

PENYEMPURNAAN PRINSIP KEADILAN DALAM PENYELESAIAN TAGIHAN PAJAK PADA PROSES KEPAILITAN

Asvini Puspa

Fakultas Hukum, Universitas Diponegoro
asvinipuspa08@gmail.com

Firman Darajat

Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan
freemandarajat@gmail.com

Abstract

Indonesian regulation upholds justice as a principle, including when conducting tax regulation and bankruptcy law. A conflict of justice principles arises when a taxpayer is declared bankrupt, the receiver's authority in carrying out a general confiscation can only apply to the assets of the debtor. Article 104 (4) of the Limited Liability Company Law confirms that the board of directors (BOD) can not be personally liable for the company's bankruptcy, specifically if it does not occur as a result of their negligence. However, Article 32 (2) of the Law on General Provisions and Tax Procedures states the tax authorities still have the authority to do collections on the BOD as long as there are still tax arrears of the debtor. It comes near injustice for the other preferred creditor. Additionally, it puts the Receiver in a deadlock because the debtor's tax identity (NPWP) can not be deactivated because it still has tax arrears. This study aims to provide another point of view for strengthening the justice principle for the settlement of tax bills in the bankruptcy process. The result of the study states that the Indonesian bankruptcy and tax law need to be updated to align with the justice principle.

Keywords: *justice principle, taxation, bankruptcy*

Intisari

Regulasi di Indonesia menjunjung keadilan sebagai prinsip, termasuk dalam hukum perpajakan maupun kepailitan. Benturan prinsip keadilan terjadi saat wajib pajak dinyatakan pailit, kewenangan Kurator dalam melakukan sita umum hanya terbatas harta debitur, secara khusus ketentuan dalam Pasal 104 ayat (4) Undang-undang Perseroan Terbatas juga menegaskan bahwa direksi selaku pengurus tidak dapat dimintakan pertanggungjawaban sepanjang kepailitan terjadi bukan karena kelalaiannya. Di sisi lain, berdasarkan Pasal 32 ayat (2) Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyatakan bahwa fiskus pajak masih dapat melakukan penagihan kepada pengurus sepanjang masih terdapat tagihan pajak atas debitur Pailit. Regulasi tanpa batasan tersebut menimbulkan kesan ketidakadilan dari penagihan pajak selaku kreditur preferen yang dapat mengejar penagihan sampai dengan pengurus dari debitur yang telah dinyatakan pailit, hal mana tidak dimiliki oleh kreditur preferen lainnya. Selain itu, kebuntuan juga dihadapi Kurator karena tidak dapat mengajukan permohonan penghapusan NPWP karena masih adanya utang pajak. Penelitian ini bertujuan

untuk memberikan pandangan guna penyempurnaan prinsip keadilan dalam penyelesaian tagihan pajak pada proses kepailitan. Hasil penelitian menyatakan bahwa perlu adanya penyempurnaan regulasi guna mencapai sinkronisasi prinsip keadilan yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dan kepailitan di Indonesia.

Kata Kunci: *prinsip keadilan, perpajakan, kepailitan*

A. Pendahuluan

Keadilan telah menjadi tolak ukur krusial dalam penyusunan perundang-undangan di suatu negara. Saat sebuah produk hukum berbentuk peraturan diterbitkan, maka pertanyaan terkait “apakah peraturan tersebut memberikan rasa keadilan terhadap masyarakat?” menjadi pertanyaan yang umum timbul. Hal ini dimungkinkan terjadi karena terkandungnya asas keadilan dalam hukum sebagai sebuah institusi sosial adalah sebuah keharusan, mengingat keadilan adalah kebajikan utama dalam sebuah institusi sosial.¹ Hukum sebagai institusi sosial tidak dipandang sebagai peraturan belaka, hukum hadir tidak untuk dirinya sendiri, ia menjalankan fungsi sosial yang melibatkan peran dari dan untuk kebahagiaan manusia.² Bentuk implementasi fungsi sosial ini merupakan konsekuensi logis dari sebuah kehidupan bermasyarakat. Guna mencapai keseimbangan bermasyarakat tanpa mengesampingkan hak dasar dari manusia, maka keadilan yang menjadi kandungan penting dalam pembentukan hukum. Keadilan selalu berbicara mengenai masyarakat, tidak mungkin keadilan dibicarakan terhadap satu individu. Hanya melalui suatu tata hukum yang adil orang-orang dapat hidup dengan damai menuju suatu kesejahteraan jasmani maupun rohani.³

Di Indonesia, Pancasila sebagai *grundnorm* melalui sila kelima yang berbunyi “keadilan sosial bagi seluruh rakyat indonesia” memberi pengaruh kuat pada penyusunan peraturan perundang-undangan yang harus menjunjung keadilan sosial sebagaimana dinyatakan dalam Sila kelima Pancasila. Keadilan sosial itu sendiri sebagaimana dikemukakan Soekarno dalam pidatonya

1 John Rawls, *Teori Keadilan Dasar-Dasar Filsafat Politik untuk Mewujudkan Kesejahteraan Sosial dan Negara*, (Yogyakarta: Pusaka Pelajar, 2006), 4.

2 Satjipto Rahardjo, *Biarkan Hukum Mengalir (Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum)*, (Jakarta: Kompas, 2008), 9.

3 Theo Huijbers, *Filsafat Hukum dalam Lintas Sejarah*, (Bandung: Kanisius, 1995), 64.

pada Sidang BPUPKI bahwa “Keadilan sosial inilah protes kita yang paling hebat kepada dasar individualisme.”⁴ Lebih lanjut, panitia ad-hoc Majelis Permusyawaratan Rakyat Sementara tahun 1966 memberikan perumusan bahwa sila ke-5 mengandung prinsip bahwa setiap orang di Indonesia akan mendapatkan perlakuan yang adil dalam bidang hukum, politik, sosial, ekonomi, dan kebudayaan.⁵ Kesepahaman terkait prinsip keadilan ini tidak dapat berhenti hanya pada pemahaman saja, namun harus berujung pada tindakan dalam mewujudkan keadilan tersebut.

