pasal 1 angka 12 UU PPSP yang dimaksud dengan Surat Paksa adalah surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak. Dari pengertian ini dapat dipahami bahwa Surat Paksa diterbitkan oleh pejabat yang berwenang tidak hanya untuk menagih utang pajak sesuai dengan ketentuan undang-undang pajak yang berkenaan tetapi juga untuk menagih biaya yang timbul dalam rangka penagihan pajak, termasuk biaya penyampaian Surat Paksa.

Pada dasarnya, Surat Paksa diterbitkan setelah surat teguran, atau surat peringatan, atau surat lain yang sejenis diterbitkan oleh pejabat yang berwenang. Dalam hal pelaksanaan penagihan seketika dan sekaligus, Surat Paksa diterbitkan oleh pejabat, baik sebelum maupun sesudah penerbitan surat teguran, atau surat peringatan, atau surat lain yang sejenis. Dalam hal-hal tertentu misalnya karena

⁴⁶ Republik Indonesia, Pasal 21 ayat (5) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang *Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*, atas perubahan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983.

penanggung pajak atas dasar permohonannya dapat diberikan persetujuan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak melalui keputusan pejabat. Oleh karena itu, keputusan dimaksud mengikat kedua belah pihak.⁴⁷

Angsuran dan Penundaan Pembayaran Pajak merupakan salah satu upaya yang harus ditempuh untuk memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak/Penanggung Pajak mengangsur dan menunda pembayaran pajak yang secara garis besar diatur dalam Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-53/PJ./1995 tentang Tata Cara Pelaksanaan Angsuran dan Penundaan Pembayaran Pajak. Sekalipun angsuran dan penundaan pembayaran pajak yang terutang sebagaimana dimaksud dalam Kep Dirjen tersebut sebagai suatu ketentuan yang memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak/Penanggung Pajak untuk mengangsur dan menunda pembayaran pajak terutang, namun ketentuan ini juga sekaligus sebagai upaya hukum pencegahan deluwarasa penagihan utang pajak.

Dengan demikian, apabila kemudian Penanggung Pajak tidak memenuhi ketentuan sebagaimana tercantum dalam keputusan persetujuan angsuran atau penundaan pembayaran pajak, Surat Paksa dapat diterbitkan langsung tanpa didahului oleh surat teguran, surat peringatan, atau surat lain yang sejenis.

Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 yang merupakan perubahan ketiga UU nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Hak mendahului yang diatur dalam Pasal 21 UU Nomor 28 Tahun 2007 yang merupakan perubahan ketiga UU Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dikemukakan sebagai berikut:

⁴⁷ Marihot P.Siahaan, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban dan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2004, hal 395.

1. Negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.
2. Ketentuan tentang hak mendahului tersebut meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak.
3. Hak mendahului untuk utang pajak melebihi segala hak mendahului lainnya, kecuali terhadap:
 - a) biaya perkara yang hanya disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak;
 - b) biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud; dan/atau
 - c) biaya perkara, yang hanya disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.
- 3a. Dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit, bubar, atau dilikuidasi maka kurator, likuidator, atau orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan dilarang membagikan harta Wajib Pajak dalam pailit, pembubaran atau likuidasi kepada pemegang saham atau kreditur lainnya sebelum menggunakan harta tersebut untuk membayar utang pajak Wajib Pajak tersebut.
4. Hak mendahului hilang setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun sejak tanggal diterbitkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah.
5. Perhitungan jangka waktu hak mendahului ditetapkan sebagai berikut:
 - a) dalam hal Surat Paksa untuk membayar diberitahukan secara resmi maka jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dihitung

sejak pemberitahuan Surat Paksa; atau

- b) dalam hal diberikan penundaan pembayaran atau persetujuan angsuran pembayaran maka jangka waktu 5 (lima) tahun tersebut dihitung sejak batas akhir penundaan diberikan.

Berdasarkan Pasal 32 UU Nomor 28 Tahun 2007 yang merupakan perubahan ketiga UU Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dikemukakan sebagai berikut:

(1) Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal :

- a. badan oleh pengurus;
- b. badan yang dinyatakan pailit oleh kurator;
- c. badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan;
- d. badan dalam likuidasi oleh likuidator;
- e. suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya; atau
- f. anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya.

(2) Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.

C. Pihak Yang dapat Mengajukan Pailit

Pengaturan hak mendahulu dalam pelunasan utang pajak, terkait dengan keadaan Wajib Pajak yang tidak dapat melaksanakan kewajiban perpajakannya disebabkan oleh keadaan Wajib Pajak yang dinyatakan pailit atau dilikuidasi.⁴⁸ Kepailitan merupakan suatu proses dimana seseorang debitur yang mempunyai kesulitan keuangan untuk membayar utangnya dinyatakan pailit oleh pengadilan. Dalam hal ini Pengadilan Niaga, dikarenakan debitur tersebut tidak dapat membayar utangnya.⁴⁹

Tidak mudah bagi debitur untuk menyatakan pailit. Harus ada keputusan pihak yang berwenang dalam hal ini pengadilan. Hal ini menjamin hak-hak para kreditor, agar sebisa mungkin dapat dipenuhi dengan penjualan aset-aset yang dimiliki debitur yang pailit. Persoalan muncul dalam hal kreditor yang berhak mendapatkan haknya terlebih dahulu? Dibagi rata atau bagaimana yang adil bagi semuanya. Tentunya keputusan pengadilan harus mampu menjawab semua masalah yang muncul tersebut.

Adapun syarat-syarat yang harus diperhatikan dalam rangka likuidasi sebuah perusahaan adalah :⁵⁰

- a. Publikasi likuidasi itu dilakukan dengan jalan mendaftarkannya di Pengadilan Negeri dan mengumumkannya dalam berita negara serta beberapa harian surat kabar. Dengan publikasi itu (oleh likuidator), maka keputusan likuidasi itu akan mengikat semua pihak.
- b. Pembayaran kepada kreditor harus dilakukan secara adil dan seimbang terhadap piutang-piutang mereka sesuai dengan kedudukan mereka selaku

⁴⁸ Zainal Asikin. *Pokok-pokok Hukum Perbankan*. Jakarta: Rajawali Pers, 1995, hal.79.

⁴⁹ Rudy Lontoh, *Penyelesaian Utang Melalui Pailit atau Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*, Bandung: Alumni, 2001, hal.23

⁵⁰ Zainal Asikin, 1995, op. cit, hal. 83

kreditor konkuren atau preferen.

Dalam hal tertentu kreditor mempunyai hak didahulukan dari kreditor lainnya. Bertitik tolak dari pemikiran ini, maka dalam hukum kepailitan kreditor diklasifikasikan dalam beberapa jenis. Penggolongan ini didasarkan kepada hak yang diberikan oleh undang-undang. Adapun penggolongan yang dimaksud adalah:

1. Kreditor konkuren (Unsecured Creditor) Kreditor yang harus berbagi secara proporsional dari penjualan harta Debitor. Dengan kata lain untuk jenis Kreditor ini kedudukannya sama.
2. Kreditor preferen (secured Creditor) Kreditor yang didahulukan dari Kreditor lainnya untuk pelunasan Debitor, karena Kreditor jenis ini mendapat hak istimewa yang diberikan oleh undang-undang. Sebenarnya Kreditor ini sama dengan Kreditor separatis yang diatur dalam hukum perdata.

Kreditor separatis adalah Kreditor pemegang hak jaminan kebendaan. Hak jaminan kebendaan yang dimiliki oleh kreditor pemegang jaminan kebendaan tersebut memberikan kewenangan bagi Kreditor tersebut untuk menjual secara lelang kebendaan yang dijamin kepadanya dan untuk selanjutnya memperoleh pelunasan secara mendahulu dari Kreditor-kreditor lainnya dari hasil penjualan kebendaan yang dijamin kepadanya tersebut.⁵¹

Dalam Undang-undang Nomor 34 Tahun 2004 mengenai Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) terdapat lima pihak yang dapat mengajukan pailit yaitu Debitor atau Kreditor, Kejaksaan demi kepentingan

⁵¹ Kartini Muljadi dan Gunawan Widjaja, *Pedoman Menangani Perkara Kepailitan*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2003, hal 199.

umum, Bank Indonesia, Badan Pengawas Pasar Modal, dan Menteri Keuangan Republik Indonesia. Yang dimaksud Debitor atau Kreditor disini adalah:⁵²

- Pasal 1 angka 1: Kepailitan adalah sita umum atas semua kekayaan debitor pailit yang pengurusan dan pemberesannya dilakukan oleh kurator di bawah pengawasan Hakim Pengawas.
- Pasal 1 angka 2: Kreditor adalah orang yang mempunyai piutang karena perjanjian atau undang-undang yang dapat ditagih dimuka pengadilan
- Pasal 1 angka 3: Debitor adalah orang yang mempunyai utang karena perjanjian atau undang-undang yang pelunasannya dapat ditagih dimuka pengadilan.
- Pasal 1 angka 11: Setiap orang adalah orang perseorangan atau korporasi termasuk korporasi yang berbentuk badan hukum dalam likuidasi.

Dalam Pasal 2 ayat 1 disebutkan Debitor yang mempunyai dua atau lebih kurator dan tidak membayar sedikitnya satu utang yang telah jatuh waktu dan dapat ditagih, dinyatakan pailit dengan putusan pengadilan, baik atas permohonannya sendiri, maupun atas permintaan seseorang atau lebih krediturnya. Dari ketentuan pasal ini dapat diketahui, bahwa syarat yang harus dipenuhi jika Debitor ingin mengajukan permohonan pailit mempunyai:

- a) Dua atau lebih kreditor; dan
- b) Tidak membayar lunas sedikitnya satu utang yang sudah jatuh tempo.

