

## HAK MENDAHULU NEGARA ATAS PEMBAYARAN UTANG PAJAK DALAM PUTUSAN PENGADILAN NIAGA

Ratih Candrakirana<sup>1</sup>, Prof. Dr. I Nyoman Nurjaya, SH,MH<sup>2</sup>, Dr. Jazim Hamidi,  
SH, MH<sup>3</sup>.

Post Graduate of Notary Program  
Law Faculty, Brawijaya University  
Perum Bukit Cemara Tujuh Blok EE-10 Mulyoagung, Kabupaten Malang.  
Email : candrakirana.rck@gmail.com

### **Abstract**

*The purpose of this study: 1) To analyze the state preferential rights arrangements for tax debt payment in the decision of Commercial Court. 2) To explore the basis consideration of judge to apply the state preferential rights for tax debt payment in the jurisprudence of the Supreme Court Number 070 PK/PDT.SUS/2009. 3) To formulate legal reasoning of judge did not apply the state preferential rights for tax debts payment of in Supreme Court Decision Number 94 PK/Pdt.Sus/2011, the Supreme Court Decision Number 116 PK/Pdt.Sus-Pailit/2013, the Supreme Court Decision Number 49 PK/Pdt.Sus-Pailit/2014, the Supreme Court Decision Number 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015 and the Supreme Court Decision Decision Number 45 PK/ Pdt.Sus/Pailit/2016. This type of research is normative juridical with approaches such as : statute approach, case approach, and conceptual approach. Legal materials were analyzed using five theories, namely: law reform theory, taxation theory, legal protection theory, legal purposes theory, and ratio decidendi theory.*

*The results of this study: (1) a) The unclear and incomplete regarding the " state position as preferred creditor" in the Explanation part, allow many interpretations by judge. b) These interpretation of the state preferential rights are harming, which can not be applied when faced with another debts in bankruptcy procedures. (2) a) the state has preferential right to charge tax on goods belonging to the taxpayer. b) KPP which represents a state that can not be placed as a creditor under Article 1, paragraph 2, 3, 6 and 11 of KPKPU Act. (3) a) the judge acknowledged the state preferential rights, but judge also must comply with the principles of judiciary implementation. b) in carrying out its authority, KPP also found guilty of negligence: KPP can not prove that the assets were claimed is non boedel / the bankruptcy assets; KPP filed billing to the curator has elapsed period of 2 years from insolvency time; KPP filed billing only be estimated based on assumptions prior to the taxpayer declared bankrupt; The result of the bankruptcy estate is not sufficient for clearance, so that the division is according the principles of fairness and balance; Procedure renvoi filed by KPP does not correspond to the correct phases.*

---

<sup>1</sup> Mahasiswa Program Pasca Sarjana Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang, Angkatan 2014.

<sup>2</sup> Dosen Pembimbing I, Dosen Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang.

<sup>3</sup> Dosen Pembimbing II, Dosen Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang.

**Key words:** *state preferential rights, tax debt, commercial court*

### **Abstrak**

Tujuan penelitian ini: 1) Untuk menganalisis pengaturan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dalam putusan Pengadilan Niaga. 2) Untuk menggali dasar pertimbangan hakim menerapkan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dalam Yurisprudensi MA Nomor 070 PK/PDT.SUS/2009. 3) Untuk merumuskan *legal reasoning* hakim tidak menerapkan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dalam Putusan MA Nomor 94 PK/Pdt.Sus/2011, Putusan MA Nomor 116 PK/Pdt.Sus-Pailit/2013, Putusan MA Nomor 49 PK/Pdt.Sus-Pailit/2014, Putusan MA Nomor 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015, dan Putusan MA 45 PK/Pdt.Sus/Pailit/2016. Jenis penelitian ini yaitu *yuridis normatif* dengan pendekatan *statute approach*, *case approach*, dan *conceptual approach*. Bahan hukum dianalisis menggunakan 5 (lima) teori yaitu : teori pembaharuan hukum, teori pemungutan pajak, teori perlindungan hukum, teori tujuan hukum, dan teori *ratio decidendi*.

Hasil penelitian ini : (1)a) Pengertian yang tidak jelas dan tidak lengkap mengenai “*kreditur preferen*” pada Penjelasan, memungkinkan terjadinya banyak penafsiran oleh hakim. b) Penafsiran tersebut merugikan hak *mendahulu* negara, yaitu tidak dapat diterapkan saat dihadapkan dengan utang-utang lain dalam prosedur kepailitan. (2)a) Negara mempunyai hak *mendahulu* untuk tagihan pajak atas barang-barang milik penanggung pajak. b) KPP yang merupakan representasi negara yang tidak dapat didudukkan sebagai kreditor berdasarkan Pasal 1 ayat 2, 3, 6 dan 11 UU KPKPU. (3)a) Hakim mengakui hak *mendahulu* negara, tetapi hakim juga harus tunduk pada asas penyelenggaraan kekuasaan kehakiman. b) Dalam menjalankan kewenangannya, KPP juga terbukti melakukan kelalaian : KPP tidak dapat membuktikan bahwa aset-aset yang didalilkannya adalah non boedel/ harta pailit; KPP mengajukan penagihan kepada kurator telah lewat waktu 2 tahun dari masa *insolvensi*; KPP mengajukan penagihan hanya berupa *estimasi* berdasarkan *asumsi* terhitung sebelum wajib pajak dinyatakan pailit; Hasil pemberesan harta pailit tidak mencukupi, sehingga pembagian dilakukan sesuai asas keadilan dan keseimbangan; *Procedur renvoi* yang diajukan oleh KPP tidak sesuai dengan tahapan yang benar.

**Kata kunci:** *hak mendahulu negara, utang pajak, pengadilan niaga*

### **Latar Belakang**

Negara dapat mengenakan pajak kepada warganya atau kepada orang pribadi, badan, atau badan lain yang bukan warganya tetapi mempunyai keterkaitan dengan negara, dengan catatan haruslah ada ketentuan yang mengatur.

Di sisi lain, dalam melakukan kegiatan usaha, sangatlah mustahil suatu badan tidak membuat perikatan dengan pihak lain.

Sebagai pihak yang aktif, kreditor dapat melakukan tindakan-tindakan tertentu terhadap debitor yang pasif, bahkan dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya untuk berprestasi, selain yang disebabkan oleh keadaan memaksa (*overmacht*), salah satunya kreditor dapat mengajukan kepailitan ke Pengadilan Niaga.

Salah satu tahap penting dalam proses kepailitan adalah *insolvensi*<sup>4</sup>, karena pada tahap inilah boedel/ harta pailit segera dieksekusi dan dibagi, jika tidak terjadi perdamaian antara debitor pailit dan para kreditor.

