EKSISTENSI HAK MENDAHULUI NEGARA ATAS HUTANG PAJAK DEBITOR DALAM PROSES KEPAILITAN

Muhammad Adhiluhung Sosiawan

Program Magister Kenotariatan Universitas Jayabaya, Jakarta, Indonesia

E-mail: madhiluhungs@gmail.com

Abstrak

Hak mendahului yang dimiliki negara untuk tagihan pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak diatur dalam Pasal 21 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), akan tetapi kepastian hukum belum terwujud dikarenakan dalam beberapa perkara kepailitan kedudukan hak mendahului belum dapat dilaksanakan. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memahami dan menganalisa keberadaan hak mendahului Negara atas hutang pajak debitur dalam proses kepailitan, dan untuk memahami dan menganalisa upaya mewujudkan kepastian hukum atas hak mendahului Negara terkait dengan kewajiban hutang pajak debitur dalam proses kepailitan. Teori hukum yang digunakan sebagai landasan berfikir pada penelitian ini adalah teori kepastian hukum dan teori hak mendahului negara. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode penelitian yuridis normatif. Data yang digunakan adalah data sekunder, bahan hukum yang dipergunakan dalam penelitian ini berasal dari hasil penelitian kepustakaan berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder. Untuk analisis bahan hukum digunakan penafsiran sistematis dan penafsiran gramatikal. Dari hasil penelitian menunjukkan bahwa kedudukan hak mendahului negara pada Pasal 21 UU KUP tidak memberikan kepastian hukum. Kepastian hukum hak mendahului negara atas hutang pajak dapat diwujudkan dengan cara melakukan keberatan atau penolakan atas daftar piutang dengan cara membuat permohonan renvoi prosedur pada saat verifikasi atau pencocokan utang debitur, atau dapat melakukan permohonan renvoi prosedur ke Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri, dan juga dapat melakukan upaya hukum kasasi apabila permohonan renvoi prosedur ditolak di tingkat Pengadilan Niaga.

Kata kunci : *Hak Mendahului Negara, Pajak, Kepailitan*

Abstract

The pre-emptive rights owned by the state for tax claims on the goods belonging to the Tax Bearer are regulated in Article 21 of Law Number 16 of 2009 concerning General Provisions and Tax Procedures (UU KUP), but legal certainty has not been realized due to several bankruptcy cases. Pre-emptive rights have not yet been implemented. The purpose of this study is to understand and analyze the existence of the State's prior rights over debtors' tax debts in the bankruptcy process, and to understand and analyze efforts to realize legal certainty over the State's prior rights related to debtor's tax debt obligations in the bankruptcy process. The legal theory used as the basis for thinking in this research is the theory of legal certainty and the theory of state precedence. The method used in this study is a normative juridical research method. The data used is secondary data, the legal materials used in this study are derived from the results of library research in the form of primary legal materials, secondary legal materials. For the analysis of legal materials, systematic interpretation and grammatical interpretation are used. The results of the study show that the position of the state's prior rights in Article 21 of the KUP Law does not provide legal certainty. Legal certainty of the state's pre-emptive rights on tax payables can be realized by objecting to or rejecting the list of receivables by making a request for a procedure review at the time of verification or verification of the debtor's debt, or can apply for a procedure review to the Commercial

Court at the District Court, and can also make cassation action if the application for procedure review is rejected at the Commercial Court level.

Keywords: *State Pre-emptive Rights, Taxes, Bankruptcy*

PENDAHULUAN

Pajak dari perspektif hukum merupakan suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang. Perikatan tersebut menimbulkan kewajiban bagi warga negara untuk menyetor sejumlah penghasilan tertentu kepada negara (Pudyatmoko, 2001). Adanya tunggakan pajak tentunya harus ada yang menjadi penanggung pajak terhadap tunggakan-tunggakan yang terjadi. Dalam penerapan perpajakan, perlu diatur secara tegas pihak-pihak mana yang menjadi subjek hukum yaitu pihak-pihak yang bertanggung jawab atau diberikan beban pertanggungjawaban atas suatu peristiwa atau perbuatan hukum. (Sinaga, 2016) Dalam dunia perpajakan subjek pajak dan pihak-pihak yang bertanggung jawab atas terlaksananya ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan juga harus dengan jelas diatur. Sehubungan dengan pelaksanaan kewajiban perpajakan maka undang-undang telah menetapkan wajib pajak dan penanggung pajak sebagai pihak yang berkedudukan sebagai subjek hukum perpajakan. (Siahaan, 2011)