Di dalam Undang-undang Kepailitan tidak dijelaskan berapa jumlah utang minimal yang harus ada, sehingga dapat diajukan permohonan pailit. Hanya

⁵² Republik Indonesia, Undang-undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang *Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*.

dijelaskan utang adalah kewajiban yang dinyatakan atau dapat dinyatakan dalam jumlah uang baik mata uang Indonesia maupun mata uang asing, baik secara langsung maupun yang timbul dikemudian hari, yang timbul karena perjanjian atau undang-undang dan wajib dipenuhi oleh Debitor dan bila tidak dipenuhi memberi hak kepada Kreditor untuk mendapat pemenuhannya dari harta kekayaan Debitor.

D. Prosedur Pengajuan Kepailitan

Dalam Pasal 6 Undang-undang Nomor 34 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) dijelaskan mengenai mekanisme permohonan pernyataan pailit, yaitu permohonan diajukan ke Ketua Pengadilan. Pengadilan yang dimaksud adalah Pengadilan Niaga yang berada di lingkungan Pengadilan Umum. Adapun rincian pengajuan prosedur permohonan pailit adalah sebagai berikut:

1. Permohonan ditujukan ke Ketua Pengadilan Niaga.
2. Panitera mendaftarkan permohonan.
3. Sidang dilakukan paling lambat 20 hari setelah permohonan didaftar.
4. Bila alasan cukup pengadilan dapat menunda paling lambat 25 hari.
5. Pemeriksaan paling lambat 20 hari (Pasal 6 ayat 6).
6. Hakim dapat menunda 25 hari (Pasal 8 ayat 7).
7. Pemanggilan dilakukan 7 hari sesudah sidang dilakukan.
8. Putusan pengadilan paling lambat 60 hari setelah permohonan pernyataan pailit didaftarkan (Pasal 8 ayat 5).

Kemudian ada pasal-pasal dalam UU Nomor 34 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU)

yang perlu dicermati setelah putusan atas permohonan pailit dikeluarkan oleh Pengadilan Niaga, pasal-pasal tersebut diantaranya sebagai berikut:

- a. Pasal 109 UU Kepailitan memberikan kewenangan kepada Kurator dengan izin Hakim Pengawas dapat melakukan perdamaian. Selain itu upaya perdamaian juga diatur dalam Pasal 145 UU Kepailitan disebutkan bila Debitor ingin mengajukan perdamaian, harus mengajukan rencana perdamaian paling lambat delapan (8) hari sebelum rapat pencocokan piutang. Hal ini berarti upaya perdamaian selalu dapat dilakukan baik sebelum putusan maupun setelah putusan.
- b. Pasal 113 UU Kepailitan mengatur bahwa paling lambat 14 hari setelah putusan pernyataan pailit diucapkan, Hakim Pengawas harus menetapkan:
 - Batas akhir pengajuan tagihan;
 - Batas akhir verifikasi pajak untuk menentukan besarnya kewajiban pajak sesuai dengan perundang-undangan di bidang perpajakan;
 - Hari, tanggal, waktu, dan tempat rapat kreditor untuk mengadakan pencocokan piutang
- c. Pencocokan piutang adalah tindakan setelah putusan.
- d. Pasal 193 ayat (1) UU Kepailitan mengatur bahwa Kreditor dapat mengajukan perlawanan terhadap daftar pembagian dengan mengajukan surat keberatan disertai alasan kepada Panitera Pengadilan, dengan menerima tanda bukti penerimaan.⁵³

Keputusan seorang Debitor menjadi Debitor pailit diputuskan oleh Pengadilan Niaga. Yang membawa konsekuensi hukum yaitu, bagi Debitor; dijatuhkan sita umum terhadap seluruh harta Debitor pailit dan hilangnya kewenangan Debitor

⁵³ Ibid.

pailit untuk menguasai dan mengurus harta pailitnya. Sedangkan bagi Kreditor; akan mengalami ketidakpastian tentang hubungan hukum yang ada antara Kreditor dengan debitur pailit.

Untuk kepentingan tersebut diatas, Undang-undang Kepailitan menentukan pihak yang akan mengurus persoalan Debitur dan Kreditor tersebut adalah Kurator, yang akan melakukan pengurusan dan pemberesan atas harta pailit serta penyelesaian hubungan hukum antara Debitur pailit dengan para Kreditornya. Pasal 13 ayat (1) UU Kepailitan menentukan bahwa dalam putusan pernyataan pailit harus diangkat seorang Hakim Pengawas yang ditunjuk dari Hakim Pengadilan; dan Kurator. Jika suatu permohonan kepailitan dikabulkan oleh Pengadilan Niaga, maka pengurusan administratif dan likuidasi akan diteruskan oleh Kurator.

BAB IV

ANALISIS IMPLEMENTASI HAK MENDAHULU

DALAM PELUNASAN UTANG PAJAK

(PADA KASUS PAILIT PT XYZ)

A. Analisis Implementasi Hak Mendahulu Negara dalam Pelunasan Utang Pajak pada Kasus Pailit PT XYZ

Pada awalnya PT XYZ berdasarkan SKPKB tanggal 12 April 2000 mempunyai pajak yang kurang dibayar sebesar Rp.199.936.867.185. Disamping mempunyai utang pajak PT XYZ juga mempunyai utang dengan beberapa kreditur yang lain seperti obligasi di luar negeri, upah buruh yang belum dibayar, dan utang-utang kepada PT atau kreditur lainnya. Atas pajak yang kurang dibayar tersebut KPP dimana PT XYZ tersebut terdaftar melakukan koreksi atas besarnya penghasilan netto perusahaan, sehingga menurut Kantor Pajak penghasilan netto PT XYZ adalah sebesar Rp.515.042.829.211. Tetapi menurut PT XYZ penghasilan netto perusahaan adalah minus, atau dengan kata lain perusahaan mengalami kerugian sejumlah Rp.788.825.605.000.

Atas koreksi yang dilakukan Kantor Pajak tersebut menyebabkan besarnya jumlah utang pajak PT XYZ menjadi Rp. 314.411.122.105. Dan atas utang pajak tersebut berdasarkan Pasal 21 UU KUP, negara merupakan kreditur preferen dibandingkan dengan utang kreditur lainnya. Namun utang pajak yang diakui oleh PT XYZ hanya sebesar Rp.6.174.899.573. Maka terdapat perbedaan klaim utang pajak, karena adanya perbedaan perhitungan penghasilan netto antara PT

XYZ dengan Kantor Pajak. Disamping itu terdapat klaim dari karyawan PT XYZ atau buruh sebesar Rp.28.926.938.439, yang juga mengajukan klaim selaku kreditur preferen.

Pada tanggal 19 Agustus 2004 PT XYZ dinyatakan pailit berdasarkan putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat. Kemudian DJP dengan surat perihal pemberitahuan utang pajak PT XYZ tertanggal 25 Oktober 2004 telah mengajukan klaim kepada Kurator atas kewajiban utang pajak PT XYZ yang keseluruhannya sebesar Rp.314.411.122.105. Atas seluruh utang pajak PT XYZ yang diklaim oleh DJP, sejumlah Rp.29.603.475.147 telah ditagih berdasarkan Surat Paksa yang disampaikan kepada PT XYZ pada tanggal 13 Januari 2004.

Atas klaim utang pajak yang diajukan DJP, kemudian PT XYZ mengajukan keberatan pada tanggal 8 Desember 2004 yang ditujukan kepada Hakim Pengawas perkara kepailitan PT XYZ, dimana PT XYZ menyatakan menolak mengakui adanya utang pajak sebesar Rp.308.236.222.632. Disamping itu PT XYZ telah menyampaikan kepada Kurator mengenai surat-surat permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang telah disampaikannya kepada Kantor Pajak. Pada intinya pengurangan dan/atau pembatalan ketetapan pajak kepada Kantor Pajak yakni agar utang pajak PT XYZ dikurangi atau dibatalkan. Serta agar menetapkan jumlah pajak terutang yang sebenarnya yaitu sebesar Rp.6.174.899.573, sebagaimana telah dihitung dan disampaikan alasan dan pertimbangannya kepada Kantor Pajak.

Dalam rapat-rapat verifikasi, Kurator telah menyampaikan mengenai adanya tagihan pajak kepada para kreditur, DJP dan PT XYZ bahwa terdapat klaim dari DJP perihal utang pajak PT XYZ sejumlah Rp.29.603.475.147 yang memiliki hak mendahului selama 2 tahun berdasarkan Pasal 21 ayat (5) UU

Nomor 16 Tahun 2000, yang dihitung sejak tanggal 13 Januari 2004. Tetapi dalam Rapat Kreditur 14 Desember 2005, Kurator mengusulkan akan melakukan pembagian hasil penjualan harta pailit kepada para kreditur dan DJP yang akan dilakukan secara pro-rata. Selanjutnya Rapat Kreditur 21 Desember 2005, Kurator menyampaikan bahwa budel pailit akan dibagi secara pro-rata termasuk untuk DJP, dengan memperhatikan persentase besarnya tagihan masing-masing kreditur dan DJP dibagi dengan total keseluruhan tagihan kreditur dan utang pajak preferen. Kurator menyampaikan bahwa pembagian budel pailit akan berlaku efektif dalam 2 (dua) minggu setelah tanggal 3 Januari 2006, dimana tanggal tersebut adalah merupakan hari terakhir untuk mengajukan keberatan. Atas usulan tersebut, tidak ada keberatan dari para kreditur, debitur (PT XYZ) maupun DJP. Berdasarkan hasil wawancara dengan Kurator PT XYZ yaitu William Eduard Daniel, SE., SH., LL.M., MBL., alasannya membagi penjualan harta pailit PT XYZ secara pro-rata adalah sebagai berikut ini:

"Jadi alasan saya membagikan secara prorata karena pertama ketidakjelasan dari utang pajaknya, SKP yang DJP keluarkan itu membabibuta, kemudian alasan kedua daluarsanya sudah terjadi, dari SKP jadi sudah 2 tahun lebih. Dan setelah itu saya sampaikan bahwa kedudukannya sama dengan kreditur yang lain. Pada saat verifikasi, kan verifikasi bukan masalah jumlahnya saja, tetapi masalah hak mendahulunya. Jumlah utang pajaknya pada waktu itu PT XYZ telah menyetujui pajaknya segitu, tetapi hak mendahulunya enggak. Hak mendahulunya itu ya mesti dilihat, pada PT XYZ pada tanggal verifikasi itu sudah ga ada, udah lewat 2 tahun dari tanggal SKP-nya. Jadikan ada pemeriksaan pajak karena PT XYZ ga bayar, kemudian dikeluarkan Surat Paksa. Di peraturan perpajakannya kan mereka sendiri bilang Surat Paksa hak mendahulunya 2 tahun."⁵⁴

⁵⁴ Wawancara dengan Kurator PT XYZ, William Eduard Daniel, SE., SH., LL.M., MBL., 15 Agustus 2008, Pukul 14.30.