Aristototeles dalam bukunya *Rhetorica* menganggap bahwa hukum bertujuan untuk menciptakan keadilan. Selain untuk mencapai keadilan, perpajakan dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia menurut para ahli bertujuan untuk menciptakan ketertiban, kepastian, hingga untuk mencapai kebahagiaan.⁶

Keadilan dapat tercapai tidak hanya semata-mata oleh kesadaran masyarakat, melainkan juga karena pengaturan hukum yang diarahkan terhadap struktur proses masyarakat sehingga terbuka bagi masyarakat untuk benar-benar mendapatkan keadilan,⁷ salah satunya melalui peraturan perundang-undangan.

Pengejawantahan prinsip keadilan sesungguhnya telah diterapkan dalam penyusunan perundang-undangan di Indonesia, termasuk peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, yang mengedepankan prinsip keadilan khususnya dalam hal pemungutan pajak kepada wajib pajak baik perorangan maupun badan. Keadilan dalam pemungutan pajak tercermin dari bentuk pemungutan pajak berdasarkan kemampuan membayar dari wajib pajak (*ability to pay*). Kemampuan membayar ini diukur dari pendapat bersih wajib pajak.

Selain dalam undang-undang perpajakan, dalam dunia hukum kepailitan

4 Sekretariat Negara. *Risalah Sidang Penyelidik Usaha-Usaha BPUPKI dan PPKI (Cetakan ke-3)*. (Jakarta: Sekretariat Negara, 1995), 360.

5 Nindyo Pramono and Sularto, *Hukum Kepailitan dan Keadilan Pancasila Kajian Filsafat Hukum atas Kepailitan Badan Hukum Perseroan Terbatas di Indonesia*. (Yogyakarta: Penerbit ANDI, 2017), 14.

6 Muhammad Reza Syariffudin Zaki, *Pengantar Ilmu Hukum dan Aspek Hukum dalam Ekonomi*, Penerbit Prenadamedia: Divisi Kencana, Jakarta, 2022, 213

7 *Ibid*, 58.

juga dikenal prinsip keadilan sebagai salah satu pedoman penyusunan Undang-undang Nomor 37 tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (UU 37/2004). UU 37/2004 ini lahir sebagai sebuah jawaban dari keterpurukan krisis moneter yang terjadi di Indonesia pada tahun 1997 yang telah memberikan dampak yang tidak menguntungkan terhadap perekonomian nasional sehingga menimbulkan kesulitan besar terhadap dunia usaha dalam menyelesaikan utang piutang untuk meneruskan kegiatannya. Pada bagian penjelasan umum, UU 37/2004 menyatakan bahwa UU 37/2004 berpegang pada asas keadilan yang diharapkan mampu memenuhi rasa keadilan bagi para pihak yang berkepentingan. Prinsip atau asas keadilan ini dijadikan pedoman untuk mencegah terjadinya kesewenang-wenangan pihak penagih yang mengusahakan pembayaran atas tagihan masing-masing terhadap debitur, dengan tidak memedulikan kreditur lainnya. Bentuk realisasi prinsip ini tertuang dalam regulasi-regulasi terkait yang salah satunya adalah mengatur pembagian hasil pemberesan harta pailit secara *pari pasu pro rata parte* terhadap para krediturnya berdasarkan kedudukan kreditur yang terbagi menjadi kreditur preferen, separatis, dan konkuren. Prinsip ini menekankan pada pembagian harta debitur untuk melunasi utang-utangnya terhadap kreditur secara lebih berkeadilan dan secara proporsional (*pond-pond gewijs*).

Dalam proses kepailitan, maka berdasarkan Pasal 21 ayat (3) Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), pajak termasuk kreditur preferen yang memiliki hak mendahului dari hak mendahului lainnya, hal ini dapat dipahami karena pajak yang dikenakan negara kepada rakyatnya adalah demi kepentingan umum. Tiap-tiap pemungutan pajak membawa kewajiban untuk meningkatkan kesejahteraan umum.

Sejak Wajib Pajak atau debitur dinyatakan dalam keadaan pailit, berdasarkan ketentuan Pasal 69 ayat (1) UU 37/2004 maka Kurator yang ditunjuk oleh Pengadilan berdasarkan putusan pernyataan pailit atas nama debitur, memiliki tugas dan wewenang untuk bertindak atas nama debitur dalam melakukan pengurusan dan pemberesan harta pailit sehingga dalam hal terdapat tagihan pajak, berdasarkan Pasal 27 UU 37/2004 maka dapat

diajukan kepada Kurator. Setelah debitur dinyatakan insolven yang kemudian dilanjutkan dengan proses pemberesan atas seluruh harta pailit debitur, maka Kurator akan melakukan pembagian atas harta pailit berdasarkan persetujuan dari Hakim Pengawas.

Penjelasan Pasal 57 ayat (1) UU 37/2004 menyatakan bahwa insolven berarti bahwa debitur tidak mampu membayar utangnya, dan oleh karenanya dilakukan pemberesan atas seluruh hartanya dan pembagian hasil pemberesan kepada para kreditur dilakukan secara *pro rata pari passu* sebagaimana ketentuan Pasal 1132 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. Dalam praktik, sering kali pembayaran atas tagihan pajak tidak terbayar secara penuh, meskipun tagihan pajak termasuk dalam tagihan yang didahulukan. Hal ini dikarenakan aset yang dimiliki oleh debitur memang jauh lebih kecil dari nilai utang.