Menteri Keuangan (Menkeu) Sri Mulyani Indrawati memaparkan penerimaan pajak hingga April 2022 mencapai Rp567,69 triliun. Capaian tersebut merupakan 44,88 persen dari total target yang ditetapkan di dalam APBN yaitu sebesar Rp1.265 triliun. Penerimaan pajak pada April 2022 mengalami pertumbuhan 51,49 persen dibandingkan periode yang sama di tahun lalu yang sebesar Rp374,7 triliun. Secara lebih rinci, penerimaan tersebut berasal dari Pajak Penghasilan (PPh) Non Migas Rp342,48 triliun, Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) Rp192,12 triliun, PPh Migas Rp30,66 triliun, serta Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dan pajak lainnya sebesar Rp2,43 triliun. Menkeu menjelaskan pertumbuhan penerimaan neto seluruh jenis pajak dominan positif. Kinerja penerimaan yang meningkat sebagai akibat *low-based effect*, peningkatan kinerja korporasi, peningkatan aktivitas impor, dan dampak dari Program Pengungkapan Sukarela (PPS). Dalam paparannya, Menkeu mengungkapkan kontribusi terbesar kepada penerimaan pajak pada April 2022 berasal dari PPh Badan. Kenaikan capaian PPh Badan Tahunan sejalan dengan jatuh tempo penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) PPh Badan. Kontributor penerimaan pajak berikutnya berasal dari Pajak Pertambahan Nilai Dalam Negeri (PPN DN) yang sebesar 18,7 persen. Kinerja PPN DN pada Januari hingga April 2022 tercatat tumbuh 36,6 persen dibandingkan periode yang sama tahun lalu yang hanya 0,8 persen. Lebih lanjut, PPN Impor berkontribusi sebesar 13,8 persen dengan pertumbuhan 40,2 persen pada Januari hingga April 2022, lebih tinggi dibandingkan periode yang sama tahun lalu yang tumbuh 8,7 persen. Adapun kontributor berikutnya adalah PPh 21 yang berkontribusi sebesar 10,3 persen. Kinerja kumulatif PPh 21 pada Januari hingga April 2022 tumbuh 26,3 persen dibandingkan tahun lalu yang mengalami kontraksi minus 4,1 persen. (Kementerian Keuangan, 2021)

Menteri Keuangan (Menkeu) Sri Mulyani Indrawati memperkirakan pendapatan negara tahun 2022 akan melewati targetnya, sebagaimana Peraturan Presiden (Perpres) Nomor 98 Tahun 2022 tentang Perubahan Atas Perpres 104/2021 tentang Rincian Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2022. Perkiraan ini didasarkan atas realisasi masing-masing komponen pendapatan negara yang menunjukkan pertumbuhan pada semester I 2022. (Kementerian Keuangan, 2021) Selain pengaruhnya dalam berkurangnya ketersediaan lapangan kerja, hal lain adalah pengaruhnya pada berkurangnya penerimaan negara yang diperoleh dari pajak perusahaan perusahaan tersebut. Permasalahan yang perlu mendapatkan perhatian adalah jika terjadi keadaan dimana perusahaan mengalami pailit dan kewajiban perpajakannya masih belum dipenuhi seluruhnya atau dengan kata lain masih memiliki utang pajak. Terutama apabila pailit tersebut terjadi pada perusahaan perusahaan besar

yang memiliki kontribusi signifikan dalam penyetoran pajaknya.(Sumyar, 2004) Namun demikian, pajak yang harus dibayar merupakan suatu utang pajak, Agar utang pajak tersebut dapat dilunasi oleh wajib pajak maka dilakukanlah penagihan pajak melalui serangkaian tindakan berdasarkan tata cara penagihan pajak yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (selanjutnya disebut UU PPSP).