Agar dapat dilakukan pembagian harta pailit, maka harus diikuti aturan yang terdapat dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan Dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (untuk selanjutnya disebut UU KPKPU), maupun yang tersebar dalam berbagai peraturan perundang-undangan lainnya. Salah satu faktor penting yang harus dipertimbangkan adalah kedudukan para kreditor, apakah ia sebagai kreditor konkuren, kreditor separatis, kreditor *preferen*, atau sindikasi kreditor.

Mengenai kedudukan negara, sebagai kreditor, dan hak yang dimiliki negara atas pembayaran utang pajak, juga tidak diatur jelas dalam UU KPKPU.<sup>5</sup>

Kreditor konkuren, kreditor separatis, kreditor *preferen*, dan sindikasi kreditor masing-masing tidak diberikan pengertian yang jelas. Bahkan menjadi tumpang tindih dengan istilah “kreditor yang diistimewakan”<sup>6</sup>. Terlebih lagi, UU KPKPU juga menggunakan istilah “hak untuk didahulukan” dan “kreditor yang mempunyai hak untuk didahulukan” yang tidak dijabarkan artinya. Ketentuan ini tersebar dalam sekurang-kurangnya 14 (empat belas) pasal.<sup>7</sup>

Dari sudut pandang undang-undang di bidang perpajakan, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (untuk selanjutnya disebut UU KUP) menyatakan “kedudukan negara sebagai kreditor *preferen*” dan “mempunyai hak mendahului”, diantaranya diatur

---

<sup>4</sup> Yang dimaksud dengan "insolvensi" adalah keadaan tidak mampu membayar.”

<sup>5</sup> Periksa Penjelasan Pasal 2 ayat (1) UU KPKPU.

<sup>6</sup> Periksa Penjelasan Pasal 60 ayat (2) UU KPKPU.

<sup>7</sup> Periksa UU KPKPU : Pasal 118 ayat (2), Pasal 124 ayat (2), Pasal 138, Pasal 149 ayat (1), Pasal 162, Pasal 189 ayat (5), Pasal 198 ayat (3), Pasal 199, Pasal 200 ayat (2), Pasal 212, Pasal 213, Penjelasan Pasal 2 Ayat (1), Penjelasan Pasal 222 ayat (2), Penjelasan Pasal 228 ayat (4).

pada Pasal 21<sup>8</sup> dan Penjelasan Pasal 21<sup>9</sup>. Demikian halnya dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (untuk selanjutnya disebut UU PPSP), “kedudukan negara sebagai kreditur *preferen*” dan “mempunyai hak mendahului”, termuat pada Pasal 19 ayat (5)<sup>10</sup>, Pasal 19 ayat (6)<sup>11</sup>, Penjelasan Pasal 19 ayat (6)<sup>12</sup>, dan

---

<sup>8</sup> Pasal 21 dan Penjelasan Pasal 21 UU KUP mengatur :

- (1) Negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.
- (2) Ketentuan tentang hak mendahului sebagaimana dimaksud pada ayat (1) 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.

<sup>9</sup> Penjelasan Pasal 21 Ayat (1) UU KUP mengatur “Ayat ini menetapkan kedudukan negara sebagai kreditur *preferen* yang dinyatakan mempunyai hak mendahului atas barang-barang milik Penanggung Pajak yang akan dilelang di muka umum. Pembayaran kepada kreditur lain diselesaikan setelah utang pajak dilunasi.

<sup>10</sup> Pasal 19 ayat (5) UU PPSP mengatur “Pengadilan Negeri atau instansi lain yang berwenang menentukan pembagian hasil penjualan barang dimaksud berdasarkan ketentuan hak mendahului Negara untuk tagihan pajak.”

<sup>11</sup> Pasal 19 ayat (6) UU PPSP mengatur “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.

<sup>12</sup> Penjelasan Pasal 19 ayat (6) UU PPSP mengatur : “Ayat ini menetapkan kedudukan Negara sebagai kreditur *preferen* yang dinyatakan mempunyai hak mendahului atas barang-barang milik Penanggung Pajak yang akan dijual kecuali terhadap biaya perkara yang semata-mata disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan atau barang tidak bergerak, biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud, atau biaya perkara yang semata-mata disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan. Hasil penjualan barang-barang milik Penanggung Pajak terlebih dahulu untuk membayar biaya-biaya tersebut di atas dan sisanya dipergunakan untuk melunasi utang pajak.”

Penjelasan Pasal 19 ayat (7)<sup>13</sup>. Meskipun “hak mendahului” dalam hal utang pajak sudah diuraikan, tetapi lagi-lagi istilah “kreditur *preferen*” tidak diberikan pengertian yang jelas.

Tanggal 25 Maret 2009, Pemerintah memberlakukan revisi dari UU KUP. Aturan terbaru ini juga belum dapat menjelaskan atau menjawab apa yang dimaksud dengan “kedudukan negara sebagai kreditur *preferen*” dan “mempunyai hak mendahului” serta problem antara hukum pajak (sebagai bagian dari hukum publik) dan hukum perdata/ privat. Kondisi *vague norm* ini juga tidak dapat ditemukan solusinya dalam UU PPSP, karena sampai saat ini belum dilakukan perubahan kembali.

Problem pertama, apabila yang dimaksud “kedudukan negara sebagai kreditur” dalam kedua undang-undang perpajakan (UU KUP dan UU PPSP) di atas adalah sama seperti yang dimaksud dengan “kreditur” sebagaimana diatur dalam hukum perdata, maka dapat diasumsikan negara adalah pihak yang memberikan utang/ kredit kepada Wajib Pajak. Faktanya, tentu saja tidak demikian.

Kedua, apabila yang dimaksud “*preferen*” dalam kedua undang-undang perpajakan di atas adalah sama seperti yang dimaksud dengan “hak istimewa” dalam Pasal 1134 KUH Perdata, justru “hak mendahului” tersebut tidak dapat dinomorsatukan. KUH Perdata mengatur pemegang jaminan tertentu (yaitu gadai dan hipotik) untuk pelunasan utang, masih lebih tinggi kedudukannya daripada hak istimewa. Bukankah kantor pajak tidak memegang jaminan apapun dari Wajib Pajak?

Problem ketiga, apabila “konsep utang” dan “konsep perikatan” yang dimaksud berbeda dengan KUH Perdata, bukankah seharusnya undang-undang perpajakan menggunakan istilah tersendiri untuk mendeskripsikan kedudukan negara serta hak yang dimilikinya? Sebagaimana dicontohkan melalui pengertian “badan”. Dalam Hukum Perdata yang dimaksud dengan “badan” adalah subjek hukum yang harus berbadan hukum, yaitu perseroan terbatas (PT), yayasan, dan

---

<sup>13</sup> Penjelasan Pasal 19 ayat (7) UU PPSP mengatur “Sebagai kelanjutan dari penetapan Pengadilan Negeri yang menentukan pembagian hasil penjualan barang sitaan dengan memperhatikan hak mendahului untuk tagihan pajak, apabila putusan dimaksud kemudian telah mempunyai kekuatan hukum tetap, Pengadilan Negeri segera mengirimkan putusannya ke Kantor Lelang untuk dipergunakan sebagai dasar pembagian hasil lelang.”

koperasi.<sup>14</sup> Sementara itu, dalam Hukum Pajak, “badan” tidak harus selalu berbadan hukum.<sup>15</sup>

Menilik kembali pada UU KPKPU, yang tidak mengatur secara jelas pengertian macam-macam kreditor, tentu saja menyulitkan dalam menentukan urutan pihak-pihak yang berhak atas pembagian harta pailit. Terlebih lagi istilah “kreditor *preferen*” untuk menggambarkan kedudukan negara.