Kondisi dimana tagihan pajak tidak terbayarkan secara penuh berdampak pada tidak dapatnya dilakukan penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dari debitur. Hal ini mengakibatkan kebuntuan dalam pelaksanaan tugas pemberesan oleh kurator. Kebuntuan ini semakin tidak terpecahkan karena adanya ketentuan Pasal 32 ayat (1) dan (2) Undang-undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) jo. Pasal 7 Ayat (1) huruf b Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 189/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar yang menyatakan bahwa pelaksanaan tindakan penagihan pajak atas wajib pajak badan dapat dilakukan terhadap pengurus dari wajib pajak badan tersebut, tanpa ada pembatasan tertentu, seperti apabila debitur berada dalam keadaan pailit. Sedangkan sebagaimana ketentuan Pasal 104 Undang-undang nomor 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (UU PT), Kurator tidak berwenang untuk meminta pertanggungjawaban dari pengurus dalam melunasi utang pajak yang tersisa apabila kepailitan terjadi bukan akibat dari kelalaian pengurus.

Untuk memenuhi penyelesaian tagihan pajak yang tersisa setelah dilakukannya pemberesan dalam kepailitan, fiskus pajak sering kali melakukan penagihan kepada pengurus debitur, sebagaimana yang terjadi dalam perkara

kepailitan PT. United Coal Indonesia. Jika dikaitkan dengan asas keadilan dalam kepailitan, maka tindakan ini dapat mendiskreditkan keadilan bagi kreditur lain yang haknya diakui dalam kepailitan debitur.

Pajak bukanlah satu-satunya kreditur yang didahulukan menurut undang-undang, terdapat kreditur lainnya yang berhak atas pembayaran yang didahulukan seperti buruh. Namun buruh tidak memiliki upaya penagihan hingga pengurus sebagaimana kewenangan tanpa batas yang dimiliki oleh tagihan pajak. Ketidakwenangan para kreditur untuk menagih langsung kepada pengurus atas utang debitur dapat dipahami karena memang sebenarnya terdapat *limited liability* dalam pengurusan suatu perusahaan yang memisahkan pertanggungjawaban pengurus dengan perusahaan, khususnya apabila kepailitan terjadi bukan atas kelalaian dari pengurus.

Apabila keadilan perpajakan dan kepailitan ini saling dikaitkan maka keistimewaan yang dimiliki tagihan pajak dalam melakukan penagihan berdasarkan regulasi, bila tidak disorot dari kacamata keadilan, dapat berdampak pada munculnya ketidakadilan. Padahal keadilan itu sendiri sebenarnya telah diupayakan dalam pembentukan regulasi perpajakan maupun kepailitan.

B. Prinsip Keadilan dalam Perpajakan

Secara filosofis, dunia perpajakan memberi pengabdian pada keadilan, baik dalam regulasi maupun praktik. Pengertian keadilan dapat dilihat secara vertikal dan horizontal. Keadilan vertikal ditinjau dari subjeknya (distribusi beban pajak di antara masyarakat yang mempunyai penghasilan dan kekayaan berbeda), sedangkan horizontal dilihat dari objeknya (dua wajib pajak dengan penghasilan sama akan membayar pajak dalam jumlah yang sama).

Secara konsep, keadilan perpajakan dimaknai sebagai perlakuan yang sama kepada orang atau badan yang berada dalam kondisi ekonomi yang sama.⁸ Konsep pengenaan sesuai dengan kemampuannya dikenal dengan prinsip “*ability to pay*”. Terkait *ability to pay*, Seligman mengatakan “*The easier it is for a man to make his money, the more ability he has to pay taxes,*

8 Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, (Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2008), 25.

the harder it is for a man to be deprived of his money, the less ability he has to pay taxes."⁹

Dibutuhkan kecermatan dalam memaknai pendapat ini karena hal ini berkaitan dengan kemampuan ekonomi seseorang dalam membayar pajak. Hanya pendapatan bersih yang dapat diartikan kemampuan untuk membayar dan oleh karenanya dikenakan pajak.¹⁰ Parameter kemampuan berdasarkan pendapatan bersih ini paling dapat diterima oleh masyarakat karena dasar pemikiran terkait barang siapa mendapatkan pendapatan bersih yang tinggi maka memiliki kemampuan tinggi untuk membayar kebutuhan pribadinya, dan oleh karenanya sebagai bagian dari masyarakat berarti juga memiliki kemampuan tinggi untuk membayar kebutuhan yang disediakan publik melalui pemerintah, dan begitupun sebaliknya.

C. Prinsip Keadilan dalam Kepailitan

Tidak hanya dalam perpajakan, pada dunia kepailitan, penyusunan regulasi juga didasarkan pada asas keadilan yang memiliki harapan bahwa dengan berpegang pada prinsip atau asas keadilan, maka kesewenangan-pihak penagih yaitu kreditur dalam mengusahakan pembayaran atas tagihan masing-masing terhadap debitur tanpa memperhatikan eksistensi dari kreditur lainnya, dapat dicegah. Urgensi terkandungnya asas keadilan dalam kepailitan dikarenakan proses kepailitan merupakan bentuk penyelesaian utang piutang secara kolektif terhadap seluruh kreditur.

Jika membicarakan keadilan dalam kepailitan, maka tidak terlepas dari pembahasan prinsip *pari passu prorata parte*. *Pari passu*, berarti yaitu secara bersama-sama memperoleh pelunasan tanpa ada yang didahulukan, sedangkan *prorata parte* yaitu proporsional yang dihitung berdasarkan pada besarnya piutang masing-masing dengan perhitungan menurut perbandingan piutang kepada debitur secara keseluruhan.¹¹ Prinsip ini dinormakan secara implisit dalam Pasal 1132 Kitab Undang-undang Hukum Perdata (KUHPer). Pasal

9 Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, (Jakarta: Granit, 2005), 87.