Undang-Undang Kepailitan (UUK) dan PKPU melindungi adanya “hak mendahului” yang dimiliki oleh Pajak, sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 41 ayat (3) UUK dan PKPU dan bunyi penjelasannya, yang menempatkan penyelesaian penagihan utang pajak di luar jalur proses pailit karena mempunyai kedudukan hak mendahului penyelesaiannya, namun ini diartikan sebagai perlindungan terhadap pajak-pajak yang sudah dibayar sebelum putusan pailit dibacakan. Sehingga pada kenyataannya terdapat keputusan Pengadilan Niaga yang berkaitan dengan utang pajak, bertentangan atau tidak selaras dengan bunyi ketentuan mengenai hak mendahului contoh masalah yaitu dalam kasus yang diangkat pada penelitian ini. Didalam putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Jakarta Pusat Nomor: 180/Pdt.Sus/PKPU/Renvoi-1/2019/PN.Niaga.Jkt.Pst, PT. Tinindo Inter Nusa (selanjutnya disebut PT. TIN) merupakan perseroan terbatas yang telah dinyatakan pailit berdasarkan putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor: 180/Pdt.Sus-PKPU/2019/PN.Niaga.Jkt.Pst, memiliki total besarnya utang pajak sebesar Rp. 529.726.428.520- (lima ratus dua puluh sembilan milyar tujuh ratus dua puluh enam juta empat ratus dua puluh delapan ribu lima ratus dua puluh rupiah), sebagaimana yang disampaikan oleh Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak Kantor Wilayah Djp Sumatera Selatandan Kepulauan Bangka Belitung cq. Kantor Pelayanan Pajak Madya Palembang, akan tetapi Tim Kurator PT. TIN hanya mengakui tagihan pajak Debitur sebesar Rp 28.766.458.030,- (dua puluh delapan milyar tujuh ratus enam puluh enam juta empat ratus lima puluh delapan ribu tiga puluh rupiah) dengan keterangan tagihan dibantah sementara, karena KPP Madya Palembang tidak mampu membuktikan dasar penetapan pajak. Sehingga untuk pelunasan utang pajak negara tidak mendapat porsi yang sesuai dengan bunyi ketentuan “hak mendahului” yakni mendapatkan prioritas pelunasan utang-utang pajak. Sebaliknya, negara hanya mendapatkan sebagian dari seluruh hasil asset perusahaan pada saat dilakukan pelelangan. Dalam putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Surabaya Nomor: 24/Pdt.Sus.RenvoiProsedur/2016/PN.Niaga.Sby, PT. Bukit Inn Resort (selanjutnya disebut PT. BIR) merupakan perseroan terbatas yang telah ditetapkan pailit oleh pengadilan dalam Putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Surabaya Nomor: 24/Pailit/2016/PN.Niaga.Sby.

Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jendral Pajak Kantor Wilayah DJP Bali, Kantor Pelayanan Pajak Pratama Badung Selatan, menyampaikan bahwa PT. BIR memiliki tagihan utang pajak sebesar Rp. 34.094.903.770 (Tiga puluh empat milyar sembilan puluh empat juta sembilan ratus tiga ribu tujuh ratus tujuh puluh rupiah), akan tetapi oleh tim kurator, utang pajak tersebut dijadikan sebagai kreditur konkuren dalam Daftar Piutang Tetap, hal ini dapat dikatakan tidak memperhatikan asas keseimbangan dan asas keadilan. Ini berarti kurator tidak memberikan perlindungan terhadap kepentingan negara dalam hal ini KPP Pratama Badung Selatan. Kemudian kasus lainnya yang diangkat dalam penelitian ini yakni yang terdapat dalam putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Surabaya Nomor: 08/PKPU/2016/PN.Niaga.Sby, kasus yang melibatkan PT. Jafa Indonesia (selanjutnya disebut PT. JI) adalah perseroan terbatas yang telah dinyatakan pailit dan memiliki tagihan utang pajak sebesar Rp. 8.047.137.709,00 (delapan milyar empat puluh tujuh juta seratus tiga puluh tujuh ribu tujuh ratus sembilan rupiah), sebagaimana yang telah disampaikan oleh Kementrian Keuangan Republik

