

BAB II

KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN

A. Kerangka Pemikiran

Dalam bab kerangka pemikiran dan metode penelitian ini, akan diuraikan pembahasan yang berkaitan dengan teori-teori yang relevan dengan masalah pokok penelitian. Pembahasan yang akan diuraikan yakni meliputi pemahaman tentang konsep-konsep yang terkait dengan pemungutan pajak oleh negara, konsep pajak, pajak ditinjau dari segi hukum, utang pajak, dan hak mendahului pajak. Serta setelah itu akan diuraikan penggunaan metode penelitian yang digunakan oleh Peneliti.

A.1 Pemungutan Pajak oleh Negara

Dalam lingkup kehidupannya, manusia hidup bersama-sama dalam masyarakat di mana untuk tataran yang begitu besar terjelma dalam wadah suatu negara. Negara yang mempunyai ideologi yang berorientasi kepada kepentingan kesejahteraan rakyat banyak, akan mendapat dukungan dari rakyatnya dalam bentuk pembayaran pajak.¹³ Maka dalam organisasi yang seperti ini dibutuhkan adanya sarana dan prasarana yang mendukung kelangsungan hidup rakyat beserta negara itu sendiri, yang mana untuk itu dapat diperoleh melalui peran serta masyarakat secara bersama-sama dalam berbagai bentuk, yang salah satu diantaranya adalah pajak.

Soemitro mengatakan bahwa konsepsi negara *nachtwakerstaat* (negara

¹³ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta: Granit 2003, hal.31.

penjaga malam/negara polisi/*etat gendarme*) yang berkembang pada abad ke-19, pemungutan pajak dapat dianggap sebagai perbuatan jahat yang tidak dapat dihindarkan, atau perbuatan yang tidak diperkenankan tapi terpaksa dilakukan. Tidak demikian halnya dengan negara yang menganut paham negara hukum (dalam arti luas = *welfare state*). Negara demikian akan mencari dasar pembenaran pemungutan pajak dan asas pajak pada peraturan-peraturan yang sudah menjadi norma (kaidah) yang berlaku umum sebagai pranata hukum.¹⁴

Di dalam negara yang demokratis akan selalu memberikan kesempatan kepada rakyatnya untuk ikut menentukan jumlah pajak yang dipungut dalam periode tertentu. Rakyat yang secara sadar diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam menentukan berbagai kebijaksanaan negara dan perumusan UU Perpajakan, serta berpartisipasi pula dalam memenuhi kewajiban perpajakan. Indonesia yang berideologi Pancasila menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara, termasuk hak dan kewajiban untuk membayar pajak, seharusnya memberi kesempatan kepada rakyat melalui DPR untuk merumuskan UU Perpajakan. Penempatan hak dan kewajiban perpajakan sedemikian ini diharapkan akan menimbulkan kegotongroyongan nasional untuk membiayai penyelenggaraan negara dan pembangunan nasional.¹⁵

Di beberapa negara yang sudah maju seperti Amerika Serikat, pajak merupakan sesuatu yang mutlak ada dalam suatu negara, sebagaimana ungkapan filsuf Benjamin Franklin, bahwa di dalam masyarakat manusia, yang pasti adalah kematian dan pajak.¹⁶ Oleh karena itu tanpa pemungutan pajak sudah dapat dipastikan penerimaan negara akan berkurang dan sekaligus akan mempengaruhi keuangan negara.

¹⁴ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung: Eresco, 1992, hal.2.

¹⁵ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta: Granit 2003, hal.31.

¹⁶ Chidir Ali, *Hukum Pajak Elementer*, Bandung: Eresco, 1993, hal.2.

A.2 Konsep Pajak

Salah satu instrumen yang digunakan negara untuk menjalankan fungsinya adalah pajak. Pajak dipungut dengan tujuan untuk membiayai pengadaan *public goods*, namun bisa juga pajak dipungut untuk mencapai tujuan tertentu yang telah ditetapkan oleh pemerintah¹⁷. Definisi pajak yang lengkap dan komprehensif dikemukakan oleh Sommerfeld, Anderson dan Brock yang mendefinisikan pajak sebagai berikut:

"A Tax can be defined meaningfully as any non penal yet compulsory transfer of resources from the private to the public sector, levied on the basis of predetermined criteria and without receipt of specific benefit of equal value, in order to accomplish some of a nation's economic and social objectives."¹⁸

Beberapa kata dalam definisi yang telah disampaikan di atas, mempunyai arti sangat penting sebagai unsur-unsur yang memaknai pajak yaitu:

1. Pungutan dapat dipaksakan.

Salah satu hal yang membedakan pajak dengan pungutan atau iuran lainnya adalah sifat memaksa yang melekat di dalamnya. Kata "*compulsory*" digunakan untuk menunjukkan bahwa pemungutan pajak dapat dipaksakan. Dalam memungut pajak, pemerintah memiliki kewenangan penuh untuk melakukan pemaksaan agar Wajib Pajak memenuhi kewajiban perpajakannya. Oleh karena itu, pajak yang terutang menurut peraturan perundang-undangan selalu dapat dipaksakan. Di Indonesia, salah satu instrumen paksaan dalam pemungutan pajak adalah Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

¹⁷ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2005, hal.67.