Untuk mengatasi terjadinya *vague norm*, hakim diperkenankan, untuk melakukan interpretasi/ penafsiran hukum dengan berbagai metode, atau mengikuti yurisprudensi yang telah ada. Kebebasan inilah yang mengakibatkan banyaknya perbedaan persepsi hakim mengenai kedudukan negara (kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dengan unit kerja di daerah yaitu Kantor Pelayanan Pajak/ KPP) dan utang pajak dalam UU KPKPU. Keberatan yang diajukan oleh KPP, sebagian besar ditolak oleh majelis hakim baik di tingkat Pengadilan Niaga, Kasasi, dan/ atau Peninjauan Kembali, juga mengindikasikan terjadinya problem teoritis.

Berdasarkan teori bakti, dengan adanya organisasi berupa negara, maka negara berhak membebani setiap orang yang ada di dalamnya dengan kewajiban-kewajiban, salah satunya kewajiban membayar pajak.<sup>16</sup> Sebaliknya, berdasarkan teori penjatuhan putusan, hakim hanya tunduk pada hukum dan keadilan, tidak seorang pun (termasuk pemerintah) dapat mempengaruhi atau mengarahkan putusan yang akan dijatuhkan, serta tidak boleh ada konsekuensi terhadap pribadi hakim dalam menjalankan tugas dan fungsi yudisialnya.<sup>17</sup>

Realitas *vague norm* pada ketentuan mengenai kedudukan KPP dalam pembagian harta pailit oleh kurator, dan hak *mendahulu* negara atas pembayaran pajak pada putusan Pengadilan Niaga ini haruslah dikaji, karena berpengaruh pada banyak-sedikitnya sumber pendapatan negara dan juga bertujuan agar para kreditor lainnya, debitor pailit, kurator, dan KPP mendapatkan keadilan dan kepastian hukum dari pembagian harta pailit.

---

<sup>14</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, (Yogyakarta : Andi Offset, 2008), hlm.20.

<sup>15</sup> Periksa Pasal 1 angka (3) UU KUP.

<sup>16</sup> Tunggul Ansari S.N., *Pengantar Hukum Pajak*, (Malang : Bayumedia, 2006), hlm. 36.

<sup>17</sup> Gerhard Robbes, dalam Ahmad Rifai, *Penemuan Hukum oleh Hakim Dalam Perspektif Hukum Progresif*, (Jakarta : Sinar Grafika, 2014), hlm. 102.

Berdasarkan latar belakang di atas dapat dirumuskan 3 rumusan masalah sebagai berikut:

1. Bagaimana pengaturan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dalam putusan Pengadilan Niaga?
2. Apa pertimbangan hakim menerapkan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dalam Yurisprudensi Mahkamah Agung Nomor 070 PK/PDT.SUS/2009?
3. Mengapa hakim tidak menerapkan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dalam Putusan Pengadilan Niaga dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 94 PK/Pdt.Sus/2011, Putusan Mahkamah Agung Nomor 116 PK/Pdt.Sus-Pailit/2013, Putusan Mahkamah Agung Nomor 49 PK/Pdt.Sus-Pailit/2014, Putusan Mahkamah Agung Nomor 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015, dan Putusan Mahkamah Agung Nomor 45 PK/Pdt.Sus/Pailit/2016?

Jenis penelitian yang ini yaitu *yuridis normatif*, kemudian bahan hukum dianalisis dengan teknik *preskriptif analitis* yaitu menemukan masalah, melakukan pembahasan dengan menelaah peraturan perundang-undangan terkait, dan berdasarkan asas-asas kepailitan, menggunakan interpretasi, serta merujuk pada *ratio decidendi* hakim dalam :

1. Yurisprudensi Mahkamah Agung Nomor 070 PK/PDT.SUS/2009;
2. Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Pusat No. 01/Pembatalan Perjanjian Perdamaian/2008/PN.Niaga.JKT.PST jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 429 K/Pdt.Sus/2010 jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 94 PK/Pdt.Sus/2011;
3. Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor 69/PAILIT/2000/PN.NIAGA.JKT.PST. jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 368 K/PDT.SUS/2012 jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 116 PK/Pdt.Sus-Pailit/2013;
4. Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor : 08/Pailit/2011/PN.Niaga.JKT.PST. jo. Putusan Mahkamah Agung 144 K/Pdt.Sus-Pailit/2013 jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 49 PK/Pdt.Sus-Pailit/2014;

5. Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor : 57/PDT.SUS-RENOI PROSEDUR/2011/PN.NIAGA.JKT.PST jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 511 K/Pdt.Sus-Pailit/2014 jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015;
6. Putusan Pengadilan Niaga Medan Nomor 04/Pailit/2013/PN.Niaga.Mdn. jo. Putusan Mahkamah Agung Putusan Mahkamah Agung Nomor 406 K/Pdt.Sus-Pailit/2015 jo. Putusan Mahkamah Agung 45 PK/Pdt.Sus/Pailit/2016.

### **Pembahasan**

#### **1. Pengaturan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dalam putusan Pengadilan Niaga**

Jika memperhatikan rumusan awal kedua undang-undang perpajakan (UU KUP dan UU PPSP), Penulis memformulasikan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dengan karakteristik sebagai berikut :

1. Dikenakan pada barang-barang milik Penanggung Pajak.
2. Meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak.
3. Hak mendahulu untuk utang pajak melebihi segala hak mendahulu lainnya tetapi tidak bersifat *absolute/ mutlak* karena masih terdapat pengecualian yaitu 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. Adanya larangan bagi kurator, likuidator, atau orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan, 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.
5. Adanya daluarsa hak *mendahulu* yaitu setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun.



Dari penelusuran rumusan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak tersebut di atas, ternyata kesalahan Pembentuk Undang-Undang (DPR) terdahulu yang tidak memperjelas pengertian kedudukan negara sebagai *kreditur preferen*, kemudian terus menerus diikuti oleh DPR berikutnya.

Penelusuran terhadap yurisprudensi, doktrin, dan kebiasaan, masih belum dapat menjawab pengertian tentang kedudukan negara sebagai *kreditur preferen*.