Maka berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak William yang merupakan Kurator PT XYZ, dasar pertimbangan Kurator untuk membagi secara pro-rata atas pembagian hasil penjualan Budel Pailit PT XYZ sebagai berikut:

- a) Debitur (PT XYZ) belum mencabut keberatan atas tagihan pajak yang disampaikan kepada Kantor Pajak, dan karenanya keberatan masih tetap berlaku dimana PT XYZ tidak mengakui seluruh tagihan pajak yang diajukan oleh Kantor Pajak, sehingga besarnya tagihan pajak yang dapat diakui masih belum memiliki kejelasan.
- b) Dalam Rapat Kreditur tanggal 14 Desember 2005 dan 21 Desember 2005, baik para Kreditur, Debitur (PT XYZ), dan DJP serta Hakim Pengawas, tidak menolak rencana pembagian hasil penjualan Budel pailit PT XYZ secara pro-rata yang berlaku baik untuk tagihan para kreditur dan tagihan pajak.
- c) Efektifitas pembagian hasil penjualan Budel Pailit PT XYZ sebagaimana ditetapkan Kurator dalam Rapat Kreditur tanggal 21 Desember 2005 adalah 2 (dua) minggu sejak tanggal 3 Januari 2006, yaitu sejak tanggal 17 Januari 2006.
- d) Karena pembagian hasil penjualan Budel Pailit PT XYZ baru akan efektif sejak tanggal 17 Januari 2006, Kurator berkesimpulan bahwa pembagian hasil penjualan Budel Pailit PT XYZ dapat dilakukan secara pro-rata karena hak mendahului atas tagihan Kantor Pajak berakhir tanggal 13 Januari 2006, berdasarkan ketentuan Pasal 21 ayat 5 UU Nomor 16 Tahun 2000 tentang ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan. Dimana dari Pasal ini dapat diartikan bahwa sejak 2 tahun setelah Surat Paksa untuk membayar diberitahukan secara resmi, tagihan pajak tidak memiliki hak mendahului lagi.

Dalam Rapat Kreditur tanggal 14 Desember 2005 dan 21 Desember 2005, Hakim Pengawas menegaskan bahwa terhadap pihak yang tidak setuju dengan daftar pembagian yang diajukan oleh Kurator dan yang telah disetujui oleh Hakim Pengawas, dapat mengajukan keberatan sampai dengan tanggal 3 Januari 2006. Keberatan tersebut dapat diajukan melalui pendaftaran perkara pailit biasa yaitu melalui Kepaniteraan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Niaga Jakarta Pusat dan nanti akan disidangkan oleh Majelis Awal.

Kemudian pada tanggal 23 Desember 2005 diumumkan tentang penyelesaian budel pailit PT XYZ yang dimuat dalam surat kabar Bisnis Indonesia. Dimana dalam keputusan penyelesaian budel pailit tersebut utang pajak PT XYZ belum dilunasi karena dianggap sebagai kreditur konkuren, sehingga harta hasil penjualan dibagi pro-rata kepada setiap kreditur PT XYZ. Sesuai dengan daftar pembagian, DJP hanya mendapatkan Rp.631.863.457. Atas keputusan tersebut DJP merasa keberatan terhadap penyelesaian pembagian hasil penjualan harta PT XYZ. Hal tersebut diperoleh berdasarkan hasil wawancara dengan Kepala Seksi Bantuan Hukum IV Direktorat Peraturan Perpajakan II DJP, yakni Bapak Abdul Manan sebagai berikut:

"Pada prinsipnya utang pajak lebih tinggi dan didahulukan daripada utang-utang lainnya berdasarkan Pasal 21 KUP. Sesuai Pasal 10 ayat (5) UU PPSP, dalam hal WP Pailit Surat Paksa diberitahukan kepada Kurator. Jadi penagihan cukup menyampaikan Surat Paksa saja, kita tidak perlu ikut campur dalam kepailitan."⁵⁵

Keberatan atas penyelesaian pembagian hasil penjualan harta atau budel pailit PT XYZ, dikarenakan negara masih mempunyai hak mendahului daripada kreditur lainnya. Hak mendahului tersebut berdasarkan pada Pasal 21 ayat (5)

⁵⁵ Wawancara dengan Kepala Seksi Bantuan Hukum IV DJP, Bapak Abdul Manan, 7 Agustus 2008, Pukul 14.00.

UU Nomor 16 Tahun 2000, dinyatakan bahwa jangka waktu hak mendahulu adalah 2 tahun, dihitung sejak Surat Paksa untuk membayar diberitahukan secara resmi dan diterima oleh PT XYZ yaitu tanggal 13 Januari 2004 dengan nilai sebesar Rp.29.603.475.147. Dengan demikian jangka waktu hak mendahulu adalah sampai dengan tanggal 13 Januari 2006 dan pembagian harta hasil penjualan seharusnya tidak dapat dibagi secara pro-rata. Oleh karena itu seharusnya atas seluruh hasil penjualan harta PT XYZ tersebut, sesuai dengan ketentuan UU Perpajakan seluruhnya digunakan untuk melunasi utang pajak PT XYZ. Keberatan tersebut semata-mata dimaksudkan sebagai peringatan yang ditujukan kepada Hakim Pengawas dan Kurator untuk melaksanakan ketentuan berdasarkan UU Perpajakan.

Atas permohonan keberatan yang diajukan oleh DJP, kemudian Majelis Pengadilan Niaga mempertimbangkan bahwa terlepas mengenai pokok perkaranya, Majelis terlebih dahulu meneliti apakah permohonan keberatan atas daftar pembagian budel pailit telah diajukan dengan memenuhi persyaratan formal atau tidak. Dengan menimbang bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 193 ayat (1) UU Nomor 37 Tahun 2004 tentang kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), telah ada pengaturan secara tegas bahwa kreditor dapat mengajukan perlawanan terhadap daftar pembagian, dengan mengajukan surat keberatan disertai alasan kepada Panitera Pengadilan dengan menerima bukti penerimaan. Jadi dengan kata lain negara yang diwakili oleh DJP juga harus mengikuti persyaratan formal untuk mengajukan keberatan berdasarkan UU Kepailitan seperti halnya juga pada kreditor lainnya, ini juga dipertegas melalui hasil wawancara dengan Bapak William sebagai berikut ini:

"Saya rasa begitu DJP harus mengikuti ketentuan formal UU Kepailitan, karena pada waktu DJP mengajukan klaim utang pajak

forumnya adalah forum kepailitan. Nah pada saat itu saya keberatannya melalui Pengadilan Niaga, kalau mereka gak mau datang kemudian diputuskan oleh Pengadilan Niaga nah di adalah attitude saya. Nah tapi pada saat kasus pailit PT XYZ, DJP juga mengakomodir keberatan saya dan kemudian kita sidang di Pengadilan Niaga, mereka tidak pernah menarik diri ke Pengadilan Pajak. Jadi itu terjadi di Pengadilan Niaga, kemudian ada keberatan kasasi ke Mahkamah Agung dan Mahkamah Agung mensupport saya pada saat itu.⁵⁶

Berdasarkan wawancara dengan Bapak William atas keberatan DJP mengenai pembagian budel pailit PT XYZ yang dibagi secara pro-rata, DJP tidak melakukan keberatan sesuai dengan UU Kepailitan. Kemudian setelah itu Majelis Pengadilan Niaga meneliti keberatan terhadap daftar pembagian yang diajukan oleh DJP tanggal 29 Desember 2005 dan meneliti laporan Hakim Pengawas tanggal 7 Februari 2006, ternyata keberatan terhadap daftar pembagian yang diajukan oleh DJP kepada Hakim Pengawas dan tidak diajukan kepada Panitera dengan menerima tanda bukti penerimaan, maka dengan demikian Majelis Pengadilan Niaga berpendapat keberatan yang diajukan oleh DJP terhadap daftar pembagian tidak memenuhi syarat formal sebagaimana ditentukan oleh Pasal 193 ayat (1) UU Nomor 37 Tahun 2004 tentang kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU).