¹⁸ Simon James and Christopher Nobes, *The Economic of Taxation: Principles, Policy and Practice*, Europe: Prentice Hall, 1996, hal.10, dalam Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2005, hal.43.

2. Pajak dipungut berdasarkan Undang-undang.

Unsur definisi pajak yang juga sangat penting adalah bahwa pajak harus ditetapkan berdasarkan undang-undang. Kata "*predetermined criteria*" secara implisit menunjukkan bahwa pungutan pajak secara implisit menunjukkan bahwa pemungutan pajak tidak bisa dilakukan secara serampangan, namun harus ada kriteria-kriteria yang telah ditetapkan oleh otoritas publik dalam bentuk peraturan perundang-undangan.

3. Pembayar pajak tidak mendapat manfaat langsung.

Pajak dipungut bukan untuk *special benefit*. Artinya pembayar pajak tidak menerima langsung manfaat atas kontribusi pembayaran pajaknya. Hal tersebut berbeda dengan pungutan lainnya seperti retribusi. Retribusi dipungut kepada orang yang akan atau ingin mengkonsumsi barang dan jasa tertentu, artinya pembayar retribusi akan mendapat manfaat langsung atas pembayaran yang telah dilakukan.

4. Penerimaan pajak digunakan untuk menjalankan fungsi negara.

Kalimat *in order to accomplish some of a nation's economic and social objectives*, artinya penerimaan pajak digunakan untuk tujuan membiayai pengadaan *public goods*, dan juga untuk tujuan ekonomi dan sosial yang dilakukan oleh pemerintah dalam menjalankan fungsi negara.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka dapat ditarik kesimpulan tentang karakteristik dan sifat khusus pajak seperti:

- a. Pembayaran pajak harus berdasarkan Undang-undang.
- b. Sifatnya dapat dipaksakan.
- c. Tidak ada kontraprestasi (imbalan) yang langsung dapat dirasakan oleh si pembayar pajak.

- d. Pemungutan pajak dilakukan oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah (tidak boleh dipungut oleh swasta).
- e. Pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah (rutin dan pembangunan) bagi kepentingan masyarakat umum.¹⁹

Definisi yang dikemukakan oleh ahli perpajakan yang telah dikutip di atas umumnya kurang lengkap, oleh karena itu perlu kiranya dikutip pendapat Suandy yang mencoba menarik kesimpulan yang merupakan ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak dari definisi yang disampaikan para ahli, yaitu:

1. Pajak peralihan kekayaan dari orang atau badan ke pemerintah.
2. Pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya, sehingga dapat dipaksakan.
3. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
4. Pajak dipungut oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
5. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
6. Pajak dapat digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu dari pemerintah.
7. Pajak dapat dipungut secara langsung atau tidak langsung.²⁰

A.3 Pajak ditinjau dari segi hukum

Soemitro menyatakan bahwa pajak ditinjau dari segi hukum memberikan

¹¹ Wirawan B. Ilyas, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat, 2001.

²⁰ Erly Suandy, *Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2002, hal.11.

hasil yang lain. Tinjauan pajak dari segi hukum, lebih menitik beratkan kepada perikatan (*verbintenis*), pada hak dan kewajiban Wajib Pajak, Subyek Pajak dalam hubungannya dengan Subyek Hukum. Hak penguasa untuk mengenakan pajak, timbulnya utang pajak, hapusnya utang pajak, penagihan pajak dengan paksa, sanksi administrasi, maupun sanksi pidana, penyidikan, dan pembukuan. Soemitro mengatakan pajak dilihat dari segi hukum dapat didefinisikan sebagai berikut:

Perikatan yang timbul karena Undang-undang (jadi dengan sendirinya) yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat (*tatbestand*) yang ditentukan dalam Undang-undang, untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara (masyarakat) yang dapat dipaksakan, dengan tiada mendapat imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara.²¹

Dari pandangan itu dapat dilihat bahwa pajak merupakan sebuah perikatan. Namun perikatan dalam pajak berbeda dengan perikatan perdata pada umumnya, karena beberapa hal, yakni:

- a. Perikatan perdata dapat lahir karena perjanjian dan dapat, pula lahir karena Undang-undang, sedangkan perikatan pajak hanya lahir kerana Undang-undang, dan tidak lahir karena perjanjian.
- b. Perikatan perdata berada dalam lapangan hukum privat sementara perikatan pajak berada dalam lapangan hukum publik.
- c. Dalam perikatan perdata, hubungan hukum terjadi diantara para pihak yang mempunyai kedudukan yang sama/ sederajat, sementara di dalam perikatan pajak, kedudukan para pihaknya tidak sederajat. Dalam hal ini perikatan pajak melibatkan orang yang telah memenuhi syarat tertentu untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara yang dapat dipaksakan. Dari

²¹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, Bandung: PT. Eresco, 1992, hal.51.

pendekatan seperti itu maka pajak lebih menitikberatkan pada hak dan kewajiban dari para pihak.