Penulis menyepakati pendapat Tunggul Ansari S.N, yang telah mensyaratkan hal-hal yang harus diperhatikan oleh pembuat undang-undang agar undang-undang pajak senantiasa memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak, yaitu :

1. Undang-undang harus jelas, tegas, tidak mengandung arti ganda;
2. Definisi harus jelas dan tegas supaya tidak diselundupi hukum;
3. Berikan penafsiran yang otentik dan jelas pada Pasal 1, jangan memberikan penafsiran pada penjelasan karena masih dapat ditafsirkan lagi;
4. Uraian yang limitatif lebih diutamakan daripada yang “enunsiatif”. Kata-kata seperti, diantaranya, antara lain, harus dihindari;
5. Adanya jaminan hukum berupa perlindungan terhadap Wajib Pajak;
6. Adanya pengertian yang pasti pada objek pajak;
7. Adanya kepastian mengenai subjek pajaknya;
8. Adanya kepastian mengenai jumlah pajak yang harus dibayar. Bila tarif dibuat golongan-golongan, maka harus pasti;
9. Adanya kepastian tentang cara dan saat membayar pajak.<sup>18</sup>

Penulis bahkan lebih menekankan poin nomor 3, yaitu keharusan memberikan penjelasan yang sejelas-jelasnya, selengkap-lengkapnya, jika perlu disertai dengan contoh. Perlu diingat bahwa dalam ilmu hukum terdapat banyak metode penafsiran undang-undang, sehingga dikhawatirkan muncul juga beranekaragam hasil tafsirannya. Pada akhirnya hasil-hasil penafsiran tersebut merugikan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak itu sendiri, yaitu tidak benar-benar dapat diterapkan saat dihadapkan dengan utang-utang lain dalam prosedur kepailitan, karena sebagaimana telah disinggung oleh Penulis pada bagian Latar Belakang juga, bahwa dalam UU KPKPU istilah kreditor konkuren, kreditor separatis, kreditor *preferen*, dan sindikasi kreditor masing-masing tidak diberikan pengertian yang jelas, bahkan tumpang tindih dengan istilah “kreditor yang diistimewakan”, “hak untuk didahulukan”, dan “kreditor

---

<sup>18</sup> Tunggul Ansari S.N., *op.cit*, hlm. 29.

yang mempunyai hak untuk didahulukan”. Terlebih lagi, dalam kepailitan menganut asas *passu pro rata parte*.

## **2. Pertimbangan hakim menerapkan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dalam Yurisprudensi Mahkamah Agung Nomor 070 PK/PDT.SUS/2009**

Berdasarkan putusan di atas dapat dilihat pertimbangan hakim menerapkan hak *mendahulu* negara adalah sebagai berikut :

1. Bahwa keberatan-keberatan dari Pemohon Peninjauan Kembali (KPP Pratama Jakarta-Tanah Abang II) dapat dibenarkan, karena dalam putusan *Judex Juris* yang membenarkan putusan *Judex Facti* (Pengadilan Niaga Jakarta Pusat) terdapat kekeliruan yang nyata
2. Bahwa terhadap pelunasan utang pajak harus didahulukan setelah itu baru pelunasan terhadap gaji karyawan dan piutang Bank Mandiri ;
3. Bahwa berdasarkan Undang-Undang Nomor : 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Pajak dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor : 16 Tahun 2000 (UU KUP) dan Undang-Undang Nomor : 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor : 19 Tahun 2000 (UU PPSP) dalam Pasal 21 UU KUP ayat (1) disebutkan : “Negara mempunyai hak mendahulu untuk tagihan pajak atas barang-barang milik penanggung pajak” ;
4. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali adalah Instansi Pemerintah, yang merupakan representasi negara yang tidak dapat didudukkan sebagai kreditor berdasarkan Pasal 1 ayat 2, 3, 6 dan 11 UU Kepailitan dan PKPU (Undang-Undang Nomor : 37 Tahun 2004)
5. Bahwa utang pajak PT. Artika Optima Inti (dalam pailit) sebesar Rp 25.264.802.240,- (dua puluh lima milyar dua ratus enam puluh empat juta delapan ratus dua ribu dua ratus empat puluh rupiah) harus dilunasi lebih dahulu, setelah itu baru kreditor-kreditor yang lain ;
6. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali dan KPP Maluku hanya mendapat 20% dari harta pailit PT Artika Optima Inti Rp 6.857.643.108,64 (enam milyar delapan ratus lima puluh tujuh juta enam ratus empat puluh tiga ribu seratus delapan rupiah enam puluh empat sen) ;
7. Bahwa seharusnya Pemohon Peninjauan Kembali mendapat Rp 25.264.802.240,- (dua puluh lima milyar dua ratus enam puluh empat juta delapan ratus dua ribu dua ratus empat puluh rupiah).

Penulis menilai, yang benar-benar menjadi poin krusial hanyalah pendapat nomor 3 dan 4, karena pada kedua poin tersebut tercermin konsep/ interpretasi hakim terhadap hak *mendahulu* negara serta kedudukan KPP. Selain dan selebihnya merupakan pernyataan hakim mengenai urutan pembagian dan perhitungan besar-kecilnya bagian tiap kreditor.

Jika dikaitkan dengan teori *ratio decidendi*, yaitu teori yang didasarkan pada landasan filsafat, yang mempertimbangkan segala aspek yang berkaitan dengan pokok perkara yang disengketakan, kemudian mencari peraturan perundang-undangan yang relevan sebagai dasar hukum, serta pertimbangan hakim harus didasarkan pada motivasi yang jelas untuk menegakkan hukum, dan memberikan keadilan bagi pihak yang berperkara.<sup>19</sup> Hakim harus menggunakan *epikeia*, yaitu rasa tentang apa yang adil, apa yang tidak, dan apa yang pantas, sehingga *epikeia* ini dapat dijadikan prinsip regulatif aturan hukum.<sup>20</sup>

“Mempertimbangkan segala aspek” adalah poin penting yang terlewat dari putusan tersebut. Beberapa aspek yang menurut Penulis telah dilewatkan oleh majelis hakim, yaitu :

1. Dari hasil penjualan asset PT Artika Optima Inti (dalam pailit) melalui lelang I dan II diperoleh penerimaan sebesar Rp 43.978.519.780,- (empat puluh tiga milyar sembilan ratus tujuh puluh delapan juta lima ratus sembilan belas ribu tujuh ratus delapan puluh rupiah);
2. Jumlah penerimaan tersebut masih dikurangi dengan biaya-biaya untuk pelaksanaan lelang, jasa kurator dan pajak (PPh dan PPN) yang jumlah seluruhnya mencapai Rp 9.690.304.237,- (sembilan milyar enam ratus sembilan puluh juta tiga ratus empat ribu dua ratus tiga puluh tujuh rupiah), sehingga bersih penerimaan yang diterima adalah Rp 34.288.215.543,- (tiga puluh empat milyar dua ratus delapan puluh delapan juta dua ratus lima belas ribu lima ratus empat puluh tiga rupiah);
3. Sedangkan jumlah utang yang harus dibayarkan Rp. 789.577.485.916,25, artinya boedel/ harta pailit sangat tidak mencukupi untuk membayar keseluruhan utang;
4. Buruh adalah kelompok yang menggantungkan penghidupannya dan keluarganya pada perusahaan tempat ia bekerja, dan sebagian besar buruh yang sudah dikenakan Pemutusan Hubungan Kerja, terutama setelah perusahaannya pailit, akan kesulitan mencari pekerjaan baru, karena faktor usia atau terbatasnya ketersediaan lapangan pekerjaan;
5. Putusan Mahkamah Konstitusi No.18/PUU-VI/2008 tanggal 23 Oktober 2008 Perihal Pengujian Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pada poin (3.18) bagian Pendapat Mahkamah, yang pada intinya menyatakan “upah buruh tersebut harus didahulukan, akan tetapi di bawah hak kreditor separatis yang dijamin dengan gadai, hipotek, fidusia, hak tanggungan, biaya kepailitan, dan *fee* Kurator”