Berdasarkan pertimbangan tersebut Majelis Pengadilan Niaga berpendapat bahwa keberatan terhadap daftar pembagian yang diajukan oleh DJP tidak beralasan hukum dan harus dinyatakan tidak dapat diterima. Dan mengingat ketentuan Pasal 193 ayat (1) UU Nomor 37 Tahun 2004 tentang kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) Hakim Ketua Majelis Pengadilan Niaga mengadili dengan menyatakan bahwa keberatan terhadap daftar pembagian harta pailit PT XYZ tidak dapat diterima, yang diputuskan pada

⁵⁶ Wawancara dengan Kurator PT XYZ, William Eduard Daniel, SE., SH., LL.M., MBL., 15 Agustus 2008, Pukul 14.30.

tanggal 27 Februari 2006 dalam rapat permusyawaratan Majelis Hakim Pengadilan Niaga dan diucapkan pada sidang yang terbuka untuk umum pada tanggal 1 Maret 2006 pada Pengadilan Negeri Jakarta Pusat. Kemudian DJP tidak terima atas keputusan Hakim Pengadilan Niaga tersebut, berdasarkan wawancara Bapak Abdul Manan sebagai berikut:

"DJP pada dasarnya tidak bisa menerima keputusan yang dibuat Pengadilan Niaga, karena hakim yang memutus perkara tersebut tidak memperhatikan kedudukan utang pajak dalam sebuah perusahaan, kita bukan kreditur. Maka selanjutnya atas utang pajak PT XYZ yang belum lunas, kita mengupayakan Kasasi ke Mahkamah Agung. Selain itu terdapat Yurisprudensi Mahkamah Agung yang menempatkan bahwa penyelesaian penagihan utang pajak berada diluar jalur proses pailit."⁵⁷

Berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak Abdul Manan, sesudah putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Jakarta Pusat tersebut diucapkan pada sidang yang terbuka untuk umum pada tanggal 1 Maret 2006, kemudian pada tanggal 8 Maret 2006 DJP mengajukan permohonan kasasi yang dibuat oleh Panitera Pengadilan Niaga Jakarta Pusat. Kemudian dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung tanggal 23 Mei 2006, Ketua Mahkamah Agung memutuskan menolak permohonan kasasi dari DJP. Permohonan kasasi DJP ditolak dengan pertimbangan berikut:

- Keberatan DJP tidak dapat dibenarkan karena putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Jakarta Pusat sudah tepat yaitu tidak salah menerapkan hukum atau melanggar hukum yang berlaku.
- Pengadilan Niaga Jakarta Pusat telah menetapkan bahwa keberatan para pelawan terhadap daftar pembagian harta pailit PT XYZ tidak dapat diterima karena DJP tidak mengajukan keberatan kepada Hakim Pengawas melalui

⁵⁷ Wawancara dengan Kepala Seksi Bantuan Hukum IV DJP, Bapak Abdul Manan, 7 Agustus 2008, Pukul 14.00.

Panitera dengan tidak punya bukti penerima sebagaimana diatur dalam Pasal 193 ayat (1) UU Nomor 37 Tahun 2004 tentang kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU).

- Dalam kasus PT XYZ, pernyataan pailit dan pembagian harta pailit telah dilaksanakan sesuai dengan prosedur dan tidak ada keberatan dari para kreditor.
- Untuk penyelesaian kasus ini diberlakukan sepenuhnya UU Nomor 37 Tahun 2004 tentang kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), dan tidak ada dasar untuk menganggap Undang-undang perpajakan sebagai *ekstra ordinary rules*.

Dari kasus diatas jelas banyak tindakan, sumber daya dan pengorbanan yang harus dilakukan DJP untuk menagih utang pajak PT XYZ. Dalam kasus kepailitan PT XYZ yang diangkat Peneliti sebagai pembahasan dalam penelitian, DJP dalam menagih utang pajak pada PT XYZ yang memiliki hak mendahului dalam implementasinya tidak berjalan dengan baik. Namun selain tergantung pada Hakim Pengadilan Niaga dan juga Hakim Mahkamah Agung, marilah ditelusuri dulu beberapa hal yang menyangkut internal DJP. Mengenai keberatan yang diajukan oleh DJP sebagai Pemohon Kasasi yakni Hakim Pengadilan Niaga telah menerapkan status Pemohon Kasasi semula Pemohon keberatan atau Pelawan sebagai kreditor dalam perkara sehingga tidak mendasarkan pada UU Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan PKPU, UU Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, serta UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Hal tersebut diperoleh berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak Abdul Manan sebagai berikut:

"Kalau soal mengajukan keberatan kita agak-agak dilema juga, karena kita bukan kreditor, kita bukan masuk dalam konteks

kreditur. Memang dalam UU Kepailitan dapat mengajukan keberatan, tapi sebenarnya kita gak masuk ke situ sebenarnya medianya. Dalam kasus kepailitan kita gak mau tandatangan dalam berita acara daftar hadir, tapi kita hanya menjelaskan kepada Hakim Pengawas bahwa kami bukan kreditur, kami memiliki posisi tertinggi di dalam budel kepailitan. Kita gak mau tandatangan karena kita bukan kreditur tetapi kita menjelaskan hak negara. Jadi kalau pembagian budel pailit pada PT XYZ secara pro-rata, itu sebenarnya masalah hukum juga itu, kita kejar ke Kuratornya, jadi Kuratornya dikejar.⁵⁸

Jadi memang berdasarkan wawancara dengan Bapak Abdul Manan, DJP memang tidak mengajukan keberatan berdasarkan ketentuan formal UU Kepailitan. Pertimbangan Majelis Hakim pada putusan tanggal 1 Maret 2006 yang pada intinya menyatakan sebagai berikut "Menimbang, bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 193 ayat (1) UU Nomor 37 Tahun 2004 tentang kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), telah ada pengaturan secara tegas bahwa kreditor dapat mengajukan perlawanan terhadap daftar pembagian dengan mengajukan surat keberatan disertai alasan kepada Panitera Pengadilan, dengan menerima tanda bukti penerimaan." Atas putusan tersebut Majelis Hakim dalam menerapkan hukum dan tidak mempertimbangkan Pasal 1 angka 2 dan angka 11 UU Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) yang menyatakan:

- Pasal 1 angka 2 : Kreditor adalah orang yang mempunyai piutang karena perjanjian atau Undang-undang yang dapat ditagih di muka pengadilan.
- Pasal 1 angka 11: Setiap orang adalah orang perseorangan atau korporasi termasuk korporasi yang berbentuk badan hukum dalam likuidasi.

Bahwa pasal-pasal tersebut merupakan ketentuan yang mencerminkan batasan pengertian atau definisi dari kreditor yang dijadikan sebagai pedoman

⁵⁸ Wawancara dengan Kepala Seksi Bantuan Hukum IV DJP, Bapak Abdul Manan, 7 Agustus 2008, Pukul 14.00.

dalam pasal-pasal berikutnya dan mensyaratkan bahwa piutang tersebut merupakan piutang yang dapat ditagih di muka pengadilan, sedangkan pajak yang terutang penagihannya tidak ditagih melalui jalur kepailitan atau Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) tetapi pejabat diberi wewenang khusus untuk melakukan eksekusi langsung terhadap utang pajak di luar campur kewenangan pengadilan dan tata tertib pelaksanaan penagihannya sudah diatur khusus yang mengaturnya, yaitu UU Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan dan UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana diatur dalam:

1. UU Nomor 19 Tahun 1997 sebagaimana telah dirubah dengan UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa:

- Pasal 1 angka 14: Penyitaan adalah tindakan Jurusita pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak menurut peraturan perundang-undangan.
- Pasal 7 ayat (1): Surat Paksa berkepala kata-kata "Demi keadilan berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa", mempunyai kekuatan eksekutorial dan kedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.
- Pasal 19 ayat (6): Hak mendahulu untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahulu lainnya, kecuali terhadap;
 - a) Biaya perkara yang semata-mata disebabkan suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan atau barang tidak bergerak;
 - b) Biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud;

c) Biaya perkara yang semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

2. UU Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan:

- Pasal 21 ayat (1): Negara mempunyai hak mendahulu untuk tagihan pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.
- Pasal 21 ayat (3): Hak mendahulu untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahulu lainnya, kecuali terhadap:
 - a) Biaya perkara yang semata-mata disebabkan suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan atau barang tidak bergerak;
 - b) Biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud;
 - c) Biaya perkara yang semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.
- Pasal 22 ayat (1): Hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan dan biaya penagihan pajak, daluarsa setelah lampau waktu 10 (sepuluh) tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak yang bersangkutan.

Sehingga seharusnya yang menjadi extra ordinary rules atas segala ketentuan yang mengatur tentang hak tagih dibidang perpajakan adalah UU Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah dirubah terakhir dengan UU Nomor 19 Tahun 2000 sebagai implementasi Pasal 1137 KUH Perdata yang menyatakan bahwa hak dari kas

negara, kantor lelang dan lain-lain badan umum yang dibentuk oleh Pemerintah untuk didahulukan, tertibnya melaksanakan hak itu dan jangka waktu berlangsungnya hak tersebut diatur dalam berbagai undang-undang khusus yang mengenai hal-hal itu.

Disamping itu terdapat Yurisprudensi Mahkamah Agung Nomor: Putusan 018 PK/N/1999 yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan sebagai berikut: "Bahwa Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan, tidak termasuk dalam kreditur dalam ruang lingkup pailit, bentuk utang pajak adalah tagihan yang lahir dari UU Nomor 1983 sebagaimana diubah dengan UU Nomor 9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Berdasarkan Undang-undang tersebut, memberi kewenangan khusus Pejabat Pajak untuk melakukan eksekusi langsung terhadap utang pajak di luar campur tangan kewenangan pengadilan. Dengan demikian terhadap tagihan utang pajak harus diterapkan ketentuan Pasal 41 ayat (3) UU Nomor 4 Tahun 1998, yakni menempatkan penyelesaian penagihan utang pajak berada di luar jalur proses pailit, karena mempunyai kedudukan hak istimewa penyelesaiannya." Berdasarkan Yurisprudensi Mahkamah Agung tersebut maka dalam menagih utang pajak pada Wajib pajak yang pailit, seharusnya penagihannya berada diluar proses kepailitan. Dan berdasarkan wawancara dengan Bapak Abdul Manan sebagai berikut:

"Utang pajak lebih tinggi dan didahulukan daripada utang-utang lainnya berdasarkan Pasal 21 KUP. Dalam hal Wajib Pajak pailit, itu Kurator yang harus melunasi dengan budel pailit. Sebelum dibagikan, utang pajak harus dilunasi dulu, karena dia wakil dari Wajib Pajak. Jadi bukan pada proses kepailitan sebenarnya. Ini in line dengan Pasal 113 UU Kepailitan, bahwa tugas Kurator yang