Indonesia Direktorat Jendral Pajak Kantor Wilayah Djp Jawa Timur I Kantor Pelayanan Pajak Pratama Surabaya Wonocolo, akan tetapi tagihan yang diakui oleh PT. JI hanya sebesar Rp. 2.881.886.828,- (Dua Milyar Delapan Ratus Delapan Puluh Satu Juta Delapan Ratus Delapan Puluh Enam Ribu Delapan Ratus Dua Puluh Delapan Rupiah). Pada prinsipnya PT. JI sebagai wajib pajak telah beritikad baik untuk memberitahukan kepada Kantor Pajak bahwa PT. JI telah dalam status pailit. Selanjutnya PT. JI karena dalam status "Dalam Pailit", maka kewenangan pengurusan dan pemberesan aset Perseroan dilakukan oleh kurator dalam rangka meminta kantor pajak menyampaikan tagihan pajak terhutang, dengan maksud apabila PT. JI masih terdapat tunggakan pajak, maka akan diselesaikan melalui budel pailit, kemudian hakim yang memeriksa perkara ini memutuskan bahwa menolak tagihan hutang yang disampaikan oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama Surabaya Wonocolo dan menyatakan hutang yang wajib dibayarkan atas tagihan pajak PT. JI hanya sebesar Rp. 2.881.886.828,- (Dua Milyar Delapan Ratus Delapan Puluh Satu Juta Delapan Ratus Delapan Puluh Enam Ribu Delapan Ratus Dua Puluh Delapan Rupiah) kurang dari setengah atas hutang pajak yang harusnya dibayarkan oleh PT. JI kepada negara.

Berdasarkan kasus-kasus tersebut di atas telah terjadi ketidakselarasan antara ketentuan hak mendahului sesuai dalam ketentuan dengan praktik yang terjadi dalam putusan pengadilan. Hukum perpajakan berlaku hak mendahului Negara, namun hak mendahului tersebut dibatasi oleh asas keadilan dalam hukum kepailitan sebagai *lex specialis*. Majelis hakim Pengadilan Niaga yang memeriksa dan memutuskan perkara Perlawanan yang diajukan Kantor Pajak berpendapat, atas dasar asas keadilan, hak mendahului tersebut tetap harus memperhatikan hak-hak kreditur lainnya. Berdasarkan dari latar belakang penelitian di atas adalah mengenai eksistensi hak mendahului negara atas tagihan hutang pajak debitur di dalam proses kepailitan dengan tujuan penelitian untuk memahami dan menganalisis keberadaan hak mendahului Negara atas hutang pajak debitur dalam proses kepailitan dan memahami dan menganalisis upaya mewujudkan kepastian hukum atas hak mendahului Negara terkait dengan kewajiban hutang pajak debitur dalam proses kepailitan.

KAJIAN LITERATUR

Sejalan dengan hal di atas, maka terdapat beberapa teori yang akan digunakan dalam tulisan ini adalah teori kepastian hukum dan teori hak mendahului.

Teori Kepastian Hukum

Kepastian adalah kata berasal dari pasti, yang artinya tentu; sudah tetap; tidak boleh tidak; suatu hal yang sudah tentu. (Poerwadarminta, 2006) Seorang filsuf hukum Jerman yang bernama Gustav Radbruch mengajarkan adanya tiga ide dasar hukum yang sebagian besar pakar teori hukum dan filsafat hukum, juga diidentikan sebagai tiga tujuan hukum, diantaranya keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum. (Ali, 2010) Gustav Radbruch mengemukakan 4 (empat) hal mendasar yang berhubungan dengan makna kepastian hukum, yaitu: (a) hukum itu positif, artinya bahwa hukum positif itu adalah perundang-undangan; (b) hukum itu didasarkan pada fakta, artinya didasarkan pada kenyataan; (c) fakta harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, di samping mudah dilaksanakan; dan (d) hukum positif tidak boleh mudah diubah.