Dalam hal ini perikatan terjadi antara pemerintah selaku fiskus dengan rakyat selaku Subjek Pajak atau Wajib Pajak. Perikatan antara fiskus dengan Subjek Pajak atau Wajib Pajak tersebut memberikan posisi yang berbeda kepada para pihak mengingat dalam hal ini fiskus dilekati oleh adanya kewenangan hukum publik untuk kepentingan negara. Adanya hubungan hukum seperti itu menyebabkan hukum pajak ditempatkan dalam lapangan hukum publik.²²

- d. Prestasi yang dilakukan oleh Subjek Pajak untuk membayar pajak itu tidak mendapat imbalan langsung yang dapat ditunjukkan. Hal tersebut membedakannya dengan retribusi.²³

Hukum pajak mempunyai sistematik tersendiri yakni hukum materil dan hukum formil. Hukum materil atau hukum substantif berisikan hubungan antara subyek hukum, hak-hak dan kewajiban-kewajibannya dan peristiwa-peristiwa hukum. Hukum materil sebagaimana terjelma dalam undang-undang atau yang bersifat tidak tertulis merupakan pedoman bagi warga masyarakat tentang bagaimana orang selayaknya berbuat atau tidak berbuat di dalam masyarakat.

Dalam hubungan ini Soemitro menyatakan bahwa "Sistematik hukum pajak dapat dibagi dalam hukum pajak formal dan hukum pajak material." Hukum pajak material memuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, berapa besar pajak, siapa yang harus dikenakan pajak, berapa besar

²² R. Santoso Brotodirharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: Eresco, 1991, hal.1.

²³ Bohari, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Jakarta: PT Rajawali Persada, 1995, hal.23.

pajak yang harus dibayar, timbulnya utang pajak, hapusnya utang pajak dan hubungan hukum antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan Wajib Pajak. Maka timbulnya utang pajak diatur dalam hukum pajak materil.

Sedangkan Hukum Pajak Formal adalah serangkaian norma yang mengatur cara untuk menjelmakan Hukum Pajak Material menjadi suatu kenyataan. Hukum pajak formal ini mengabdikan kepada hukum pajak material. Artinya, keberadaan hukum pajak formal disesuaikan dengan kebutuhan yang dikehendaki untuk berlakunya hukum pajak material. Agar hukum pajak material dapat berlaku efektif maka hukum pajak formal harus ada.²⁴

A.4 Utang Pajak

Pajak sebenarnya adalah utang, yaitu utang anggota masyarakat kepada masyarakat. Utang menurut pengertian hukum adalah perikatan (*verbinten*). Perikatan adalah istilah hukum yang perlu dipahami maknanya. Ilmu hukum membahas timbulnya dan hapusnya perikatan (utang pajak), membahas daluwarsa, membahas preferensi utang, paksa, sita, peradilan, pelelangan, dan sebagainya.²⁵ Sebelum dapat membahas tentang utang pajak, sebaiknya dimulai dengan membahas utang menurut hukum perdata. Hal ini perlu dilakukan dengan alasan timbulnya utang pajak sangat berkaitan dengan ketentuan hukum pajak yang banyak mengadopsi ketentuan yang digunakan dalam hukum perdata. Soemitro mengatakan utang dalam hukum perdata diartikan sebagai:

Perikatan yang mengandung kewajiban bagi salah satu pihak (baik perseorangan maupun badan sebagai subjek hukum) untuk melakukan sesuatu (prestasi) atau tidak melakukan sesuatu, yang menjadi hak pihak lainnya. Artinya adalah apabila pihak yang wajib

²⁴ Y. Sri Pudyatmoko, Pengantar *Hukum Pajak Edisi Revisi*, Yogyakarta: Penerbit ANDI, 2006, hal.53.

²⁵ Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas-asas dan Dasar Perpajakan 1 (edisi revisi)*, Bandung: PT Refika Aditama, 2004, hal.1.

tidak melakukan sesuatu, tetapi melakukan hal itu, maka akan terjadi suatu *contract break* sehingga pihak yang dirugikan dapat melakukan penuntutan kepadanya di pengadilan.²⁶

Soemitro menyatakan pengertian utang dalam hukum perdata dapat mempunyai arti luas dan arti sempit. Utang dalam arti luas adalah segala sesuatu yang harus dilakukan oleh yang berkewajiban sebagai konsekuensi perikatan, seperti menyerahkan barang, melakukan perbuatan tertentu, membayar harga barang, dan sebagainya. Sedangkan utang dalam arti sempit adalah:

Perikatan sebagai akibat perjanjian khusus yang disebut utang piutang, yang mewajibkan debitur untuk membayar (kembali) jumlah uang yang telah dipinjamnya dari kreditor, termasuk dengan bunganya jika diperjanjikan demikian.²⁷