*diawasi oleh Hakim Pengawas untuk melakukan verifikasi utang pajak sesuai dengan UU Perpajakan.*⁵⁹

Maka berdasarkan wawancara dengan Bapak Abdul Manan, seharusnya Majelis Pengadilan Niaga mempertimbangkan pasal 113 huruf b UU Nomor 37 Tahun 2004 tentang kepailitan dan PKPU yang mengatur bahwa "Hakim Pengawas harus menetapkan batas akhir verifikasi pajak untuk menentukan besarnya kewajiban pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan." Keberatan yang diajukan oleh DJP tanggal 29 Desember 2005 semata-mata dimaksudkan sebagai peringatan yang ditujukan kepada Hakim Pengawas dan Kurator untuk melaksanakan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (5) UU Nomor 16 Tahun 2000 tentang KUP, dan Pasal 19 ayat (5) UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang PPSP, dimana tagihan pajak mempunyai hak mendahului melebihi segala hak mendahului lainnya. Berdasarkan fakta hukum DJP telah menyampaikan kewajiban tagihan pajak yang belum dilunasi oleh PT XYZ sebesar Rp.314.411.122.105 yang harus diperhitungkan oleh Kurator untuk didahulukan pelunasannya dalam penyelesaian budel pailit PT XYZ, sehingga apabila Hakim Pengawas mendasarkan pada Pasal 113 ayat (1) huruf b UU Kepailitan maka verifikasi pajak seharusnya mendasarkan pada bukti yang diajukan oleh DJP. Berdasarkan pasal tersebut maka untuk verifikasi pajak dalam menentukan besarnya kewajiban pajak seharusnya didasarkan pada peraturan perundang-undangan perpajakan karena bentuk utang pajak adalah tagihan yang lahir karena undang-undang dan bersifat publik.

⁵⁹ Wawancara dengan Kepala Seksi Bantuan Hukum IV DJP, Bapak Abdul Manan, 7 Agustus 2008, Pukul 14.00.

B. Analisis Kendala-kendala yang Menjadi Penghambat Implementasi Hak Mendahulu Dalam Pelunasan Utang Pajak.

Tidak tertagihnya utang pajak pada perusahaan atau Wajib Pajak yang pailit seperti pada kasus PT XYZ meskipun negara memiliki hak mendahulu atas pelunasan utang pajak terlebih dahulu, ini dikarenakan adanya kendala-kendala yang menjadi penghambat dalam menerapkan atau mengimplementasikan hak mendahulu atas pelunasan utang pajak pada perusahaan yang pailit, kendala-kendala tersebut diantaranya diuraikan sebagai berikut ini:

1. Keterlambatan DJP untuk mengetahui informasi kalau ada Wajib Pajak yang akan pailit, mengakibatkan upaya penagihan menjadi panjang.

Berdasarkan kasus PT XYZ maka dapat disampaikan bahwa DJP memerlukan banyak tenaga dan tindakan untuk mengih utang pajak dari perusahaan yang pailit. Dari kasus tersebut, ada pertanyaan bagaimanakah efektivitas penagihan pajak yang dilakukan DJP, karena tindakan penagihan pajak memiliki tahapan yang panjang. Berdasarkan Pasal 6 ayat (1) huruf e UU PPSP, yakni dapat dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran apabila terdapat tanda-tanda kepailitan. Jika kegiatan penagihan pajak dilakukan dengan baik, maka jika sudah ada tanda-tanda pailit maka dilakukan tindakan darurat yaitu penagihan seketika dan sekaligus. Dan dapat diterbitkan Surat Paksa jika Wajib Pajak tidak menunjukkan kemauan yang baik untuk membayar pajaknya, berdasarkan Pasal 8 UU PPSP, dapat diterbitkan Surat Paksa terhadap Penanggung Pajak apabila telah dilaksanakan penagihan seketika dan sekaligus. Sesuai dengan Pasal 10 ayat (5) UU PPSP, dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit Surat Paksa

diberitahukan kepada Kurator. Dan berdasarkan Pasal 21 UU KUP negara mempunyai hak mendahulu sejak diterbitkan Surat Paksa.

Atas kasus pailit PT XYZ, pernyataan putusan pailit PT XYZ oleh Pengadilan Niaga adalah pada tanggal 19 Agustus 2004, tetapi surat perihal pemberitahuan utang pajak PT XYZ atas klaim utang pajak kepada Kurator baru diajukan pada tanggal 25 Oktober 2004. Jadi aparat pajak bagaimana dapat melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus dan Surat Paksa jika aparat pajak tidak mengetahui informasi mengenai adanya perusahaan yang juga Wajib Pajak yang akan pailit atau sudah pailit. Sehingga untuk melaksanakan hak mendahulu dari negara untuk mengimplementasikannya sulit diterapkan, meskipun di dalam pengaturannya di dalam UU Perpajakan sudah jelas. Hal tersebut diperoleh berdasarkan wawancara dengan Bapak Djazoeli Sadhani yang pernah menjabat sebagai Direktur Penagihan P4 DJP, sebagai berikut ini:

"Hak mendahulu dari negara dalam dipelaksanaannya memang susah. Tapi sebetulnya di pajak itu, kalau dia pun nagih karena Undang-undangnya jelas, gak ada masalah juga. Tapi kadang pajak sendiri ada benturan juga. Jadi pengalaman selama ini, selama ini pajak itu kadang-kadang baru ngeh kalau sudah Wajib Pajak mau dipailitkan, padahal belum bayar pajak sebenarnya. Nah ini baru dimasalahkan."⁶⁰

Maka berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak Djazoeli Sadhani tersebut maka kendala yang menjadi penghambat implementasi hak mendahulu yakni adanya keterbatasan atau tidak adanya informasi kalau ada perusahaan yang akan dipailitkan, sehingga menyebabkan upaya penagihan menjadi panjang dan berjenjang karena adanya benturan atau ketidaksinergian antara UU Perpajakan dengan UU Kepailitan di luar kewenangan DJP. Jika DJP terlambat mengetahui kalau ada Wajib Pajak yang sedang mengajukan pailit

⁶⁰ Wawancara dengan mantan Direktur Penagihan P4 DJP, Bapak Djazoeli Sadhani, 12 Juni 2008, Pukul.08.50.

maka DJP tidak dapat langsung melakukan tindakan Penagihan Seketika dan Sekaligus terhadap Wajib Pajak yang akan dinyatakan pailit tersebut. Sehingga pada saat DJP mengetahui bahwa Wajib Pajak tersebut dinyatakan pailit, maka hak mendahulu dari negara tidak diperhitungkan lagi karena budel pembagian kepailitannya sudah pada tahap akhir. Hal tersebut diperoleh berdasarkan hasil wawancara dengan Ibu Kuntati yang merupakan Pelaksana Subdit Penagihan DJP, sebagai berikut:

"DJP tidak mengetahui bahwa terdapat Wajib Pajak yang telah pailit. Kendalanya jika waktu akan melakukan hak mendahulu pada perhitungan kepailitan, DJP minta diperhitungkan dahulu, akan tetapi pada kenyataannya DJP terlambat. Sehingga DJP dapat pembagian secara pukul rata. Jika terhadap Wajib Pajak yang pailit DJP terlambat mengetahui, sehingga pada saat DJP ke Kurator, pembagian budel kepailitannya sudah dalam tahap akhir, maka hak mendahulu tidak diperhitungkan lagi."⁶¹

Berdasarkan hasil wawancara dengan Ibu Kuntati tersebut, atas keterlambatan DJP dalam mengetahui bahwa ada Wajib Pajak yang dinyatakan pailit, maka atas perhitungan utang pajak yang yang seharusnya dibayar menjadi tidak seluruhnya dibayar, seperti halnya pada kasus pailit PT XYZ karena pembagian budel pailit dilakukan secara pro-rata dan negara dinyatakan sebagai kreditur konkuren. Yang menyebabkan pelunasan utang pajak dilakukan secara proporsional berdasarkan perbandingan utang, padahal berdasarkan UU Perpajakan jelas menetapkan kedudukan negara sebagai kreditur preferen yang dinyatakan mempunyai hak mendahulu, yang seharusnya pembayaran kepada kreditur lain diselesaikan setelah utang pajak dilunasi.

⁶¹ Wawancara dengan Pelaksana Subdit Penagihan Pajak DJP, Ibu Kuntati Listyawati, 7 Agustus 2008, Pukul 13.15.

2. Pengaturan hak mendahulu pada UU Perpajakan dibatasi oleh waktu, yang dapat dijadikan dasar oleh Kurator dan Hakim Pengawas untuk menentukan besarnya utang pajak dalam pembagian budel kepailitan.