---

<sup>19</sup> Jazim Hamidi dalam Ahmad Rifai, *op.cit*, hlm. 110-111.

<sup>20</sup> Theo Huijbers, *Filsafat Hukum*, (Yogyakarta : Kanisius, 1995), hlm. 122.

6. Dengan tidak adanya keadilan bagi kreditor, dalam hal ini Bank Mandiri, maka akan mempengaruhi kepercayaan kreditor-kreditor lain yang saat ini memegang hak istimewa;
7. Jika kreditor separatis yang seharusnya dijamin dengan adanya gadai, hipotek, fidusia, hak tanggungan, atau hak agunan atas kebendaan lainnya, kemudian dikesampingkan kedudukannya, atau diturunkan menjadi lebih rendah daripada kreditor *preferen*, secara tidak langsung akan mengakibatkan penurunan motivasi bagi para pemodal untuk menanamkan modalnya. Pada akhirnya, dengan ketiadaan jaminan ini, juga akan mengakibatkan tidak terciptanya lapangan pekerjaan baru.

Sebaliknya, pada putusan ini majelis hakim hanya semata-mata mempertimbangkan kedudukan KPP.

Adanya *dissenting opinion*, menurut Penulis merupakan indikasi bahwa pendapat kedua hakim lain, tidaklah benar-benar tepat. Poin-poin penting yang sudah Penulis utarakan di atas, adalah sependapat dengan Prof. Rehngena Purba, SH.,MS. sebagai berikut :

1. KPP sebagai kreditor *preferen*/ Negara adalah benar mempunyai hak mendahulu untuk tagihan pajak.
2. hak-hak buruh dalam perkara kepailitan harus diutamakan dengan pertimbangan kepentingan sosial/ kepentingan kemanusiaan.
3. PT. Bank Mandiri/ sebagai kreditor separatis mempunyai hak istimewa sesuai dengan Pasal 1134 ayat 2 KUH Perdata.
4. Dengan pertimbangan kepentingan dari para kreditor yang sama-sama mempunyai hak yang perlu perlindungan hukum, sementara harta pailit tidak mencukupi, maka berdasarkan asas-asas dari hukum kepailitan yaitu asas keadilan dan keseimbangan adalah tepat.

Jika dikaitkan dengan teori tujuan hukum, putusan tersebut sesuai dengan pendapat Subekti, hukum itu mengabdikan kepada tujuan negara, yaitu mendatangkan kemakmuran dan kebahagiaan para rakyatnya. Secara filosofis memang pajak adalah berkaitan dengan kepentingan umum, bahkan kepentingan bangsa dan negara. Namun demikian, keadilan untuk semua pihak tidak terpenuhi. Penulis menyimpulkan dengan memenangkan KPP, artinya majelis hakim hanya mengutamakan terciptanya kemanfaatan hukum, sebagaimana dikemukakan Jeremy Bentham di atas. Keadilan dapat dikesampingkan asalkan ditujukan untuk

mencapai kemanfaatan yang sebesar-besarnya bagi banyak orang, yaitu pendapatan negara melalui pajak.

**3. *Legal Reasoning* Hakim Tidak Menerapkan Hak *Mendahulu* Negara Atas Pembayaran Utang Pajak Dalam Putusan Pengadilan Niaga Dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 94 PK/Pdt.Sus/2011, Putusan Mahkamah Agung Nomor 116 PK/Pdt.Sus-Pailit/2013, Putusan Mahkamah Agung Nomor 49 PK/Pdt.Sus-Pailit/2014, Putusan Mahkamah Agung Nomor 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015, Dan Putusan Mahkamah Agung 45 PK/Pdt.Sus/Pailit/2016**

Dalam hal terjadinya kepailitan, ketentuan mengenai hak *preferen/* istimewa diatur dalam Pasal 1134 KUH Perdata, yang bersifat *lex generalis*. Di sisi lain, KUH Perdata tetap memberikan peluang bagi ketentuan-ketentuan lain yang bersifat *lex specialis*, yaitu undang-undang perpajakan dan undang-undang kepailitan, untuk mengatur lebih lanjut.

Berdasarkan asas *lex specialis derogat lex generalis*, undang-undang perpajakan dapat mengesampingkan KUH Perdata. Permasalahannya, saat undang-undang perpajakan menyatakan tentang “keutamaannya” karena memuat hak *mendahulu* negara, sedangkan undang-undang tersebut harus bertalian dengan undang-undang kepailitan, yang juga bersifat *lex specialis*, maka undang-undang manakah yang menjadi “lebih *specialis*”? Jika dilihat dari aspek filosofis, memang pajak adalah pemasukan untuk kepentingan umum, bahkan kepentingan bangsa dan negara, sehingga undang-undang pajak akan dinilai “lebih *specialis*”. Namun demikian, jika dilihat dari aspek yuridis, kedua undang-undang tersebut adalah produk legislatif yang mempunyai kesamaan derajat. Berbeda halnya, jika salah satu merupakan undang-undang sedangkan yang lain merupakan peraturan pemerintah atau peraturan perundang-undangan lain yang lebih rendah tingkatannya (yaitu peraturan pemerintah, peraturan presiden, peraturan daerah provinsi, dan peraturan daerah kabupaten/ kota).

Asas lain, yaitu *lex posteriori derogat lex priori*, juga tidak dapat dipergunakan untuk mengatasi konflik ini. Berdasarkan *lex posteriori derogat lex priori*, peraturan perundang-undangan yang baru, mengesampingkan berlakunya peraturan perundang-undangan yang lama. Jika diperhatikan, undang-

undang perpajakan, bagian yang mengatur tentang hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak (baik UU KUP maupun UU PPSP), terakhir diubah pada tahun 2007, sedangkan UU KPKPU, terakhir diubah pada tahun 2004. Artinya undang-undang perpajakan adalah undang-undang yang lebih baru daripada undang-undang kepailitan. Namun demikian, bukan berarti undang-undang perpajakan dapat mengesampingkan undang-undang kepailitan, karena untuk dapat berlaku, asas ini mensyaratkan : (1) peraturan perundang-undangan yang berkonflik adalah mengatur perihal yang sama, dan (2) peraturan perundang-undangan yang baru, tidak secara tegas mencabut peraturan perundang-undangan yang lama. Faktanya, undang-undang perpajakan dan undang-undang kepailitan bukan merupakan 2 (dua) ketentuan yang berbeda sama sekali, karena undang-undang perpajakan berada dalam lapangan hukum publik, sementara undang-undang kepailitan berada dalam lapangan hukum privat. Artinya, keseluruhan asas *preferensi* tersebut diatas tidak dapat dipergunakan untuk menjawab permasalahan ini.