Seperti telah dikemukakan sebelumnya, ditinjau dari segi hukum pajak merupakan perikatan. Perikatan pajak berbeda dengan perikatan perdata. Dalam perikatan perdata, perikatan dapat timbul karena perjanjian dan dapat terjadi pula karena undang-undang, sementara perikatan pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang. Perikatan perdata dilingkupi oleh suasana hukum privat yang mengatur hubungan-hubungan hukum dari subjek-subjek yang sederajat, sementara perikatan pajak dilingkupi oleh hukum publik dimana salah satu pihaknya adalah negara yang mempunyai kewenangan untuk memaksa. Soemitro mengemukakan utang pajak adalah sebagai berikut:

Utang yang timbul secara khusus, karena negara (kreditor) terikat dan tidak dapat memilih secara bebas siapa yang akan dijadikan debiturnya, seperti dalam hukum perdata. Hal ini terjadi karena utang pajak lahir karena undang-undang.²⁸

Secara yuridis dalam hal utang, harus ada dua pihak, yakni pihak kreditor yang mempunyai hak dan pihak debitur yang mempunyai kewajiban. Kedudukan

²⁶ Rochmat Soemitro, *Azas dan Dasar Perpajakan I*, Bandung: Eresco, 1992, hal.1

²⁷ Ibid

²⁸ Ibid, hal.2.

debitur dan kreditur dalam hukum perdata berbeda dengan kedudukan debitur dan kreditur dalam hukum pajak. Perbedaan utang perdata atau utang pada umumnya dengan utang pajak dapat dilihat dari penyebab timbulnya utang dan sifatnya utang. Maka kedudukan debitur dan kreditur dalam hukum perdata tidak sama dengan kedudukan dalam hukum pajak, yang dapat dilihat dalam dua hal:

1. Cara Timbulnya Utang Pajak

Timbulnya utang dalam hukum perdata disebabkan karena perikatan yang berada dalam ruang lingkup hukum perdata, misalnya dalam perjanjian jual beli, pihak pembeli mempunyai kewajiban untuk membayar harga barang yang telah ditetapkan dan pihak penjual mempunyai hak untuk memperoleh pembayaran atas harga barang yang dijualnya. Begitu pula sebaliknya pihak penjual berkewajiban untuk menyerahkan barang kepada pembeli sedangkan pihak pembeli berhak untuk mendapatkan barang yang telah dibeli tersebut. Dengan demikian terdapat hubungan timbal balik, yang secara langsung dapat ditunjuk dalam perikatan perdata.

Tidak demikian dengan utang pajak yang merupakan suatu perikatan yang timbul dari undang-undang, dalam pengertian bahwa keterikatan rakyat sebagai wajib pajak dan negara tidak dilandasi oleh perjanjian, melainkan semata-mata karena undang-undang. Dalam hal ini hak dan kewajiban rakyat sebagai Wajib Pajak tidak sama dengan hak dan kewajiban pemerintah sebagai pemungut pajak, hal ini dapat dimengerti oleh karena sudah menjadi karakteristik dari pajak.

Ajaran materil yaitu timbulnya utang pajak adalah karena ketentuan undang-undang saja, tanpa diperlukan suatu perbuatan manusia (jadi sekalipun tidak dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak oleh fiskus) asalkan dipenuhi

syarat/*tatbestand*, karena oleh undang-undang timbulnya utang pajak dihubungkan dengan suatu syarat/*tatbestand*. Jadi dapat disimpulkan timbulnya utang pajak dibedakan berdasarkan 2 (dua) paham atau aliran:

1. Menurut Paham Formal, utang pajak timbul karena perbuatan fiskus, yaitu menerbitkan Surat Ketetapan Pajak.
2. Menerbitkan Paham Material, utang pajak timbul karena terpenuhinya *tatbestand*. Artinya, jika dalam ketentuan dalam Undang-undang terpenuhi, maka tanpa harus menunggu fiskus menerbitkan Surat Ketetapan Pajak, Wajib Pajak harus membayar pajak yang terutang.²⁹

2. Sifat Utang.

Jika ditinjau dari aspek sifat utang akan semakin jelas perbedaan antara utang dalam hukum pajak dengan utang dalam hukum perdata. Utang pajak diatur dalam ketentuan-ketentuan hukum publik dan tidak ada tegen prestasi yang langsung dapat ditunjuk. Lain halnya dengan utang dalam hukum perdata yang hanya dapat timbul jika ada perjanjian dan terdapat tegen prestasi secara timbal balik dari perjanjian itu.

Baik utang pajak maupun utang perdata, keduanya dapat dipaksakan, namun sifat paksaannya yang berbeda dalam hal prosedur penagihannya. Prosedur penagihan utang pajak lebih singkat karena tidak melalui hakim pengadilan melainkan dengan menggunakan Surat Paksa, sedangkan utang perdata prosedur penagihannya harus melalui putusan pengadilan.

Dalam hubungan ini Brotodihardjo menyatakan, bahwa untuk pajak, paksaan langsung dengan cara-cara yang dilindungi oleh hukum ini (misalnya penyitaan yang disesuaikan dengan penjualan barang-barang itu di

²⁹ Haula Rosdiana, *Pengantar Perpajakan Konsep, Teori dan Aplikasi Jilid 1*, Jakarta: Yayasan Pendidikan dan Pengkajian Perpajakan, 2003, hal. 19.

muka umum, bahkan paksaan badan yang dinamakan penyanderaan atau *gijzeling*) memang sangat diperlukan, yaitu untuk meratakan beban itu sehingga dapat dirasakan keadilannya oleh masyarakat.³⁰ Dengan cara paksaan inilah akan menimbulkan suatu kewajiban yang konkret untuk melakukan suatu prestasi kepada negara, dengan perkataan lain timbulah suatu perikatan berdasarkan hukum publik.