10 Sonja Dusarduijn and Hans Gribnau, "Balancing Conflicting Conceptions of Justice in Taxation" *Fiscal Institute Tilburg Research Paper* (November 2022): 8.

11 M.Hadi Shubhan, *Hukum Kepailitan: Prinsip, Norma, dan Praktik di Peradilan*, (Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2021), 5.

1131 *jo.* 1132 KUHPer menyatakan bahwa semua harta kekayaan debitur, demi hukum merupakan jaminan bersama untuk para kreditur dan hasilnya harus dibagikan secara proporsional antara mereka, kecuali jika antara para kreditur itu ada yang menurut undang-undang harus didahulukan dalam menerima pembayaran tagihannya. Hal inilah yang menyebabkan adanya keamatan hubungan antara kepailitan dengan Pasal 1131 *jo.* Pasal 1132 KUHPer. Melalui pasal ini, kepailitan menjalankan rohnya untuk melakukan sita umum terhadap harta debitur guna memberikan pembayaran yang proporsional dan berkeadilan bagi seluruh kreditur.

Sarana kepailitan sejak awal hadir untuk memperjuangkan hak-hak kreditur atas harta debitur secara lebih adil dibandingkan eksekusi di luar kepailitan. Parameter yang digunakan dalam memaknai keadilan pada kepailitan adalah lebih adil dibandingkan eksekusi di luar kepailitan, bukan keadilan secara absolut menurut interpretasi masing-masing pihak yang berkepentingan.¹² Meski demikian, sebenarnya keadilan yang dimaksud dalam UU 37/2004 adalah keadilan tidak hanya bagi kreditur, namun juga debitur, dan pihak-pihak berkepentingan lainnya, seperti pekerja, maupun pihak ketiga lainnya.

D. Tagihan Pajak sebagai Kreditur Preferen dalam Kepailitan

Debitur yang dinyatakan pailit berdasarkan putusan pengadilan niaga paling tidak memiliki 2 (dua) kreditur yang memiliki hak tagih atas piutangnya sebagaimana syarat kepailitan dalam UU 37/2004. Dalam kepailitan dikenal adanya 3 (tiga) jenis kreditur berdasarkan prioritas haknya untuk memperoleh pelunasan piutang yaitu kreditur preferen, kreditur separatis, dan kreditur konkuren.

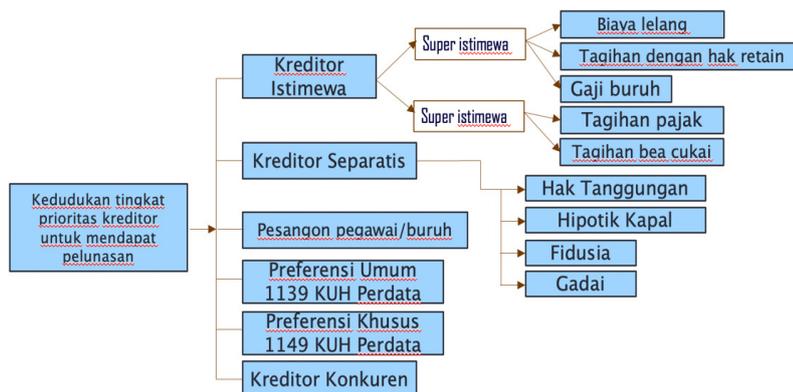
Kreditur preferen adalah kreditur yang memiliki hak istimewa atau hak prioritas. Hak istimewa tersebut dapat berasal dari undang-undang sehingga tingkatan kreditur tersebut lebih tinggi dari pada kreditur berpiutang lainnya. Merujuk pada KUHPer, terdapat dua jenis hak preferensi, yaitu hak preferensi khusus (Pasal 1139 KUHPerdata) yaitu hak istimewa yang

12 Nindyo Pramono and Sularto, *Hukum Kepailitan dan Keadilan Pancasila Kajian Filsafat Hukum atas Kepailitan Badan Hukum Perseroan Terbatas di Indonesia*, (Yogyakarta: Andi, 2017), 14.

menyangkut benda-benda tertentu dan hak preferensi umum (Pasal 1149 KUHPer) yaitu menyangkut seluruh benda. Sesuai dengan ketentuan KUHPer pula, hak istimewa khusus didahulukan atas hak istimewa umum (Pasal 1138 KUHPer).

Tingkat kreditur lainnya adalah kreditur separatis yaitu kreditur yang memiliki hak jaminan kebendaan dan dapat bertindak dan melakukan eksekusi berdasarkan jangka waktu tertentu dalam kepailitan. Sedangkan kreditur konkuren adalah yang tidak termasuk dalam kreditur preferen maupun kreditur separatis tersebut.

Secara singkat dan komprehensif, Dr. Ricardo Simanjuntak, S.H., LL.M., ANZIIF.CIP., MCI Arb., menyampaikan tingkat prioritas kreditur untuk mendapatkan pelunasan dalam bagan sebagai berikut:



Gambar1: Kedudukan Tingkat Prioritas Kreditur untuk Mendapat

Pelunasan¹³

Berdasarkan bagan tersebut diketahui bahwa tagihan pajak berkedudukan sebagai kreditur super istimewa, sebagaimana pengaturan dalam Pasal 21 UU KUP yang menyatakan bahwa tagihan pajak memiliki hak mendahului di atas utang-utang lainnya. Dalam melakukan penagihan utang pajak kepada kurator, Negara diwakili oleh Direktorat Jenderal Pajak berdasarkan kantor wilayah masing-masing.

13 Bahan Ajar: Akibat Pernyataan Putusan Pailit – Dr. Ricardo Simanjuntak, S.H., LL.M., ANZIIF.CIP., MCI Arb., Pada Pendidikan AKPI Angkatan XXX tahun 2023.