Pendapat Gustav Radbruch tersebut didasarkan pada pandangannya bahwa kepastian hukum adalah kepastian tentang hukum itu sendiri. Kepastian hukum merupakan produk dari hukum atau lebih khusus dari perundang-undangan. Berdasarkan pendapatnya tersebut, maka menurut Gustav Radbruch, hukum positif yang mengatur kepentingan-kepentingan manusia dalam masyarakat harus selalu ditaati meskipun hukum positif itu kurang adil. (Ali, 2010) Adanya kepastian hukum dalam suatu Negara menyebabkan adanya upaya pengaturan hukum dalam suatu perundang-undangan yang ditetapkan oleh pemerintah. Peraturan-peraturan yang tidak berdasarkan pada keputusan sesaat adalah system hukum yang berlaku. Sebuah konsep untuk memastikan bahwa hukum dijalankan dengan baik sehingga tidak

menimbulkan kerugian bagi siapapun, hukum harus menjadi pedoman, mengayomi dan melindungi masyarakat dari berbagai tindak kejahatan atau pelecehan pada individu ataupun kelompok merupakan pengertian dari asas kepastian hukum didalam penyelenggaraan Negara. Hukum yang tidak boleh bertentangan serta harus dibuat dengan rumusan yang bias dimengerti oleh masyarakat umum. di dalam asas ini. Dengan hal ini, pengertian asas kepastian hukum dan keadilan yaitu hukum berlaku tidak surut sehingga tidak merusak integritas tistem yang ada dan terkait dengan adanya peraturan dan pelaksanaannya. Kepastian hukum diharapkan mengarahkan masyarakat untuk bersikap positif pada hukum Negara yang telah ditentukan.

Teori Hak Mendahului

Berkaitan dengan perusahaan yang dinyatakan pailit, hak mendahului utang pajak baru timbul apabila perusahaan tersebut pada saat yang bersamaan mempunyai utang perdata dan utang terhadap negara. Hak mendahului pada penagihan pajak dalam perkembangannya didasarkan pada suatu dasar pemikiran bahwa seorang debitor bertanggung jawab penuh terhadap segala utang-utangnya dengan segala harta bendanya. Pasal 1137 KUHPperdata disebutkan bahwa hak dari kas negara, kantor lelang dan lain lain badan umum yang dibentuk oleh pemerintah untuk didahulukan, tertib pelaksanaan dan jangka waktu hak tersebut diatur dalam undang-undang khusus yang mengatur hak tersebut. Dengan kata lain, pelunasan utang pajak mempunyai hak mendahului untuk pelunasannya dibanding utang lainnya.

Pasal 1137 KUHPperdata mendudukan utang pajak sebagai pemegang hak istimewa dengan hak mendahului yang merujuk pada peraturan dalam undang-undang khusus yaitu undang-undang dibidang perpajakan. Dalam perkembangannya, hak mendahului utang pajak telah bergeser setelah keluarnya putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013 tanggal 30 Januari 2014 yang menempatkan upah buruh, hak buruh dan kreditur separatis diatas tagihan pajak dalam perkara kepailitan. (Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, 2020) Hak Mendahului pelunasan hutang pajak mengalami degradasi dengan adanya Putusan Mahkamah Konstitusi tersebut Pengaturan mengenai hak mendahului utang pajak dalam undang-undang di bidang perpajakan esensinya tidak jauh berbeda dengan Pasal 1137 KUHPperdata. Hak mendahului tersebut diatur dalam Pasal 21 UU KUP yang secara lengkap berbunyi sebagai berikut; (a) Negara mempunyai hak mendahului untuk tagihan pajak atas barangbarang milik Penanggung Pajak; (b) Ketentuan tentang hak mendahului sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak; (c) Hak mendahului untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahului lainnya, kecuali terhadap; (1) Biaya perkara yang semata-mata disebabkan suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan atau barang tidak bergerak, (2) Biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud, (3) Biaya perkara, yang semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