A.5 Hak mendahulu pajak

Masalah hak mendahulu telah diatur dalam Pasal 21 Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pengertian mengenai konsep hak mendahulu dikemukakan oleh Prof. Gunadi, dkk dalam buku *Perpajakan* yang menyebutkan bahwa:

Hak mendahulu adalah hak yang diberikan Undang-undang kepada pemerintah (negara) untuk mengambil pelunasan terlebih dahulu atas utang pajak seorang Wajib Pajak dibandingkan kreditor-kreditor lainnya. Hak Mendahulu timbul bila pada saat yang bersamaan Wajib Pajak mempunyai utang kepada beberapa pihak, dimana harta atau kekayaan Wajib Pajak tidak mencukupi untuk melunasi semua utang-utangnya.³¹

Adanya hak mendahulu ini berarti negara diberikan kedudukan sebagai kreditor preferen (utama) yang dinyatakan mempunyai hak mendahulu atas barang-barang milik Wajib Pajak yang akan dilelang di muka umum. Setelah utang pajak dilunasi kepada negara, barulah dilakukan pelunasan kepada kreditor-kreditor lainnya. Menurut Ilyas dan Burton konsep hak mendahulu menyebutkan bahwa :

Negara mempunyai kedudukan preferen atas barang-barang milik Penanggung Pajak yang akan di lelang dimuka umum.

³⁰ Brotodihardjo, R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak (edisi keempat)*, Bandung: PT. Refika Aditama, 2003, hal.113.

³¹ Gunadi, John Hutagaol, Richard Buston, Liberty Pandiangan, Wirawan Ilyas, dan Yoyok Satiomo, *Perpajakan*, Jakarta: Lembaga Penerbit FE UI, 1997, hal.36.

Maksudnya adalah memberi kesempatan kepada Negara (dalam hal ini Ditjen Pajak) untuk mendapatkan pembagian lebih dahulu dari kreditor lain atas hasil pelelangan barang milik Penanggung Pajak. Setelah utang pajak dilunasi barulah diselesaikan pembayaran kepada kreditor lainnya.³²

Sekalipun negara mempunyai hak mendahulu, ternyata ada 3 hal yang dapat menghalangi hak mendahulu tersebut. Dengan kata lain hal yang kedudukannya lebih kuat daripada hak mendahulu, yang harus diselesaikan/dibayarkan/dilunasi terlebih dahulu sebelum hak mendahulu dapat diterapkan untuk kepentingan negara, yaitu dalam hal berikut:

- a. Biaya perkara yang semata-mata disebabkan sesuatu penghukuman untuk melelang semua barang bergerak maupun tidak bergerak:
- b. Biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan suatu barang:
- c. Biaya perkara, yang semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

Rupanya hak preferen ini juga mempunyai pengecualian, artinya pembayaran (pelunasan) terhadap utang pajak masih kalah kuat atau masih dapat dihindari jika ada hak preferen lain yang juga harus didahulukan pelunasannya, yaitu sebagaimana dimaksud dalam huruf a, b, dan c di atas. Adanya pengecualian ini menimbulkan masalah mengapa hak mendahulu dari pajak harus memberikan kesempatan kepada hak preferen kreditor-kreditor lain dan bukan pelunasan atas utang pajak yang lebih dahulu harus diutamakan, padahal undang-undang hukum perdata yang bersifat umum, sehingga asas *hukum lex specialis derogat lex generalis* dapat diberlakukan.³³

Jika permasalahan ini yang timbul, dapat dikemukakan bahwa terhadap asas hukum di atas bukan berarti tidak berlaku, tetapi justru asas tersebut

³² Wirawan B Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2001, hal 43.

³³ Ibid.

berlaku karena telah secara jelas dituangkan dalam undang-undang pajak, yaitu hendak menekankan bahwa terhadap permasalahan yang sama pengaturannya ada pada yang umum dan khusus, maka yang khususlah yang berlaku. Alasan lain yang dapat dikemukakan yaitu bahwa untuk biaya perkara dan biaya eksekusi merupakan tindakan pertama sekali yang harus dilakukan untuk bisa menyelamatkan harta kekayaan si debitor atau Wajib Pajak. Ini mudah dimengerti sebab apabila tindakan untuk menyelamatkan harta kekayaan tidak bisa dilakukan oleh pihak pengadilan dan kejaksaan, maka bagaimana mungkin si Wajib Pajak dapat melunasi utang pajaknya sedangkan harta kekayaan si Wajib Pajak itu sendiri tidak berada di tangan kekuasaan Wajib Pajak.