Sesuai dengan asas *ius curia novit*, dimana hakim dianggap tahu akan hukum, maka hakim tidak boleh menolak suatu perkara dengan alasan tidak ada atau tidak jelas hukumnya. Hakim berkewajiban untuk menggali nilai-nilai hukum yang hidup dalam masyarakat, sehingga putusan hakim tersebut dapat menjadi hukum (*judge made law*). Dalam hal *vague norm* yang terdapat pada undang-undang perpajakan maupun undang-undang kepailitan, maka hakim dapat melakukan interpretasi/ penafsiran.

Berdasarkan teori penjatuhan putusan, hakim hanya tunduk pada hukum dan keadilan, tidak seorang pun (termasuk pemerintah) dapat mempengaruhi atau mengarahkan putusan yang akan dijatuhkan, serta tidak boleh ada konsekuensi terhadap pribadi hakim dalam menjalankan tugas dan fungsi yudisialnya. Dengan demikian, hakim benar-benar mempunyai kemerdekaan dalam mengambil keputusan, termasuk juga jika harus menyimpangi undang-undang, asalkan bertujuan mencapai keadilan.

Hakim bukanlah sekedar corong undang-undang atau menerapkan hukum semata (*la bouche de la loi*), sehingga jika terjadi pertentangan antara peraturan perundang-undangan dengan putusan pengadilan/ hakim, dapat diatasi dengan

asas *res iudicata pro veritate habitur*, yang artinya apabila ada putusan pengadilan/ hakim bertentangan dengan ketentuan yang termuat dalam peraturan perundang-undangan, maka putusan pengadilanlah yang dianggap benar.<sup>21</sup>

Berdasarkan kelima putusan tersebut di atas, Penulis mengidentifikasi alasan hakim tidak menerapkan hak *mendahului* negara atas pembayaran utang pajak sebagai berikut :

1. Putusan Mahkamah Agung Nomor 94 PK/Pdt.Sus/2011.  
KPP tidak dapat membuktikan bahwa aset-aset yang didalilkannya adalah benar-benar non boedel/ harta pailit (atau aset-aset yang bukan merupakan hak tanggungan dari debitor pailit).
2. Putusan Mahkamah Agung Nomor 116 PK/Pdt.Sus-Pailit/2013.  
KPP mengajukan penagihan kepada kurator telah lewat waktu 2 tahun dari masa *insolvensi*.
3. Putusan Mahkamah Agung Nomor 49 PK/Pdt.Sus-Pailit/2014.  
KPP mengajukan penagihan hanya berupa *estimasi* dan dibuat berdasarkan *asumsi* terhitung sebelum wajib pajak dinyatakan pailit.
4. Putusan Mahkamah Agung Nomor 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015,  
Hasil pemberesan harta pailit tidak mencukupi untuk membayar semua utang debitor, sehingga pembagian dilakukan sesuai asas keadilan dan keseimbangan, termasuk terhadap utang pajak.
5. Putusan Mahkamah Agung 45 PK/Pdt.Sus/Pailit/2016.  
*Procedur Renvoi* yang diajukan oleh KPP tidak sesuai dengan tahapan yang benar.

Jika dikaitkan dengan teori perlindungan hukum, terutama dalam bidang pajak, KPP melakukan penagihan utang pajak kepada Wajib Pajak yang dinyatakan pailit, menurut Penulis termasuk sarana perlindungan hukum represif. Sarana perlindungan hukum represif dalam pajak adalah instrumen dalam hukum untuk menemukan penyelesaian terhadap perbedaan pendirian atau penafsiran antara Wajib Pajak / Penanggung Pajak dengan *fiskus*, menggunakan upaya hukum yang tersedia yaitu keberatan, banding, gugatan, atau Peninjauan

---

<sup>21</sup> *Ibid*, hlm 114.

Kembali.<sup>22</sup> Penulis menitikberatkan pada unsur : (1) instrumen dan (2) penyelesaian terhadap perbedaan pendirian atau penafsiran antara Wajib Pajak / Penanggung Pajak dengan *fiskus*. Instrumen tersebut bisa saja melalui Pengadilan Pajak, dan bisa juga melalui pengadilan lain, asalkan bertujuan menemukan penyelesaian atas ketidaksepakatan antara Wajib Pajak/ Penanggung Pajak dengan *fiskus*.

Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman khusus untuk menyelesaikan sengketa pajak, yaitu sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak / Penanggung Pajak dengan *fiskus* karena adanya perbedaan pendapat tentang besarnya jumlah pajak terutang yang harus dibayar. Prosedur ini merupakan bentuk perlindungan hukum bagi rakyat dari kemungkinan *fiskus* melakukan kesalahan yang dapat menimbulkan kerugian bagi Wajib Pajak / penanggung Pajak. Penulis menafsirkan, sengketa yang timbul adalah semata-mata mengenai besarnya jumlah pajak terutang, sedangkan Wajib Pajak/ Penanggung Pajak adalah yang tidak dijatuhi pailit. Berbeda halnya dengan perbedaan pendapat tentang besarnya jumlah pajak terutang dalam Pengadilan Niaga, Wajib Pajak / Penanggung Pajak adalah yang dijatuhi pailit.

Selaras dengan tujuan Pengadilan Pajak yang merupakan bentuk perlindungan hukum bagi rakyat dari kemungkinan *fiskus* melakukan kesalahan yang dapat menimbulkan kerugian bagi Wajib Pajak / penanggung Pajak, begitupun Pengadilan Niaga. Kemungkinan *fiskus* melakukan kesalahan menimbulkan kerugian bagi debitor pailit serta kreditor-kreditor lain terbukti pada putusan-putusan tersebut di atas. Untuk itulah majelis hakim tidak dapat menerapkan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak.

Jika dikaitkan dengan teori tujuan hukum, Penulis menelusuri satu-persatu motivasi/ kecenderungan hakim tidak menerapkan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak, pada putusan-putusan tersebut di atas :

1. Putusan Mahkamah Agung Nomor 94 PK/Pdt.Sus/2011.

---

<sup>22</sup> Y. Sri Pudyatmoko, *Penegakan dan Perlindungan Hukum Bidang Pajak*, *op.cit*, hlm. 160-164.