Dalam kedudukannya sebagai kreditur super istimewa, dapat diketahui bahwa tagihan pajak bukanlah merupakan satu-satunya kreditur preferen. Menurut Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUUXI/2013, tagihan buruh berupa upah juga merupakan kreditur preferen, bahkan kedudukannya lebih tinggi dari pada semua jenis kreditur termasuk atas tagihan kreditur separatis, tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah.

E. Penyempurnaan Keadilan melalui Sinkronisasi Regulasi

Baik regulasi perpajakan dan kepailitan, keduanya secara nyata menganut asas keadilan sebagai landasan dalam penyusunan regulasi. Satjipto Rahardjo menyatakan bahwa asas hukum merupakan jantungnya peraturan hukum dan ia merupakan landasan yang paling luas bagi lahirnya suatu peraturan hukum.¹⁴ Betapa pun efisiennya suatu peraturan, sudah seleyaknya direformasi atau dihapuskan jika tidak memberikan rasa keadilan kepada yang berhak.

Tidak hanya berhenti pada terbitnya sebuah norma melalui regulasi, sebuah regulasi dapat dinyatakan berhasil mencapai tujuannya apabila antara regulasi dan penerapan dapat berjalan efektif (bukan sekedar efisien) dan memberikan dampak positif kepada masyarakat. Keefektifan dalam pelaksanaan hukum tersebut dapat ditunjang dengan adanya sinkronisasi hukum.

Sinkronisasi hukum adalah penyelarasan regulasi atas suatu bidang tertentu. Tujuan dari sinkronisasi hukum itu sendiri adalah agar substansi antar regulasi tidak saling tumpang tindih, melainkan saling terkait dan saling melengkapi yang mengacu pada nilai-nilai sosiologis, ekonomis, maupun yuridis.¹⁵ Pada dasarnya, penyusunan suatu regulasi dimaksudkan untuk memberikan keadilan bagi masyarakatnya, bukan sebaliknya sehingga dibutuhkan adanya sinkronisasi regulasi guna penyempurnaan makna keadilan dalam penyelesaian suatu permasalahan hukum.

14 M.Hadi Shubhan, *Hukum*, 25.

15 Suhartono. "Harmonisasi Peraturan Perundang-Undangan Dalam Pelaksanaan Anggaran Belanja Negara (Solusi Penyerapan Anggaran Belanja Negara Yang Efisien, Efektif Dan Akuntabel)". (PhD tesis, Universitas Indonesia, 2011), 94.

F. Penerapan Prinsip Keadilan dalam Penyelesaian Tagihan Pajak Pada Proses Kepailitan

Tagihan pajak pada hakikatnya merupakan kewajiban yang harus dipenuhi pembayarannya oleh Wajib Pajak. Pasal 32 ayat (2) UU KUP memberikan ruang bagi fiskus pajak untuk melakukan penagihan kepada pengurus (direksi). Penulis sepakat dengan konsep pertanggungjawaban dari pengurus terhadap utang pajak tersebut karena dalam pasal tersebut juga telah mencerminkan adanya keadilan bagi para pihak. Negara melalui Direktur Jenderal Pajak tetap melakukan upaya penagihan pajak dan pengurus selaku wakil wajib pajak diberikan kesempatan untuk membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak apabila mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.

Perlakuan berbeda perlu diterapkan ketika Wajib Pajak Badan atau debitur telah diputus dalam keadaan pailit berdasarkan putusan pengadilan niaga. Pasal 32 ayat (1) angka 2 UU 37/2004 menyatakan dengan tegas bahwa yang menjadi wakil dari wajib pajak apabila wajib pajak berada dalam keadaan pailit adalah kurator. Hal ini sejalan dengan amanah Pasal 69 UU 37/2004 kepada kurator untuk melakukan pengurusan dan pemberesan terhadap harta pailit debitur. Oleh karenanya apabila debitur diketahui memiliki tagihan pajak, maka negara melalui Direktorat Jenderal Perpajakan dapat melakukan penagihan utang pajak kepada Kurator.

Ciri khusus dari proses kepailitan adalah bahwa proses penyelesaian utang piutang dilakukan terhadap seluruh kreditur (kolektif), tidak sendiri-sendiri sebagaimana hubungan bilateral, oleh karenanya perlakuan penagihan pajak harus dibedakan. Micahel Murray dan Jason Haris menyampaikan bahwa tujuan dari kepailitan modern secara substantif adalah sebagai berikut:

“to provide an equal, fair, and orderly procedure in handling the affairs of insolvent debtors so as to ensure that creditors receive an equal and equitable distribution of debtor’s assets. This is the pari pasu (equal sharing) principle which is regarded as being the foremost principle of insolvency law.”¹⁶

Apabila kepailitan debitur berakhir pada proses pemberesan harta

16 Elyta Ras Ginting, *Hukum Kepailitan: Teori Kepailitan*. (Jakarta: Sinar Grafika, 2018), 14

untuk kemudian hasilnya dibagikan kepada para kreditur, maka pembagian akan dilakukan secara *pari pasu pro rata parte* sesuai dengan kedudukan kreditur. Dalam hal ini, pajak merupakan kreditur preferen yang memiliki hak untuk didahulukan. Hak preferen tersebut meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 21 Ayat (1) UU KUP.¹⁷ Keistimewaan yang diberikan terhadap kedudukan tagihan pajak merupakan bentuk keadilan yang diupayakan melalui regulasi kepailitan, mengingat pajak digunakan untuk kesejahteraan dan kemanfaatan bagi masyarakat dan kelangsungan bernegara.