Prof. Adriani tidak setuju dengan pendapat bahwa dalam hak mendahulu, untuk mendapatkan dasar hukumnya kita perlu berpegang pada pasal 1131 KUH Perdata yang menentukan, bahwa seorang debitur bertanggung jawab penuh atas setiap utangnya dengan segala harta bendanya, baik yang telah ada maupun yang akan ada. Dari pasal tersebut mengemukakan bahwa, dasar hukum hak mendahulu terletak dalam jasa-jasa dari para kreditur (yang berhak mendahulu) terhadap hak milik debiturnya, sehingga para kreditur itu kemudian akan mengenyam kenikmatan hasil jasa-jasanya itu. Diantara jasa-jasa kreditur itu, jasa negara sebagai pelindung jiwa dan harta para Wajib Pajak merupakan jasa yang terutama, sehingga diantara hak mendahulu terhadap utang pajak, harus diutamakan pula.³⁴ Jadi menurut Adriani sebagaimana dikutip dari Brotodiharjo menyatakan:

Yang mendasari munculnya hak mendahulu (yang menyatakan eksekusi langsung hak dari fiskus) atas kekuasaan negara atau utang pajak, agar kehidupan masyarakat dapat berlangsung

³⁴ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak (edisi keempat)*, Bandung: PT. Refika Aditama, 2003, hal.207.

dengan baik, sehingga hukum publik mengesampingkan hukum perdata.

Berdasarkan pendapat tersebut jelaslah bahwa negara mengatur kehidupan masyarakat, agar kehidupan masyarakat dapat berlangsung dengan baik, maka hukum publik (yang mengatur hubungan antara negara dengan warga negaranya) mendahului hukum perdata. Preferensi fiskus yang berada diatas hukum perdata tidaklah berarti hak mendahulu negara selalu harus diatas hukum perdata, karena hak mendahulu dalam hukum perdata diperlukan untuk mengatur kepentingan di dalam masyarakat. Bila hak mendahulu dari perdata dirugikan karena hak mendahulu dari fiskus, maka kerugian yang diderita masyarakat lebih besar lagi.

B. Metode Penelitian

Metode penelitian adalah tata cara bagaimana suatu penelitian dilaksanakan.³⁵ Dalam sub-bab ini, metode penelitian yang dijabarkan antara lain: pendekatan penelitian, jenis atau tipe penelitian, metode dan strategi penelitian, hipotesis kerja, narasumber atau informan, proses penelitian, penentuan *site* penelitian, dan keterbatasan penelitian.

B.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan pendekatan kualitatif. Pendekatan kualitatif adalah penelitian yang bermaksud untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subjek penelitian secara *holistic*, dengan cara deskripsi dan dengan memanfaatkan berbagai

³⁵ Iqbal Hasan, *Pokok-Pokok Materi Metodologi Penelitian dan Aplikasinya*, Jakarta: Ghalia Ind, 2002, hal. 21.

metode alamiah³⁶. Sedangkan menurut Creswell dalam bukunya *Research*

Design:

“Qualitative and Quantitative Approach, mendefinisikan penelitian kualitatif adalah “an inquiry process of understanding a social or human problem based on building a complex, holistic picture, formed with words, reporting detailed views of informants and conducted in natural setting.”³⁷

Peneliti menggunakan pendekatan kualitatif yang bertujuan untuk mencari landasan konseptual dan teoritis yang relevan dalam menganalisis permasalahan sehingga diperoleh suatu pemahaman (*understanding*) yang lebih mendalam dan menyeluruh atas konteks sosial yang terjadi dalam implementasi hak mendahulu dalam pelunasan utang pajak.

B.2 Jenis atau Tipe Penelitian

- a. Berdasarkan manfaat, penelitian ini termasuk dalam penelitian murni, artinya pada penelitian ini manfaat dari hasil penelitian untuk pengembangan akademis. Peneliti menggunakan penelitian murni karena berorientasi pada ilmu pengetahuan.
- b. Berdasarkan tujuan, penelitian ini termasuk kedalam penelitian deskriptif. Menurut Sanafiah Faisal, penelitian deskriptif adalah penelitian yang ditujukan untuk eksplorasi dan klarifikasi mengenai suatu fenomena atau kenyataan sosial dengan jalan mendeskriptifkan sejumlah variabel yang berkenaan dengan masalah dan unit yang diteliti.³⁸ Peneliti menggunakan penelitian deskriptif karena peneliti mencoba untuk menggambarkan secara

³⁶ Lexy J Moleong, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Bandung: PT Remaja Rosda Karya, 2006, hal.7.

³⁷ John. W Creswell, *Research Design : Qualitative and Quantitative Approaches*, London: SAGE Pulications, 1994, hal 1-2.

³⁸ Sanafiah Faisal, *Format-Format Penelitian Sosial*, Jakarta, PT Raja Grafindo Persada, 1999, hal 20.

lebih detail mengenai permasalahan yang terjadi mengenai implementasi hak mendahulu dalam pelunasan utang pajak.

- c. Berdasarkan dimensi waktu, penelitian ini tergolong penelitian *cross sectional* karena penelitian dilakukan dalam waktu tertentu dan hanya dilakukan dalam sekali waktu saja dan tidak akan melakukan penelitian lain di waktu yang berbeda untuk dijadikan perbandingan.