Penulis menilai, majelis hakim lebih mengutamakan tercapainya kepastian hukum. Bisa saja majelis hakim memerintahkan kurator untuk merevisi kembali daftar pembagian, terutama terhadap tagihan utang pajak yang diajukan KPP, agar terlihat nyata kekhilafan atau kekeliruan *Judex Facti* dan *Judex Juris* mengenai non boedel pailit. Namun demikian, mengingat Peninjauan Kembali adalah upaya hukum terakhir, sedangkan jika majelis hakim memerintah merevisi tersebut, maka *prosedur renvoi* ini akan semakin berlarut-larut. Pada akhirnya justru menyimpangi asas peradilan dilakukan dengan sederhana, cepat, dan biaya ringan.<sup>23</sup>

2. Putusan Mahkamah Agung Nomor 116 PK/Pdt.Sus-Pailit/2013.

Penulis menilai, majelis hakim lebih mengutamakan tercapainya kepastian hukum. Salah satu keunggulan kepailitan adalah jangka waktu yang lebih pasti, sehingga proses peradilan berjalan secara lebih sederhana. Jika majelis hakim, masih bersedia menerima keberatan KPP, padahal lewat waktu lebih dari 2 tahun sejak masa *insolvensi*, hilang sudah makna dan tujuan pengaturan kepailitan. Pada akhirnya akan hilang juga kepercayaan para kreditor untuk memilih kepailitan dalam menyelesaikan masalah utang-piutang.

3. Putusan Mahkamah Agung Nomor 49 PK/Pdt.Sus-Pailit/2014.

Penulis menilai, majelis hakim lebih mengutamakan tercapainya kepastian hukum. Jika tagihan yang diajukan oleh KPP hanya berupa *estimasi* dan dibuat berdasarkan *asumsi*, dibenarkan oleh majelis hakim, artinya hakim memberikan peluang untuk KPP, atau untuk kreditor lain, melakukan kecurangan.

4. Putusan Mahkamah Agung Nomor 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015.

Penulis menilai, majelis hakim lebih mengutamakan tercapainya keadilan. Dalam putusan ini, memang benar utang pajak debitor pailit tidak terbayar sepenuhnya oleh boedel/ harta pailit. Meskipun KPP berdalih melaksanakan hak *mendahulu* negara, KPP tidak dibenarkan untuk secara sewenang-wenang tidak mempedulikan Kreditor lainnya.

5. Putusan Mahkamah Agung 45 PK/Pdt.Sus/Pailit/2016.

---

<sup>23</sup> *Vide* Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman

Penulis menilai, majelis hakim lebih mengutamakan tercapainya kepastian hukum. Jika majelis hakim menerima keberatan KPP yang tidak sesuai dengan tahapan tersebut, maka akan mengubah juga akibat hukum daftar pembagian boedel/ harta pailit terhadap para kreditor lain.

Secara garis besar, Penulis menilai tidak terdapat satu pun dari putusan-putusan di atas yang memenuhi tujuan hukum sebagaimana pendapat Theo Huijbers yaitu bukan hanya menjamin keadilan, melainkan juga menciptakan ketenteraman hidup, dengan memelihara kepastian hukum. Namun demikian, Penulis berpegang kembali pada asas *res iudicata pro veritate habitur*, sehingga putusan pengadilanlah yang dianggap benar.

Jika dikaitkan dengan teori *ratio decidendi*, kelima putusan tersebut sangat terlihat hakim menerapkan UU KPKPU secara mentah-mentah tanpa mempertimbangkan peraturan perundang-undangan lain yang relevan, yaitu undang-undang perpajakan. Tetapi menurut Penulis, hakim justru telah mempertimbangkan segala aspek yang berkaitan dengan pokok perkara yang disengketakan, yang tidak termuat dalam undang-undang. Aspek kemanusiaan misalnya : hakim mempertimbangkan kelalaian yang dilakukan baik oleh KPP maupun kurator, serta memperhitungkan apakah kelalaian itu masih dapat “dimaafkan” ataukah tidak, memperhatikan kepentingan kreditor lemah (konkuren) terutama yang telah memperjuangkan haknya melalui acara yang semestinya. Aspek *financial* misalnya : hakim memikirkan kemampuan boedel/ harta pailit untuk membayar keseluruhan utang ataukah tidak, terutama jika yang tidak terbayar adalah utang upah buruh, karena pada debitor pailit tersebutlah para buruh mencari penghidupan. Aspek penegakan hukum misalnya : hakim menilai apakah langkah-langkah yang dilakukan KPP, kurator, maupun kreditor lainnya, telah berkesesuaian dengan hukum acara kepailitan ataukah belum. Dari dapat disimpulkan hakim telah sedapat mungkin memberikan keadilan melalui segala aspek yang berkaitan dengan pokok perkara yang disengketakan.

Persoalan, tidak diterapkannya hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak, haruslah dilihat kembali undang-undang perpajakan adalah tetap merupakan dasar atau pedoman bagi seorang hakim untuk menentukan putusannya. Di sisi lain, hakim mengakui hak *mendahulu* tersebut, tetapi hakim

juga harus tunduk pada asas penyelenggaraan kekuasaan kehakiman.<sup>24</sup> Penulis mengartikan yang digali, diikuti dan dipahami oleh hakim adalah nilai hukumnya, bukan menerapkan hukumnya semata (*la bouche de la loi*), tetapi bersamaan dengan rasa keadilan.

### C. SIMPULAN

Kesimpulan dari hasil penelitian dan pembahasan permasalahan di atas adalah sebagai berikut :

1. Pengaturan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dalam putusan Pengadilan Niaga :
  - a. Ternyata kesalahan Pembentuk Undang-Undang (DPR) terdahulu yang tidak memperjelas pengertian kedudukan negara sebagai *kreditur preferen* dalam rumusan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak, kemudian terus menerus diikuti oleh DPR berikutnya.
  - b. Penelusuran terhadap yurisprudensi, doktrin, dan kebiasaan juga tidak dapat menjawab pengertian kedudukan negara sebagai *kreditur preferen*.
  - c. Pengertian yang tidak jelas dan tidak lengkap mengenai “*kreditur preferen*” pada bagian Penjelasan, memungkinkan terjadinya banyak penafsiran oleh hakim.
  - d. Penafsiran tersebut merugikan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak, yaitu tidak benar-benar dapat diterapkan saat dihadapkan dengan utang-utang lain dalam prosedur kepailitan.
2. Dasar pertimbangan hakim menerapkan hak *mendahulu* negara atas pembayaran utang pajak dalam Yurisprudensi Mahkamah Agung Nomor 070 PK/PDT.SUS/2009 :
  - a. Negara mempunyai hak *mendahulu* untuk tagihan pajak atas barang-barang milik penanggung pajak.
  - b. KPP yang merupakan representasi negara yang tidak dapat didudukan sebagai kreditor berdasarkan Pasal 1 ayat 2, 3, 6 dan 11 UU KPKPU.