Pengutamaan atau pemrioritasi pembayaran tagihan preferen nyatanya dalam praktik tidak menjamin terbayarkannya utang pajak secara penuh. Seringkali, meskipun pajak didahulukan, utang pajak tetap tidak dapat terpenuhi akibat rendahnya nilai hasil pemberesan dari harta pailit debitur.

Sebagai upaya dalam mencapai kesejahteraan rakyat melalui penagihan pajak atas seluruh utang pajak, maka Pasal 32 ayat (2) UU KUP memberikan ruang bagi fiskus pajak untuk melakukan penagihan kepada pengurus (direksi) dari debitur tanpa melihat fakta kondisi debitur dalam keadaan pailit, dimana kewenangan tersebut bahkan juga tidak dimiliki oleh kurator karena selain keterbatasan wewenang kurator hanya pada harta debitur, kurator juga berpegang pada ketentuan dalam Pasal 104 UU PT yang menerapkan prinsip *limited liability*, yaitu pembatasan tanggung jawab direksi terhadap proses kepailitan debitur yang terjadi bukan karena kelalaiannya.

Penyamaraan perlakuan penagihan pajak terhadap Wajib Pajak dalam keadaan pailit dan tidak pailit ini dapat menimbulkan ketidakadilan bagi kreditur lainnya. Penagihan pajak yang dilakukan dengan berdasarkan Pasal 32 ayat (2) UU KUP mengindikasikan adanya asumsi bahwa pengurus lalai sehingga pembayaran tagihan pajak tidak terlaksana, dan apabila pengurus tidak dapat membuktikan ketidakkalaiannya maka pengurus selaku wakil dari wajib pajak wajib untuk melakukan pembayaran tagihan pajak tersebut.

Terhadap konsep berpikir yang demikian, apabila hal ini terjadi pada

17 Suparno, *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*, (Semarang: Pustaka Magister, 2012), 109.

wajib pajak yang berada dalam keadaan pailit dan pengurus terbukti lalai dalam pembayaran pajak tersebut, seharusnya kurator juga dapat menerima pembayaran dengan berdasarkan Pasal 104 UU PT, untuk selanjutnya dibagikan kepada kreditur secara *pari pasu pro rata parte*.

Namun, apabila kurator memaksakan pertanggungjawaban sampai dengan pengurus, dan ternyata pengurus tersebut juga sedang dalam keadaan pailit dengan nomor perkara berbeda, maka hal ini akan menimbulkan permasalahan baru terkait keadilan karena tagihan pajak harus dianggap sebagai tagihan preferen dalam proses kepailitan dengan debitur atas nama pengurus tersebut.

Penagihan utang yang telah dicatatkan dalam proses kepailitan harus memperhatikan makna keadilan dalam kepailitan itu sendiri. Bahwa keadilan dalam kepailitan adalah keadilan bagi seluruh kreditur, debitur, dan pihak ketiga. Jika pembagian terhadap pemberesan harta pailit telah ditetapkan oleh pengadilan melalui penetapan hakim pengawas berdasarkan prinsip *pari pasu pro rata parte*, maka demikianlah pembagian yang adil bagi para kreditur dan terhadap ketidak sepakatan dalam pembagian tersebut, Pasal 193 UU 37/2004 juga telah memberikan ruang kepada para kreditur yang merasa keberatan untuk dapat mengajukan surat keberatan melalui pengadilan. Dalam kepailitan, proses penyelesaian utang dilakukan terhadap aset debitur, bukan aset pihak ketiga. Jika terdapat kreditur dalam kepailitan yang mendapatkan pemberesan utang atas harta pihak ketiga di luar kepailitan, maka keadilan yang diupayakan dalam kepailitan itu sendiri menjadi kabur.

G. Upaya Penyempurnaan Prinsip Keadilan dalam Ketentuan Penagihan Pajak agar Tercapai Keadilan yang Sejalan dengan Asas Keadilan Dalam Kepailitan

Berdasarkan kedudukan kreditur, maka pajak sebagai kreditur preferen bukanlah satu-satunya kreditur preferen. Buruh dengan tagihan upah buruh yang merupakan satu-satunya sumber penerimaan buruh yang diperoleh dari pekerjaannya, harus menerima besaran bagiannya atas segala hasil pemberesan dengan prinsip *pari pasu pro rata parte*.

Pemberesan dalam kepailitan memang hanya dapat dilakukan terhadap

harta debitur yang dinyatakan pailit berdasarkan putusan pengadilan karena debitur, dalam hal ini perusahaan, merupakan *separated legal entity* dari organ perseroan yang berstatus sebagai *legal person*.¹⁸ Prinsip ini menjadi penegas bahwa utang perseroan pailit bukan utang pribadi para pengurus perseroan. Demikian juga diterapkan terhadap hubungan antara *holding company* dan *subsidiary company*.

Apabila tagihan pajak dipaksakan untuk terus eksis meskipun proses pemberesan terhadap harta pailit telah selesai dilakukan oleh kurator, maka sebagaimana peraturan teknis administratif mengenai pelaksanaan penghapusan NPWP Wajib Pajak Badan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 147/PMK.03/2017 tentang Tata Cara Pendaftaran Wajib Pajak dan Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak Serta Pengukuhan dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, permohonan penghapusan NPWP yang dimohonkan oleh kurator tidak dapat terpenuhi karena masih adanya utang pajak. Hal ini tentu menjadi kebuntuan bagi pelaksanaan tugas likuidasi oleh kurator.