B.3 Metode dan Strategi Penelitian

Menurut Patton data kualitatif terbagi menjadi tiga bentuk yaitu wawancara (*Interview*), pengamatan (*Observation*), dan dokumen (*Documents*)³⁹. Dalam penyusunan penulisan ini, Peneliti menggunakan berbagai teknik pengumpulan data yaitu :

a) Studi Literatur

Dalam bukunya, Creswell menjelaskan tentang 3 macam penggunaan literatur dalam penelitian kualitatif yaitu:

- a. *The literature is used to “frame” the problem in the introduction to the study, or*
- b. *The literature is presented in separate section as a “review of the literature”, or*
- c. *The literature is presented in the study at the end, it becomes as a basis for comparing and contrasting findings of the qualitative study.*⁴⁰

Studi literature yaitu membaca literatur-literatur yang berhubungan dengan pokok permasalahan penelitian, diantaranya melalui buku-buku bacaan, undang-undang, koran, artikel, majalah, dan penelusuran di internet guna mendapatkan data sekunder.

³⁹ Michael Quinn Patton, *Qualitative Research and Evaluation Methods*, USA: Sage Publication Inc, 2002, hal 4.

⁴⁰ Creswell, Op. Cit, hal.10.

b) Studi Lapangan

Studi lapangan dilakukan dengan dua cara, pertama dengan observasi langsung ketempat penelitian. Kedua, melakukan wawancara mendalam. Wawancara mendalam dilakukan guna mengumpulkan data primer dan informasi dengan menggunakan pedoman wawancara.

B.4 Hipotesis Kerja

Upaya hukum yang ditempuh negara yang menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dalam menagih utang pajak PT XYZ sampai hingga kasasi ke Mahkamah Agung disebabkan karena tidak terlunasinya utang pajak PT XYZ. Dimana dalam menagih utang pajak PT XYZ tersebut negara dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak, memiliki hak mendahulu berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Tetapi pada kenyataannya Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat menagih seluruh utang pajak dari hasil penjualan harta PT XYZ, karena pemberesan harta pailit PT XYZ sepenuhnya berada di tangan Kurator. Oleh karena itu Peneliti mengemukakan hipotesis bahwa dalam kasus kepailitan PT XYZ yang diangkat Peneliti sebagai pembahasan dalam penelitan, bahwa Direktorat Jenderal Pajak dalam menagih utang pajak pada PT XYZ yang memiliki hak mendahulu dalam implementasinya tidak berjalan dengan baik. Hal tersebut tentunya disebabkan adanya kendala-kendala yang menjadi penghambat implementasi hak mendahulu dalam pelunasan utang pajak dalam menagih utang pajak pada kasus kepailitan.

B.5 Narasumber atau Informan

Pemilihan informan (*key informant*) pada penelitian difokuskan pada representasi atas masalah yang diteliti.⁴¹ Oleh karena itu wawancara yang dilakukan kepada beberapa informan harus memiliki beberapa kriteria yang mengacu pada apa yang telah ditetapkan oleh Neuman dalam bukunya, yaitu :

1. *The informant is totally familiar with the culture and is in position to witness significant events makes a good informant.*
2. *The individual is currently involved in the field.*
3. *The person can spend time with the researcher.*
4. *Non-analytic individuals make better informants. A non-analytic informant is familiar with and uses native folk theory or pragmatic common sense.*⁴²

Berdasarkan kriteria tersebut, maka wawancara dilakukan kepada pihak-pihak yang terkait dengan permasalahan penelitian, diantaranya adalah :

a. Pihak Direktorat Jenderal Pajak.

1. Peneliti akan melakukan wawancara dengan Pelaksana Subdit Penagihan Pajak Direktorat Jenderal Pajak yaitu Ibu Kuntati Listyawati. Wawancara dilakukan untuk mengetahui upaya penagihan pajak pada Wajib Pajak yang pailit dan mengetahui implementasi hak mendahului negara dalam pelunasan utang pajak yang merupakan kewenangan Direktorat Jenderal Pajak. Serta juga untuk mengetahui kendala-kendala yang menjadi penghambat implementasi hak mendahului dari negara.
2. Kemudian Peneliti akan melakukan wawancara dengan Kepala Seksi Bantuan Hukum Direktorat Peraturan Perpajakan II Sub Direktorat Bantuan Hukum yaitu Bapak Abdul Manan. Wawancara dilakukan untuk mengetahui upaya hukum yang ditempuh untuk dalam menerapkan hak mendahului negara dalam kasus pailit PT XYZ dan juga untuk mengetahui

⁴¹ Burhan Bunin, *Analisis Data Penelitian Kualitatif*, Jakarta: PT Raja Grafindo, 2003, hal 53.

⁴² W.L Neuman, *Social Research Method: Qualitative and Quantitative Approaches*, 5th edition; Boston: Allyn and Bacon, 2003, hal 394-395.

kendala-kendala yang menjadi penghambat implementasi hak mendahulu dari negara dalam pelunasan utang pajak pada kasus palit PT XYZ.