---

<sup>24</sup> Periksa pasal 5 (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 2009 Tentang Kekuasaan Kehakiman.

3. *Legal reasoning* hakim tidak menerapkan hak *mendahului* negara atas pembayaran utang pajak dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 94 PK/Pdt.Sus/2011, Putusan Mahkamah Agung Nomor 116 PK/Pdt.Sus-Pailit/2013, Putusan Mahkamah Agung Nomor 49 PK/Pdt.Sus-Pailit/2014, Putusan Mahkamah Agung Nomor 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015, dan Putusan Mahkamah Agung 45 PK/Pdt.Sus/Pailit/2016 :
  - a. Hakim mengakui hak *mendahului* negara atas pembayaran utang pajak, tetapi hakim juga harus tunduk pada asas penyelenggaraan kekuasaan kehakiman.
  - b. Dalam menjalankan kewenangannya, KPP juga terbukti melakukan kelalaian sebagai berikut :
    1. KPP tidak dapat membuktikan bahwa aset-aset yang didalilkannya adalah benar-benar non boedel/ harta pailit (atau aset-aset yang bukan merupakan hak tanggungan dari debitor pailit).
    2. KPP mengajukan penagihan kepada kurator telah lewat waktu 2 tahun dari masa *insolvensi*.
    3. KPP mengajukan penagihan hanya berupa *estimasi* dan dibuat berdasarkan *asumsi* terhitung sebelum wajib pajak dinyatakan pailit.
    4. Hasil pemberesan harta pailit tidak mencukupi untuk membayar semua utang debitor, sehingga pembagian dilakukan sesuai asas keadilan dan keseimbangan, termasuk terhadap utang pajak.
    5. *Procedur renvoi* yang diajukan oleh KPP tidak sesuai dengan tahapan yang benar.

## DAFTAR PUSTAKA

### LITERATUR

- Ansari S.N., Tunggul. *Pengantar Hukum Pajak*. Malang : Bayumedia, 2006.  
Bakri, Muhammad. *Pengantar Hukum Indonesia*. Malang : Penerbit IKIP, 1995.  
-----, *Pengantar Hukum Indonesia, Sistem Hukum Indonesia Pada Era Reformasi*. Jilid 1. Cet-Kedua. Malang : UB Press, 2013.

- Burton, Richard. *Kajian Aktual Perpajakan*. Jakarta : Salemba Empat, 2008.
- . *Kajian Perpajakan Dalam Konteks Kesejahteraan Dan Keadilan*. Jakarta : Mitra Wacana Media, 2014.
- Fuady, Munir. *Hukum Pailit dalam Teori dan Praktek*. Bandung : PT. Citra Aditya Bakti, 2014.
- Harahap, M. Yahya. *Hukum Acara Perdata Tentang Gugatan, Persidangan, Penyitaan, Pembuktian, Dan Putusan Pengadilan*. Cet-14. Jakarta : Sinar Grafika, 2014.
- Hartini, Rahayu . *Hukum Kepailitan*. Edisi Revisi Ketiga. Malang : UMM Press, 2012.
- Kansil, C.S.T. *Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Indonesia*, (Jakarta : Balai Pustaka, 1989).
- . et.al. *Pokok-Pokok Pengetahuan Hukum Dagang Indonesia*. Edisi Kedua. Jakarta : Sinar Grafika, 2013.
- Pudyatmoko, Y. Sri. *Penegakan dan Perlindungan Hukum Bidang Pajak*. Jakarta : Salemba Empat, 2007.
- . *Pengantar Hukum Pajak*. Yogyakarta : Andi Offset, 2008.
- Rifai, Ahmad. *Penemuan Hukum oleh Hakim Dalam Perspektif Hukum Progresif*. Jakarta : Sinar Grafika, 2014.
- Sambodo, Agus. *Pajak dalam Entitas Bisnis*. Jakarta : Salemba Express, 2015.
- Siahaan, Marihot Pahala. *Hukum Pajak Formal, Pendaftaran, Pembayaran, Pelaporan, Penetapan, Penagihan, Penyelesaian Sengketa, Dan Tindak Pidana Pajak*. Yogyakarta : Graha Ilmu, 2010.
- Tanya, Bernard L.. et.al. *Teori Hukum, Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi*. Yogyakarta : Genta Publishing, 2010.

#### **PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN**

Kitab Undang-Undang Hukum Perdata

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 2009 tentang *Kekuasaan Kehakiman*.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 1997 tentang *Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 37 Tahun 2004 tentang *Kepailitan Dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang *Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*

#### **PUTUSAN HAKIM**

Yurisprudensi Mahkamah Agung Nomor 070 PK/PDT.SUS/2009

Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Pusat No. 01/Pembatalan Perjanjian Perdamiaan/2008/PN.Niaga.JKT.PST jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 429 K/Pdt.Sus/2010 jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 94 PK/Pdt.Sus/2011.

Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor 69/PAILIT/2000/PN.NIAGA.JKT.PST. jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 368 K/PDT.SUS/2012 jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 116 PK/Pdt.Sus-Pailit/2013.

Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor : 08/Pailit/2011/PN.Niaga.JKT.PST. jo. Putusan Mahkamah Agung 144 K/Pdt.Sus-Pailit/2013 jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 49 PK/Pdt.Sus-Pailit/2014.

Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor : 57/PDT.SUS-RENOI PROSEDUR/2011/PN.NIAGA.JKT.PST jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 511 K/Pdt.Sus-Pailit/2014 jo. Putusan Mahkamah Agung Nomor 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015.

Putusan Pengadilan Niaga Medan Nomor 04/Pailit/2013/PN.Niaga.Mdn. jo. Putusan Mahkamah Agung Putusan Mahkamah Agung Nomor 406 K/Pdt.Sus-Pailit/2015 jo. Putusan Mahkamah Agung 45 PK/Pdt.Sus/Pailit/2016.

#### **TESIS**

Arlukito, Haziantus Yuriko. *Analisis Perbedaan Pertimbangan Hakim Dalam Putusan Mahkamah Agung Terhadap Hak Mendahulu Atas Utang Pajak Pada Kasus Kepailitan*. Tesis. Yogyakarta : Universitas Gadjah Mada, 2015. Dipublikasikan.

Aruan, Albert Richi. *Kedudukan Negara Atas Utang Pajak PT Artika Optima Inti Dalam Kasus Kepailitan*. Tesis. Semarang : Universitas Diponegoro, 2010. Dipublikasikan.

Halim, Reynold Martinus. *Pelaksanaan Pembayaran Utang Kreditor Preferen Dalam Kasus Kepailitan*. Tesis. Makassar : Universitas Hassanudin, 2011. Dipublikasikan

#### **WEBSITE**

<http://putusan.mahkamahagung.go.id>, diakses tanggal 14 September 2016.

<http://mahkamahkonstitusi.go.id>, diakses tanggal 14 September 2016.

<http://www.bppk.depkeu.go.id/>, diakses tanggal 14 September 2016