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. Pengaturan mengenai pengecualian hak mendahului ini, selain diatur dalam undang-undang di bidang perpajakan, juga diatur dalam Pasal 1139 dan 1149 KUHPperdata. Hak mendahului utang pajak melebihi kedudukan semua kreditur dalam kepailitan selain untuk biaya perkara, biaya eksekusi dan upah buruh. Menurut kamus hukum kreditur adalah individu maupun badan hukum yang memiliki tagihan atau piutang terhadap debitur.(Suharsono, 2010)

Pentingnya hukum kepailitan diperlukan guna mengatur penyelesaian sengketa utang piutang antara debitur dan para krediturnya.(Lumowa, 2013)

Tagihan pajak, bea, dan biaya kantor lelang merupakan hak istimewa yang harus didahulukan pelunasannya dari tagihan yang dijamin dengan hak jaminan dalam hal harta kekayaan debitur pailit dilikuidasi.(Lumowa, 2013) Menurut D.Y. Witanto mengatakan bahwa tagihan-tagihan berupa piutang negara dan badan hukum publik memiliki kedudukan yang paling tinggi bahkan lebih tinggi dari tagihan-tagihan yang dijamin oleh jaminan kebendaan. Hal tersebut diatur dalam ketentuan Pasal 1137 KUHPerdara mengatur tentang hak tagihan yang dimiliki oleh negara.(Witanto, 2015) Selain itu penjelasan dari Munir Fuady mengatakan bahwa posisi tagihan pajak adalah sebagai berikut; (a) urutannya di bawah kreditor separatis (jika separatis menjual sendiri barang jaminannya); (b) Urutannya di bawah biaya dan utang harta pailit (termasuk di bawah fee kurator dan hak karyawan) jika kurator yang mengeksekusi aset jaminan separatis. Urutannya melebihi hak kreditor separatis tetapi di bawah tagihan karyawan dan fee kurator jika kurator jika kurator yang mengeksekusi aset jaminan separatis.(Fuady, 2017)

METODE PENELITIAN

Penelitian merupakan suatu kegiatan ilmiah yang berkaitan dengan analisa dan kontruksi yang dilakukan secara metodologis, sistematis dan konsisten. Metodologis berarti sesuai dengan metode dan cara tertentu, sistematis adalah berdasarkan suatu sistem, sedangkan konsisten berarti tidak adanya hal-hal yang bertentangan dengan kerangka tertentu. (Soerjono Soekanto, 20014) Jenis Penelitian yang dilakukan adalah penelitian yuridis normatif, yaitu penelitian yang bertujuan untuk meneliti asas-asas hukum, sistematika hukum, sinkronisasi hukum, sejarah hukum dan perbandingan hukum. Dalam penelitian ini digunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*). Bahan hukum yang dikaji dan dianalisis dalam penelitian hukum ini meliputi: (a) bahan hukum primer yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat, dan terdiri dari peraturan perundang-undangan, catatan-catatan resmi atau risalah dalam pembuatan peraturan perundang-undangan dan putusan-putusan hakim yang berkaitan dengan hukum kepailitan dan perpajakan; (b) bahan hukum sekunder yaitu bahan yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer seperti rancangan undang-undang, hasil-hasil penelitian, pendapat pakar hukum yang memuat materi yang berkaitan dengan jurnal;(c) bahan hukum tersier yaitu bahan yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder, seperti kamus (hukum), Kamus Besar Bahasa Indonesia. Teknik untuk mengkaji dan mengumpulkan ketiga bahan hukum dalam penelitian ini, yaitu menggunakan studi dokumenter atau studi kepustakaan (*library research*). Tehnik Analisis Bahan Hukum diantaranya penafsiran sistematis penelitian terhadap sistematik hukum dapat dilakukan pada perundang-undangan tertentu ataupun hukum tercatat dalam penelitian ini berdasarkan Undang-Undang Nomor 37 Tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang. Tujuannya adalah untuk mengadakan identifikasi terhadap pengertian-pengertian, pokok/dasar dalam hukum, yakni masyarakat hukum, subyek hukum, hak dan kewajiban, peristiwa hukum, hubungan hukum dan obyek hukum. Penafsiran sistematis berangkat dari pandangan bahwa hukum adalah sebuah sistem, yang terdiri dari sejumlah subsistem dan Penafsiran gramatikal yaitu penafsiran berdasarkan tata bahasa atau ilmu bahasa. Penafsir berusaha menemukan arti suatu kata, istilah, frasa, atau kalimat hukum dengan cara menghubungkan teks itu pada penggunaan tata bahasa atau pemakaian sehari-hari. Di sini, penafsir dapat menggunakan kamus hukum sebagai rujukan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Keberadaan Hak Mendahulu Negara Atas Hutang Pajak Dalam Proses Kepailitan