- b. Pihak yang melakukan pemberesan atas harta Wajib Pajak, yakni Kurator pada kasus pailit PT XYZ.

Dalam hal ini Peneliti akan melakukan wawancara dengan William Eduard Daniel SE., SH., LL.M., MBL., yang merupakan Kurator PT XYZ, yang juga merupakan Dosen Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Wawancara dilakukan untuk mengetahui pengurusan dan pemberesan atas harta pailit PT XYZ yang mempunyai utang pajak dan bagaimana cara menetapkan utang pajak PT XYZ, sampai pada tidak terlunasinya seluruh utang pajak PT XYZ.

- c. Mantan Direktur Penagihan Direktorat P4 Direktorat Jenderal Pajak.
 1. Peneliti akan melakukan wawancara kepada Bapak Djazoeli Sadhani yang pernah menjabat sebagai Direktur Penagihan Direktorat P4 DJP, yang sekarang menjabat sebagai Hakim Pengadilan Pajak. Peneliti akan melakukan wawancara untuk mengetahui pandangan Beliau dalam permasalahan implementasi hak mendahulu dalam pelunasan utang pajak.
 2. Peneliti juga akan melakukan wawancara kepada Prof. Gunadi yang juga pernah menjabat sebagai Direktur Penagihan Direktorat P4 DJP, yang merupakan Guru Besar Perpajakan Universitas Indonesia. Peneliti akan melakukan wawancara untuk mengetahui pendapat serta pandangan Beliau dalam permasalahan implementasi hak mendahulu dalam pelunasan utang pajak.

B.6 Proses Penelitian

Penelitian dilakukan dengan langkah-langkah yang sistematis sesuai dengan langkah penelitian kualitatif, yang awalnya menentukan permasalahan penelitian yakni pada kasus pailit PT XYZ mengapa utang pajak yang telah ditetapkan berdasarkan SKP dan Surat Paksa sampai tidak dapat seluruhnya terlunasi. Tentunya hal ini perlu diteliti mengenai putusan Hakim Pengadilan Niaga dalam menentukan kedudukan utang pajak yang seharusnya berbeda dengan utang perdata lainnya, dan bagaimana peran Kurator PT XYZ yang dalam melakukan pemberesan harta Wajib Pajak yang membuat utang pajak menjadi tidak seluruhnya terlunasi, padahal negara negara mempunyai hak mendahulu untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.

Tidak tertagihnya utang pajak perusahaan pailit dimulai dari kenyataan bahwa Wajib Pajak selain memiliki utang pajak juga memiliki utang dengan pihak lain, yang salah satunya adalah kewajiban buruh. Tidak terlunasinya utang pajak PT XYZ apakah tidak didukungnya undang-undang perpajakan dengan undang-undang lain. Dan apakah Wajib Pajak yang dinyatakan pailit, untuk menagih utang pajaknya harus mengikuti proses kepailitan sebagaimana yang diatur dalam UU Kepailitan. Padahal seharusnya undang-undang tersebut harus saling bersinergi untuk menjamin uang yang seharusnya masuk ke kas negara dan harus dijamin keamanannya. Pada kasus pailit PT XYZ Direktorat Jenderal Pajak harus melakukan upaya hukum sampai tingkat kasasi ke Mahkamah Agung untuk menagih utang pajak. Hal ini yang menyebabkan munculnya pertanyaan dari Peneliti untuk mengetahui lebih jauh bagaimana implementasi hak mendahulu dari negara pada kasus pailit PT XYZ beserta kendala-kendalanya.

Pokok permasalahan tersebut akan dianalisa dengan menggunakan metode deskriptif kualitatif, dengan teknik wawancara secara mendalam kepada pihak-pihak terkait, untuk mendapatkan pemahaman yang baik terhadap masalah itu sendiri. Yang diharapkan akan menghasilkan suatu jawaban dari fenomena tersebut, yang disimpulkan secara ringkas dan jelas oleh Peneliti.

B.7 Penentuan *Site* Penelitian

Site dalam penelitian ini adalah pada lingkungan perpajakan baik pada otoritas perpajakan dalam hal ini adalah Direktorat Jenderal Pajak dan Pengadilan Niaga, serta lingkungan akademisi ataupun pihak-pihak yang mengerti dengan baik akan permasalahan yang timbul dalam implementasi hak mendahulu dalam pelunasan utang pajak pada kasus pailit PT XYZ.

B.8 Keterbatasan Penelitian

Dalam penelitian ini yang menggunakan pendekatan kualitatif, tentunya Peneliti dalam menjalankan penelitian tidak semua dapat berjalan seperti yang direncanakan. Diantaranya mengenai teori tentang hak mendahulu dalam perpajakan masih kurang sekalipun banyak literatur yang digunakan. Umumnya literatur yang digunakan lebih mengulas hak mendahulu berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku. Selain itu karena penelitian ini merupakan studi kasus perusahaan yang pailit yang berkaitan dengan bidang hukum, maka Peneliti memerlukan waktu untuk memahami pengaturan dalam perkara kepailitan.