Hukum perpajakan melalui Pasal 1 Ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 68/PMK.03/2012 Tentang Tata Cara Penghapusan Piutang Pajak Dan Penetapan Besarnya Penghapusan (PMK 68/2012) sebenarnya telah memberikan kemungkinan adanya penghapusan piutang terhadap wajib pajak yang dinyatakan pailit. Pasal tersebut menyatakan bahwa piutang pajak yang dapat dihapuskan untuk wajib pajak adalah piutang pajak yang tidak dapat ditagih lagi karena wajib pajak bubar, likuidasi, atau pailit dan penanggung pajak tidak dapat ditemukan. Untuk menghapus bukukan utang pajak, secara teknis akan dilakukan penelitian terlebih dahulu terhadap wajib pajak, kemudian dilanjutkan dengan menyusun daftar usulan penghapusan utang pajak (penghapusan piutang pajak yang tertagih) kepada Menteri keuangan. Setelah itu utang pajak akan dihapus kan secara resmi dari tata usaha administrasi perpajakan Indonesia¹⁹

18 Elyta Ras Ginting, *Hukum Kepailitan: Teori Kepailitan*. (Jakarta: Sinar Grafika, 2018), 66.

19 M. Farouq S., *Hukum pajak di Indonesia: Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*, (Jakarta: Kencana, 2018), 223.

Melihat unsur dalam pasal tersebut, maka terdapat syarat kumulatif untuk dapat dilakukannya penghapusan pajak dalam kepailitan yaitu: Pertama, apabila wajib pajak berada dalam keadaan pailit dan yang kedua apabila Penanggung Pajak tidak dapat ditemukan. Ketentuan ini mencerminkan bentuk konsistensi regulasi pajak yang mengupayakan penagihan utang pajak sampai dengan pengurus. Namun, sebagaimana dikemukakan sebelumnya, bahwa keadilan dalam hal pemberesan pada proses kepailitan hanya terbatas pada harta debitur pailit sehingga ketentuan pasal tersebut akan berpotensi mengesampingkan keadilan bagi kreditur lainnya.

Oleh karenanya, penulis berpendapat bahwa sinkronisasi regulasi kepailitan dan perpajakan dapat dilakukan melalui penyempurnaan klausul ketentuan Pasal 1 ayat (3) PMK 68/2012 menjadi “Wajib Pajak bubar, likuidasi, atau pailit dan sepanjang telah dilakukan pemberesan atas seluruh harta kekayaan dari wajib pajak kepada para kreditur selama lebih dari 5 (lima) tahun.” Dengan demikian, penghapusan dimungkinkan terjadi, guna memberikan kepastian bagi proses likuidasi oleh kurator itu sendiri.

Pada prinsipnya, peraturan perundangan baik kepailitan dan perpajakan dibentuk dengan itikad baik memberikan keadilan bagi masyarakatnya. Namun, keberagaman regulasi menjadikan munculnya potensi ketidak sinkronan regulasi. Sinkronasi regulasi sistematis menjadi dibutuhkan sebagai bentuk *the requirement of continuity* dalam pelaksanaan regulasi perpajakan, khususnya dalam hal persamaan makna prinsip keadilan penagihan pajak dalam kepailitan.

H. Penutup

Regulasi kepailitan sejak awal disusun untuk menyelamatkan masyarakat khususnya para pelaku usaha dari kesulitan besar menghadapi penyelesaian utang piutang. Dalam kepailitan dikenal prinsip *pari pasu pro rata parte* dimana harta debitur Pailit merupakan jaminan bersama untuk para kreditur dan hasilnya harus dibagikan secara proporsional antara mereka. Adapun daftar pembagian secara proporsional tersebut disusun oleh Kurator dan disetujui melalui Penetapan oleh Hakim Pengawas dalam perkara bersangkutan yang

ditunjuk Pengadilan. Berdasarkan Pasal 193 UU 37/2004, bagi kreditur yang keberatan terhadap daftar pembagian tersebut, maka dapat diajukan surat keberatan kepada Pengadilan. Keseimbangan proses tersebut yang menjadikan sarana kepailitan ini dirasa dapat memberikan keadilan dalam menyelesaikan permasalahan utang piutang, dibandingkan sarana lain di luar kepailitan.

Sehubungan dengan pemenuhan hak dari para kreditur, maka Pasal 1131 KUHPer menyatakan dengan tegas bahwa yang menjadi jaminan atas penyelesaian utang dar debitur adalah harta debitur pailit itu sendiri, bukan harta pihak ketiga lainnya. Sehingga, dalam menjalankan tugas pemberesan, kurator melaksanakan amanah pemberesan hanya sebatas pada harta pailit debitur. Dalam hal debitur adalah perusahaan, kurator tidak bisa memaksa para pengurus untuk bertanggung jawab pada kepailitan tersebut, apabila kepailitan tersebut tidak terjadi akibat kelalaian pengurus sebagaimana Pasal 104 UU PT.

Kembali perlu dipertimbangkan dan dimaknai, bahwa penyelesaian pemberesan harta pailit, hanya terbatas pada harta pailit debitur. Namun, pada praktiknya Pasal 32 UU KUP memberikan ruang kepada fiskus pajak untuk tetap menagih utang pajak yang tidak terpenuhi dari hasil pemberesan harta pailit kepada pengurus (direksi) dari debitur, meskipun pembagian telah dilakukan secara *pro rata pari pasu parte*. Hal ini berdampak pada munculnya rasa ketidakadilan bagi para kreditur lainnya, di samping itu, tidak terdapat kepastian bagi Kurator untuk menyelesaikan tugas likuidasinya karena tidak dapat terpenuhinya syarat penghapusan NPWP akibat masih adanya utang pajak.

Penghapusan utang pajak terhadap wajib pajak yang telah dinyatakan pailit sebenarnya telah diatur dalam Pasal 1 Ayat (3) PMK 68/2012 yang menyatakan bahwa penghapusan pajak dapat diberikan apabila wajib pajak bubar, likuidasi, atau pailit dan penanggung pajak tidak dapat ditemukan. Namun, penulis berpendapat bahwa kata “dan” memberikan kesan ketidakadilan itu sendiri, karena kata “dan” tersebut memberi makna kumulatif dalam pemenuhannya. Sehingga utang pajak tidak dihapuskan, dan fiskus pajak tetap dapat menagih kepada penanggung pajak dalam hal ini direksi.