Hak mendahulu negara dalam pelunasan utang pajak mempunyai batas waktu lampau. Dimana berdasarkan Pasal 21 ayat (4) dan (5) UU Nomor 16 tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) batas waktu lampau hak mendahulu adalah 2 tahun. Dan sekarang berdasarkan UU KUP yang baru, yakni berdasarkan Pasal 21 ayat (4) dan (5) UU Nomor 28 Tahun 2007 batasan waktu lampainya diperpanjang menjadi 5 tahun. Berdasarkan wawancara dengan Ibu Kuntati, sebagai Pelaksana Subdit Penagihan DJP dikemukakan sebagai berikut:

"Kendala yang menghambat yakni hak mendahulu pajak terhadap tagihan pajak Wajib Pajak/Penangguna Pajak telah lampau waktu. DJP mempunyai hak mendahulu berdasarkan Pasal 21 UU KUP. Hak mendahulu ini merupakan salah satu senjata istimewanya DJP dalam menagih utang pajak. Dimana hak mendahulu kita itu mempunyai batasan waktunya, kalo di UU KUP lama kita hak mendahulunya 2 tahun, kalo di UU KUP baru UU Nomor 28 Tahun 2007 ini batasan waktunya 5 tahun. Kendalanya jika waktu akan melakukan hak mendahulu pada proses kepailitan."⁶²

Berdasarkan hasil wawancara dengan Ibu Kuntati, batasan lampau waktu hak mendahulu tersebut ternyata menjadi kendala yang menjadi penghambat dalam mengimplementasikan hak mendahulu dalam menagih utang pajak, apabila hak mendahulu terhadap tagihan Wajib Pajak telah habis batasan waktunya. Sehingga Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat menagih utang pajak dengan menggunakan hak mendahulu negara. Sedangkan dalam prosedur pengajuan kepailitan, ada hal-hal yang perlu diperhatikan setelah putusan atas permohonan pailit yang dikeluarkan oleh Pengadilan Niaga. Salah satu

⁶² Wawancara dengan Pelaksana Subdit Penagihan Pajak DJP, Ibu Kuntati Listyawati, 7 Agustus 2008, Pukul 13.15.

diantaranya, berdasarkan Pasal 113 UU Nomor 34 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan PKPU, mengatur bahwa paling lambat 14 hari setelah putusan pernyataan pailit diucapkan Hakim Pengawas harus menetapkan batas akhir pengajuan tagihan, batas akhir verifikasi pajak untuk menentukan besarnya kewajiban pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, serta menetapkan hari, tanggal, waktu dan tempat rapat Kreditor untuk mengadakan pencocokan piutang.

Kendala di lapangan yang menjadi penghambat untuk menerapkan hak mendahului yakni Kurator yang diawasi oleh Hakim Pengawas, menetapkan utang pajak melebihi batas waktu yang ditentukan yakni 14 hari. Dimana waktu lebih dari 14 hari tersebut dalam menentukan besarnya kewajiban pajak, waktu untuk pembagian budel kepailitan atau pada saat eksekusi, menetapkan hak mendahului dalam pelunasan utang pajak telah hilang lampau waktunya, seperti pada kasus pailit PT XYZ. Hal tersebut juga dipertegas dengan hasil wawancara oleh Prof Gunadi yang juga merupakan mantan Direktur Penagihan P4 DJP, sebagai berikut:

"Kendalanya kalau dulu hak mendahului lampau waktu 2 tahun, sekarang 5 tahun, umumnya hak mendahului itu kalau perusahaannya itu dipailitkan, umumnya mereka itu pinter. Jadi kan ada batasan waktunya 14 hari untuk verifikasi utang pajak, mereka bikin batas waktunya lebih dari 14 hari dengan memperkirakan lewatnya hak mendahului pajak, jadi kita gak punya hak. Itu lampau waktu hak mendahului dalam kepailitan."⁶³

Jadi berdasarkan hasil wawancara dengan Prof. Gunadi yang menjadi kendala yang menghambat dalam mengimplementasikan hak mendahului adalah mengenai pengaturan batas lampau waktu hak mendahului itu sendiri, yang dapat dijadikan dasar oleh Kurator dan Hakim Pengawas untuk menentukan besarnya

⁶³ Wawancara dengan mantan Direktur Penagihan P4 DJP, Prof. Gunadi, 10 Juni 2008, Pukul 16.00.

utang pajak dalam pembagian budel kepailitan, seperti pada kasus PT XYZ yang telah di bahas sebelumnya. Seharusnya dalam jangka waktu 14 hari setelah putusan pernyataan pailit diucapkan, Hakim Pengawas sudah menetapkan batas akhir verifikasi pajak untuk menentukan besarnya kewajiban pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Jadi waktu verifikasi, seharusnya utang pajak harus didahulukan, setelah itu baru utang-utang kepada kreditur separatis dan kreditur konkuren. Pada Kasus pailit PT XYZ, yang menjadi pertanyaan adalah mengapa pailit tanggal 19 Agustus 2004, namun efektifitas pembagian budel kepailitan baru dibagikan pada tanggal 17 Januari 2006. Dimana dalam pengumuman pembagian budel kepailitan DJP dianggap sebagai kreditur konkuren, dengan alasan Kurator bahwa hak mendahulu pajak berdasarkan Surat Paksa telah berakhir pada tanggal 13 Januari 2006. Seharusnya Kurator dan Hakim Pengawas harus menetapkan menetapkan batas akhir verifikasi pajak untuk menentukan besarnya kewajiban pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal tersebut dipertegas berdasarkan hasil wawancara Bapak Abdul Manan yang merupakan Kepala Seksi Bantuan Hukum DJP, sebagai berikut:

"Pada kasus PT XYZ jadi ada semacam mengulur waktu biar habis. Karena lampau waktu hak mendahulu hanya 2 tahun. Harusnya formalnya atau pada saat mengajukan, yaitu verifikasi untuk menentukan batas akhir pengajuan tagihan hak mendahulu itu kan masih ada. Jadi seharusnya itu yang dipakai dasarnya. Masalah pembagian budel pailit itu kan sebenarnya hanya masalah pelaksanaan eksekusi saja. Yang jadi pertanyaan kenapa pailit tahun 2004 lalu pembagian budel pailit baru tahun 2006. Jadi waktu verifikasi, utang pajak dulu baru utang-utang kreditur separatis dan utang kreditur konkuren. Waktu verifikasi seharusnya utang pajak harus ditetapkan dulu, kalau sudah masuk gak ada alasan lagi, ngapain nunggu-nunggu, jadi waktu verifikasi ketahuan."⁶⁴

⁶⁴ Wawancara dengan Kepala Seksi Bantuan Hukum IV DJP, Bapak Abdul Manan, 7 Agustus 2008, Pukul 14.00.

Berdasarkan wawancara dengan Bapak Abdul Manan, maka dapat ditafsirkan bahwa seharusnya Kurator dan Hakim Pengawas harus menetapkan terlebih dahulu batas akhir verifikasi pajak untuk menentukan besarnya kewajiban pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dimana pada saat verifikasi tersebut hak mendahului negara atas utang pajak masih berlaku, sehingga negara yang merupakan kewenangan DJP memiliki hak untuk diprioritaskan utama dibandingkan dengan kreditor lainnya. Dan masalah waktu pembagian budel kepailitan itu sebenarnya hanya tinggal eksekusinya saja, jadi seharusnya yang dipakai dasarnya adalah pada saat penentuan verifikasi dimana DJP masih memiliki hak mendahului sesuai dengan UU Perpajakan yang berlaku.

3. Adanya peran Kurator dalam pelunasan utang pajak Wajib Pajak pailit, yang mempunyai dasar pertimbangan dalam membagikan hasil penjualan harta pailit.

Pernyataan pailit mengakibatkan Debitur demi hukum kehilangan hak untuk menguasai dan mengurus kekayaannya yang dimasukkan dalam kepailitan. Dengan ditiadakannya hak Debitur secara hukum untuk mengurus harta kekayaannya, maka oleh UU Kepailitan ditetapkan bahwa terhitung sejak tanggal putusan pernyataan pailit ditetapkan, Kurator berwenang melaksanakan tugas pengurusan dan atau pemberesan atas harta pailit, meskipun terhadap putusan tersebut diajukan Kasasi atau Peninjauan Kembali. Kurator tersebut ditunjuk bersamaan dengan Hakim Pengawas pada saat putusan pernyataan pailit dibacakan. Dengan demikian jelaslah bahwa akibat hukum bagi Wajib Pajak setelah dinyatakan pailit adalah bahwa perusahaan yang pailit tidak boleh lagi

mengurus harta kekayaannya yang dinyatakan pailit, dan selanjutnya yang akan mengurus harta kekayaan atau perusahaan Debitur tersebut adalah Kurator.

Dalam Pasal 21 UU KUP dinyatakan bahwa "Negara mempunyai hak mendahulu untuk tagihan pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak." Ayat ini menetapkan kedudukan negara sebagai kreditur preferen yang dinyatakan mempunyai hak mendahulu atas barang-barang milik Penanggung Pajak, setelah utang pajak dilunasi baru diselesaikan pembayaran kepada kreditur lain. Maksud dari ayat ini adalah untuk memberi kesempatan kepada Pemerintah untuk mendapatkan bagian lebih dahulu dari kreditur lain atas hasil pelelangan barang-barang milik Penanggung Pajak di muka umum guna menutupi atau melunasi utang pajaknya. Kemudian berdasarkan Pasal 32 ayat (1) huruf b UU KUP dikemukakan dalam menjalankan hak dan memenuhi kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal badan dalam pembubaran atau pailit oleh orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan.

Maka dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit oleh Pengadilan Niaga dan mempunyai utang pajak, maka Kurator yang berwenang dalam pelunasan utang pajak. Namun terkadang kendalanya di lapangan untuk menerapkan hak mendahulu negara, yakni adanya peran Kurator dalam pembagian hasil penjualan harta Wajib Pajak pailit yang dapat menyebabkan utang pajak tidak terlunasi seluruhnya, karena adanya beberapa hal yang menjadi pertimbangan Kurator dalam membagi hasil penjualan harta pailit termasuk untuk utang pajak kepada negara yang diwakili oleh DJP. Berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak Abdul Manan dikemukakan sebagai berikut:

"Dalam hal WP pailit, itu Kurator yang harus melunasi dengan budel pailit. Sebelum dibagikan, utang pajak harus dilunasi dulu,

*karena dia wakil dari WP. Jadi bukan pada proses kepailitan sebenarnya. Kalau sampai tidak terlunasi itu ada sanksinya, maka Kurator itu harus tanggung renteng sampai harta pribadi dia. Ini in line dengan Pasal 113 UU Kepailitan, bahwa tugas Kurator untuk melakukan verifikasi utang pajak. Namun masalahnya terkadang Kurator tidak mau melunasi utang pajak Wajib Pajak pailit dengan berbagai macam alasan diantaranya SKP tidak benar. Jadi seharusnya gak ada alasan, utang pajak itu sebenarnya kewajiban.*⁶⁵

Berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak Abdul Manan dalam menagih utang pajak Wajib Pajak pailit apabila utang pajak sampai tidak terlunasi, maka Kurator lah yang bertanggung-jawab dalam pelunasan utang pajak dalam membagikan hasil penjualan harta Wajib Pajak pailit dalam budel kepailitan, jadi sebenarnya DJP tidak seharusnya mengikuti proses dalam kepailitan. Berdasarkan Pasal 32 ayat (2) UU KUP dikemukakan Wakil Wajib Pajak bertanggungjawab secara pribadi dan atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak, bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.

Kenyataannya di lapangan Kurator mempunyai berbagai dasar pertimbangan hukum yang dapat menjadi kendala dalam menerapkan hak mendahulu dalam pelunasan utang pajak. Seperti halnya untuk menagih utang pajak pada kasus pailit PT XYZ peran Kurator sangat berpengaruh di dalam pembagian budel kepailitan, termasuk untuk melunasi utang pajak PT XYZ. Tidak tertagihnya seluruh utang pajak PT XYZ disebabkan adanya pertimbangan hukum yang menjadi dasar pertimbangan Kurator dalam pembagian budel kepailitan. Berikut ini berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak William yang

⁶⁵ Wawancara dengan Kepala Seksi Bantuan Hukum IV DJP, Bapak Abdul Manan, 7 Agustus 2008, Pukul 14.00.

merupakan Kurator PT XYZ, dikemukakan beberapa dasar pertimbangan Beliau dalam pelunasan utang pajak Wajib Pajak Pailit, sebagai berikut:

- a. *"Jadi alasan saya membagikan hasil penjualan harta pailit PT XYZ secara prorata karena pertama ketidakjelasan dari utang pajaknya, SKP yang DJP keluarkan itu membabibuta, kemudian alasan kedua daluarsannya sudah terjadi, dari SKP jadi sudah 2 tahun lebih. Dan setelah itu saya sampaikan bahwa kedudukannya sama dengan kreditur yang lain.*
- b. *Kalau gak ada Surat Paksa yang ada cuma di neracanya saja ada utang pajak, berdasarkan self assessment, apakah Kurator dalam Pengadilan harus mengakui? kalau menurut saya sih enggak yah. Kita mesti liat lagi, dalam gak ada kasus Surat Paksa berapa tahun kah hak mendahulunya, 2 tahun kah, 5 tahun atau 10 tahun, daluarsa hak mendahulu ini yang rada-rada gak jelas.*
- c. *Orang pajak bilang bahwa utang kepada negara mempunyai hak mendahulu sesuai dengan UU Perpajakan, tetapi kalau kita lihat di Undang-undang lain ada juga kata-kata seperti itu. Utang kepada buruh pada kasus kepailitan itu melebihi atau harus dibayarkan lebih dahulu daripada kewajiban-kewajiban kreditur lain. Berarti ini kan mana yang duluan, kepada pajak apa kepada buruhnya. Sementara beberapa ahli hukum bilang bahwa mesti pajak dulu baru ke buruh. Kalau saya sih mestinya gak begitu yah. Mestinya gak begitu, ya sama-sama kedudukannya, kecuali secara tegas di dalam UU Perburuhan itu disebutkan bahwa UU Perburuhan itu lebih rendah daripada UU Perpajakan misalnya. Tapi sepanjang itu gak ada kata-kata kaya gitu suatu Undang-undang mempunyai kedudukan yang sama dengan Undang-undang lainnya."⁶⁶*

Berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak William tersebut diatas telah dikemukakan beberapa dasar pertimbangan hukum dan pendapat Beliau dalam pelunasan utang pajak Wajib Pajak pailit. Maka dari dasar pertimbangan hukum dan pendapat Beliau selaku Kurator dapat menjadi kendala yang menghambat dalam menerapkan hak mendahulu perpajakan. Dasar pertimbangan hukum dan pendapat Beliau diantaranya yakni dasar untuk menetapkan utang pajak tidak jelas karena terdapat perbedaan klaim utang pajak antara fiskus dengan Wajib Pajak, hal tersebut seharusnya dapat diselesaikan di Pengadilan Pajak bukan

⁶⁶ Wawancara dengan Kurator PT XYZ, William Eduard Daniel, SE., SH., LL.M., MBL., 15 Agustus 2008, Pukul 14.30.

pada Pengadilan Niaga, kemudian pengaturan hak mendahulu yang diatur dalam Undang-undang Perpajakan atas klaim utang pajak menurut fiskus, yang dalam sistem pemungutan pajaknya berdasarkan *self assessment*, daluarsa hak mendahulu dalam pengaturannya tidak memiliki kejelasan. Disamping itu kedudukan hak mendahulu dalam UU Perpajakan menurut Beliau memiliki kedudukan yang sama dengan hak mendahulu yang terdapat dalam UU Perburuhan. Dengan demikian dasar pertimbangan dan pendapat Kurator dalam membagi hasil penjualan harta Wajib Pajak pailit yang mempunyai utang pajak yang mempunyai hak mendahulu, merupakan kendala yang mengambat dalam menerapkan hak mendahulu perpajakan yang telah diatur dalam UU Perpajakan.

4. Dalam menagih utang pajak WP Pailit hak mendahulu negara berdasarkan UU Perpajakan berbenturan dengan hak mendahulu Undang-undang lain.

Seperti sebelumnya yang telah dikemukakan oleh Bapak William selaku Kurator PT XYZ, maka kendalanya lain yang menjadi penghambat dalam menerapkan hak mendahulu negara dalam perpajakan untuk menagih utang pajak Wajib Pajak pailit yakni hak mendahulu negara berbenturan dengan instansi yang lain seperti pihak Buruh, dimana dalam Undang-undang Ketenagakerjaan diatur pula ketentuan hak mendalulu. Dalam Undang-undang Ketenagakerjaan Pasal 95 ayat (4) UU Nomor 13 Tahun 2003 mengenai Ketenagakerjaan dinyatakan "Dalam hal perusahaan dinyatakan pailit atau dilikuidasi berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, maka upah dan hak-hak lainnya dari pekerja/buruh merupakan utang yang didahulukan pembayarannya." Jadi dengan kata lain pihak Buruh dan pihak DJP sama-sama mempunyai hak mendahulu, hal tersebut yang menjadi salah satu kendala pihak

DJP dalam menagih utang kepada perusahaan yang pailit. Hal tersebut dipertegas melalui hasil wawancara dengan Ibu Kuntati sebagai Pelaksana Subdit Penagihan DJP sebagai berikut:

"Hak mendahului negara berbenturan. Dalam pelaksanaannya biasanya hak mendahului kita memang berbenturan dengan instansi lain, seperti dalam proses kepailitan. Dalam proses kepailitan ini nanti biasanya kita akan berbenturan dengan kreditur-kreditur lain seperti pihak buruh. Buruh itu kalau dilihat dari UU Perburuhan juga mempunyai hak mendahului. Nah perusahaan yang pailit itu, upah buruh itu juga termasuk yang didahulukan."⁶⁷

Dalam menagih utang pajak pada Wajib Pajak pailit, adanya benturan dengan Undang-undang lainnya dalam menerapkan hak mendahului negara juga dipertegas oleh Bapak Djazoeli Sadhani yang merupakan mantan Direktur Penagihan P4 DJP, sebagai berikut:

"Kendalanya karena UU lain juga memberikan hak mendahului daripada kreditor-kreditor lainnya, ini artinya ada benturan. Ini kelemahan kita pada penagihan dalam utang pajak, padahal UU-nya sudah jelas, karena kita punya hak mendahului. Jadi sebenarnya pemerintah gak ada masalah didalam mencairkan utang pajak, kadang-kadang apapun dilawan, karena memang negara di UU mengatakan demikian. Hanya masalahnya pajak dihadapkan pada Buruh, nanti kalau aset Wajib Pajak yang disita oleh pajak hak buruh jadi berkurang. Kadang-kadang dilawankan, antara kepentingan negara berupa pajak dengan kepentingan buruh."⁶⁸

Berdasarkan wawancara dengan Bapak Djazoeli maka adanya benturan antara Undang-undang Perpajakan dan Undang-undang Ketenagakerjaan dapat menjadi kendala dalam menerapkan hak mendahului negara dalam menagih utang pajak perusahaan pailit, karena dalam Undang-undang lainnya juga mengatur adanya hak mendahului, bahwa upah buruh merupakan piutang yang

⁶⁷ Wawancara dengan Pelaksana Subdit Penagihan Pajak DJP, Ibu Kuntati Listyawati, 7 Agustus 2008, Pukul 13.15.

⁶⁸ Wawancara dengan mantan Direktur Penagihan P4 DJP, Bapak Djazoeli Sadhani, 12 Juni 2008, Pukul.08.50.

mempunyai hak istimewa untuk didahulukan pelunasannya dari penjualan benda-benda pailit. Kembali lagi dalam pelunasan utang pajak Wajib Pajak pailit, maka peran Kurator sangat berpengaruh dalam menentukan pembagian budel kepailitan atas penjualan harta Wajib Pajak pailit.

Seperti halnya pada kasus pailit PT XYZ jika seluruh hasil penjualan harta pailit PT XYZ digunakan untuk melunasi seluruh utang pajak PT XYZ sesuai dengan ketentuan UU Perpajakan yang berlaku yang mendasarkan hak mendahulu, maka tidak ada lagi sisanya untuk Kreditur lainnya, seperti Buruh yang juga mengakui klaim sebagai kreditur preferen. Dalam kasus pailit PT XYZ tentunya pihak Buruh merasa keberatan dan juga melakukan upaya hukum sampai pada kasasi ke Mahkamah Agung untuk mendapatkan haknya yang sesuai dengan UU Ketenagakerjaan, melawan Kurator dan pihak DJP. Tentunya hal tersebut menjadi kendala yang menghambat dalam menerapkan hak mendahulu dalam perpajakan. Meskipun jika berdasarkan hukum dan untuk memenuhi rasa keadilan, dilain pihak Buruh juga merupakan rakyat kecil yang seharusnya juga mempunyai hak untuk didahulukan dari penjualan harta perusahaan pailit.