Mengingat keadilan dalam kepailitan, maka sebaiknya pengaturan ini dapat disempurnakan, dengan mensinkronkan regulasi melalui penyempurnaan klausul menjadi “Wajib Pajak bubar, likuidasi, atau pailit dan sepanjang telah dilakukan pemberesan atas seluruh harta kekayaan dari wajib pajak kepada para kreditur selama lebih dari 5 (lima) tahun.” Pengupayaan pengejawantahan prinsip keadilan sebenarnya telah tercermin dari tindakan teknis pemeriksaan sebelum dilakukannya penghapusan atas pajak itu sendiri, sehingga tindakan preventif dalam melindungi dunia perpajakan itu sendiri telah diatur tanpa mengesampingkan keadilan bagi kreditur lainnya dalam proses kepailitan.

Pemaksaan pemenuhan utang pajak sampai dengan direksi atas wajib pajak yang telah dinyatakan pailit dan telah dilakukan pemberesan atas seluruh hartanya justru dikawatirkan dapat mencederai maksud keadilan dari pembentukan regulasi kepailitan maupun perpajakan itu sendiri.

Keadilan di dalam pembentukan regulasi memang tidak pernah menjamin terwujudnya keadilan di dalam implementasinya. Hal ini diperburuk apabila terdapat timpang tindih dalam regulasi, yang kemudian berdampak pada runtuhnya keadilan yang sebenarnya telah diupayakan dalam masing-masing regulasi itu sendiri.

Perubahan pasti mengganggu sistem terdahulu yang telah berjalan, namun perubahan untuk kemanfaatan bagi masyarakat, untuk kepastian bagi masyarakat, dan yang utama untuk penyempurnaan keadilan bagi masyarakat, harus diusahakan maksimal, sehingga melalui sinkronisasi regulasi perpajakan khususnya dalam hal penghapusan utang pajak bagi debitur yang telah selesai dilakukan pemberesan atas seluruh aset, memberikan langkah konkret bahwa prinsip keadilan tersebut tidak berhenti pada pemahaman, namun berujung pada tindakan.

DAFTAR PUSTAKA

- Dusarduijn, Sonja and Gribnau, Hans. “Balancing Conflicting Conceptions of Justice in Taxation”, *Tax Justice and Tax Law*. November, 2020.
- Ginting, E. R. *Hukum Kepailitan: Teori Kepailitan*. Jakarta: Sinar Grafika, 2018.
- Harahap, MY. *Hukum Acara perdata*. Jakarta: Sinar Grafika, 2008.
- Huijbers, Theo. *Filsafat Hukum dalam Lintas Sejarah*. Bandung: Kanisius, 1995.

- Lontoh, R. A. *Penyelesaian Utang Piutang Melalui Pailit atau Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*. Bandung: Penerbit Alumni, 2001.
- Muljadi, K. *Kepailitan dan Penyelesaian Utang Piutang*. Jakarta: Rajawali Press, 2001.
- Nurmantu, S. *Pengantar Perpajakan (Ed.3)*. Jakarta: Jakarta Granit, 2005.
- Pohan, C. A. *Kebijakan dan Administrasi Perpajakan Daerah di Indonesia*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2021.
- Pramono, N., & Sularto. *Hukum Kepailitan dan Keadilan Pancasila - Kajian Filsafat Hukum atas Kepailitan Badan Hukum Perseroan Terbatas di Indonesia*. Yogyakarta: CVAndi Offset, 2017.
- Purwati, A. *Metode Penelitian Hukum Teori dan Praktek*. Surabaya: CV Jakad Media Publishing, 2020.
- Rahardjo, S. *Biarkan Hukum Mengalir (Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum)*. Jakarta: Kompas, 2008.
- Rawls, J. *Teori Keadilan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2006.
- S., M. F. *Hukum pajak di Indonesia: Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*. Jakarta: Kencana, 2018.
- Sekretariat Negara. *Risalah Sidang Penyelidik Usaha-Usaha BPUPKI dan PPKI (Cetakan ke-3)*. Jakarta: Sekretariat Negara, 1995.
- Shubhan, M. H. *Hukum Kepailitan: Prinsip, Norma, dan Praktik di Peradilan (Cetakan ke-7)*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2021.
- Simanjuntak, Ricardo. *Undang-Undang Kepailitan dan PKPU di Indonesia*. Jakarta: Kontan Publishing, 2023.
- Sjahdeini, Sutan Remy. *Sejarah, Asas dan Teori Hukum Kepailitan*. Jakarta: Kencana, 2016.
- Suhartono. "Harmonisasi Peraturan Perundang-Undangan Dalam Pelaksanaan Anggaran Belanja Negara (Solusi Penyerapan Anggaran Belanja Negara Yang Efisien, Efektif Dan Akuntabel)". *Tesis*. Jakarta: Universitas Indonesia, 2011.
- Sunaryo. Konsep Fairness John Rawls: Kritik dan Relevansinya (Vol. 19). *Jurnal Konstitusi*, 2022.
- Suparnyo. *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*. Semarang: Pustaka Magister, 2012.
- United States Congress House - Committee on Ways and Means. *Analysis of Proposals Relating to Comprehensive Tax Reform*. United States.: U.S. Government Printing Office, 2017.
- Zain, M. *Manajemen Perpajakan (ed.3)*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2008.
- Zaki, Muhammad Reza Syariffudin, Pengantar Ilmu Hukum dan Aspek Hukum dalam Ekonomi, Penerbit Prenadamedia: Divisi Kencana, Jakarta, 2022.