5. Dalam menagih utang pajak Wajib Pajak pailit penagihan pajak harus mengikuti proses kepailitan, sehingga menyebabkan utang pajak dipersamakan dengan utang perdata lainnya.

Hukum pajak termasuk dalam hukum publik. Hukum publik merupakan bagian dari tata tertib hukum yang mengatur hubungan antara penguasa dengan warganya. Hukum publik mengatur cara-cara untuk mengatur pemerintahan. Hukum pajak memiliki hubungan yang erat dengan hukum perdata. Hukum

perdata merupakan bagian dari keseluruhan hukum yang mengatur hubungan antara orang-orang pribadi. Kebanyakan hukum pajak mencari dasar kemungkinan pemungutannya atas kejadian-kejadian, keadaan-keadaan, dan perbuatan-perbuatan hukum yang bergerak dalam lingkungan perdata, misalnya pendapatan, kekayaan, perjanjian penyerahan, pemindahan hak waris dan lain sebagainya. Adapun pola yang berlaku antara hukum pajak dengan hukum perdata, berdasarkan hasil wawancara dengan Prof. Gunadi sebagai berikut:

*"Pola yang berlaku dalam kaitan antara hukum pajak dengan hukum perdata digambarkan dengan prinsip *lex specialis derogat lex generalis*. Hukum pajak memiliki kedudukan sebagai *lex specialis* dalam hukum tata Indonesia untuk masalah yang berkaitan dengan pajak, sedangkan hukum perdata sebagai *lex generalis*. Hukum perdata dipandang sebagai hukum umum, yang berlaku bagi serangkaian ketentuan hubungan hukum sepanjang tidak ditentukan secara khusus. Maka undang-undang perpajakan sebagai *lex specialis*, sehingga penting untuk didahului."⁶⁹*

Berdasarkan wawancara dengan Prof. Gunadi maka hukum pajak dalam hal ini dianggap sebagai ketentuan khusus, sementara hukum perdata dipandang sebagai ketentuan umumnya, sehingga berlaku asas *lex specialis derogat lex generalis*." Artinya peraturan khusus lebih diutamakan daripada peraturan umum atau jika sesuatu ketentuan belum diatur dalam peraturan khusus, maka akan berlaku ketentuan yang diatur dalam peraturan umum. Dalam hukum pajak peraturan khususnya adalah hukum pajak, sedangkan peraturan umum adalah hukum publik atau hukum lain yang sudah ada sebelumnya. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa jika terjadi masalah atau sengketa yang berkaitan dengan perpajakan yang menjadi dasar hukum utama adalah undang-undang atau ketentuan

⁶⁹ Wawancara dengan Guru Besar Perpajakan Universitas Indonesia, Prof. Gunadi, 10 Juni 2008, Pukul 16.00.

perpajakan. Jika masalah yang dipersengketakan tidak diatur dalam ketentuan perpajakan barulah masalah tersebut dilihat dari sudut pandang hukum lain yang lebih umum yang mengaturnya.

Dalam kaitannya dengan masalah kepailitan, ketentuan perpajakan sudah mengaturnya, yaitu dalam Pasal 6 UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, yaitu Jurusita dapat melakukan penagihan seketika dan sekaligus tanpa menunggu jatuh tempo jika salah satu syaratnya adalah terdapat tanda-tanda kepailitan. Oleh karena itu berdasarkan prinsip *lex specialis derogat lex generalis*, ketentuan pajak harus didahulukan dibandingkan dengan ketentuan umum lainnya.

Dalam kasus pailit PT XYZ, Hakim Pengadilan Niaga juga beranggapan bahwa UU Kepailitan adalah *lex specialis* sehingga dalam kepailitan digunakan UU Kepailitan sebagai pedoman utama. Menurut pendapat Bapak William yang merupakan Kurator PT XYZ, memang bahwa jika terdapat perbedaan atau sengketa mengenai administrasi dan kepatuhan serta perhitungan-perhitungan dalam UU Perpajakan ini harus diselesaikan berdasarkan UU Perpajakan pada Pengadilan Pajak, karena merupakan *lex specialis*. Namun jika Wajib Pajak sudah dinyatakan pailit pada Pengadilan Niaga, maka atas klaim utang pajak dan hak mendahulunya mekanisme penyelesaiannya harus melalui proses kepailitan pada Pengadilan Niaga, sehingga dapat disimpulkan bahwa Undang-undang Kepailitan juga merupakan *lex specialis*. Berikut ini lebih jelas dipaparkan oleh Bapak William selaku Kurator PT XYZ, sebagai berikut:

"Dalam putusan perusahaan sudah menjadi pailit maka ada Peradilan Niaganya. Sepanjang klaim utang pajak dan hak mendahulunya saya berpendapat bahwa mekanisme penyelesaiannya melalui Pengadilan Niaga. Tapi sepanjang

mengenai administrasi dan compliance kepada UU Perpajakannya dan perhitungan-perhitungannya saya setuju di selesaikan di Pengadilan pajak. Jadi kalau ada perbedaan mengenai utang pajak terkait dengan perhitungan-perhitungannya maka mekanismenya memang harus melalui Pengadilan pajak. Tetapi kalau sudah bicara kalau orang pajak mengklaim jumlah pajaknya, kemudian ada keberatan mengenai Kuratornya mengenai klaim utang pajak dan hak mendahulunya, karena dalam konteks kepailitan, maka ini dilarikan ke Pengadilan Niaga.”⁷⁰

Berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak William selaku Kurator PT XYZ maka dalam menagih utang pajak pada Wajib Pajak yang sudah dinyatakan pailit, mekanisme atas klaim jumlah utang pajak dan hak mendahului negara harus diselesaikan pada Pengadilan Niaga berdasarkan UU Kepailitan. Seperti halnya pada kasus pailit PT XYZ, negara yang diwakili oleh DJP yang merasa keberatan dalam pembagian budel pailit yang dilakukan pro-rata karena dianggap kreditur konkuren oleh Kurator, maka DJP harus memenuhi persyaratan formal dalam mengajukan keberatan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 193 ayat (1) UU Nomor 37 Tahun 2004 tentang kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU), telah ada pengaturan secara tegas bahwa Kreditor dapat mengajukan perlawanan terhadap daftar pembagian dengan mengajukan surat keberatan disertai alasan kepada Panitera Pengadilan, dengan menerima tanda bukti penerimaan.

Padahal batasan pengertian atau definisi dari Kreditor yang dijadikan sebagai pedoman dalam UU Kepailitan mensyaratkan bahwa piutang tersebut merupakan piutang yang dapat ditagih di muka pengadilan, sedangkan pajak yang terutang penagihannya tidak ditagih melalui jalur kepailitan atau Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) tetapi pejabat diberi wewenang khusus

⁷⁰ Wawancara dengan Kurator PT XYZ, William Eduard Daniel, SE., SH., LL.M., MBL., 15 Agustus 2008, Pukul 14.30.

untuk melakukan eksekusi langsung terhadap utang pajak di luar campur kewenangan pengadilan dan tata tertib pelaksanaan penagihannya sudah diatur khusus yang mengaturnya yaitu UU perpajakan. Maka negara bukanlah Kreditor karena utang pajak berbeda dengan utang perdata lainnya. Karena utang pajak adalah utang berdasarkan Undang-undang dan bersifat publik. Hal tersebut dipertegas dari hasil wawancara Prof.Gunadi sebagai berikut:

"Utang negara intinya beda dengan kreditur perdata. Sebetulnya kita lihatnya karena kreditur itu kan perdata, padahal pajak ini kan publik (hukum publik). Kalau perdata utang-piutang kan telah menerima suatu uang dari orang yang memberikan hak. Jadi kalau negara kan belum menerima sesuatu, tau-tau punya utang, jadi utang pajak karena Undang-undang. Karena itu umumnya dirumuskan pada suatu asumsi bahwa sepertinya ada kontrak politik antara warga dengan negara. Kontrak politiknya melalui DPR. Makanya karena dia kepentingan umum lebih didahulukan dibandingkan dengan kreditor lainnya. Kalau utang piutang perdata itu kan Wajib Pajak pernah nerima uang dari kreditornya, tapi kalau utang pajak kan gak ada orang pernah nerima uang dari Negara. Jadi utang pajak itu karena Undang-undang."⁷¹

Maka berdasarkan hasil wawancara dengan Prof. Gunadi dapat disimpulkan bahwa dasar hukum munculnya utang pajak adalah Undang-undang Perpajakan, sedangkan utang dagang lainnya timbul karena berbagai alasan, umumnya karena adanya perikatan yang dikuasai oleh hukum perdata. Dalam perikatan, pihak yang satu berkewajiban memenuhi apa yang menjadi hak pihak lain, misalnya terjadi perjanjian jual beli maka kewajiban penjual menyerahkan barang yang dijualnya, sedangkan si pembeli berkewajiban membayar sesuai dengan harga yang telah ditetapkan. Jadi seorang Wajib pajak tidak pernah menerima apapun dari negara sampai munculnya utang pajak, sehingga utang pajak berbeda dengan utang perdata yang timbul karena perikatan. Maka

⁷¹ Wawancara dengan Guru Besar Perpajakan Universitas Indonesia, Prof. Gunadi, 10 Juni 2008, Pukul 16.00.

seharusnya sengketa utang pajak diselesaikan menurut aturan main di Pengadilan Pajak bukan di Pengadilan Niaga.

Jadi seharusnya dalam kasus kepailitan utang pajak bukan seperti utang niaga, sehingga harus diperlakukan berbeda dan ada hak mendahulu dalam ketentuan pajak, yang menimbulkan konsekuensi utang pajak dibayar terlebih dahulu baru dapat dibagi sisanya kepada kreditur lain atau untuk utang niaga lainnya.