Kepailitan merupakan suatu proses dimana seorang debitor yang mempunyai kesulitan keuangan untuk membayar utangnya dinyatakan pailit oleh pengadilan, dalam hal ini Pengadilan Niaga, dikarenakan debitor tersebut tidak dapat membayar utangnya. (Nating, 2004) Tujuan utama kepailitan adalah untuk melakukan pembagian antara para kreditor atas kekayaan debitor oleh kurator. Kepailitan dimaksudkan untuk menghindari terjadinya sitaan terpisah atau eksekusi terpisah oleh kreditor dan menggantikannya dengan mengadakan sitaan bersama sehingga kekayaan debitor dapat dibagikan kepada semua kreditor sesuai dengan hak masing-masing. Lembaga kepailitan pada dasarnya merupakan suatu lembaga yang memberikan solusi terhadap para pihak apabila debitor dalam keadaan berhenti membayar/tidak mampu membayar. Lembaga kepailitan pada dasarnya mempunyai dua fungsi sekaligus, yaitu pertama, kepailitan sebagai lembaga yang juga memberi jaminan kepada kreditor bahwa debitor tidak akan berbuat curang dan tetap bertanggung jawab terhadap semua utang-utangnya. Kedua, kepailitan sebagai lembaga yang juga memberi perlindungan kepada debitor terhadap kemungkinan eksekusi massal oleh kreditor-kreditornya. Jadi, keberadaan ketentuan tentang kepailitan baik sebagai suatu lembaga atau sebagai suatu upaya hukum khusus merupakan satu rangkaian konsep yang taat asas sesuai dengan ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 1131 dan 1132 KUHPerdara.

Menurut hukum perdata, seseorang dapat dikatakan mempunyai utang bila telah terjadi perikatan diantara para pihak. Perikatan tersebut bisa terjadi karena undang-undang atau karena perjanjian. Perikatan yang timbul karena undang-undang dapat timbul karena undang-undang saja atau karena undang-undang dengan perbuatan manusia. Sedangkan menurut hukum pajak, utang pajak yang timbul karena undang-undang saja, berarti haruslah terlebih dahulu ada undang-undang yang menjadi dasar hukum pemungutan pajak. Lahirnya Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 (tentang PPh), Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 (Tentang PPN dan PPnBM), Undang-Undang Nomor 12 tahun 1994 (tentang PBB) dan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 (tentang BPHTB/Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan), maka sejak saat itu timbul utang pajak dari tiap subjek hukum pajak yang memenuhi syarat sebagai wajib pajak. (Ilyas & Suhartono, 2011)

Pasal 1133 KUHPerdara mengatakan bahwa hak untuk didahulukan diantara orang-orang berpiutang terbit dari hak istimewa dari gadai dan hipotik. Dijelaskan lebih lanjut maksud dari hak istimewa dalam Pasal 1134 KUHPerdara sebagai berikut. Hak istimewa adalah suatu hak yang oleh undang-undang diberikan kepada seorang berpiutang sehingga tingkatnya lebih tinggi daripada orang berpiutang lainnya, semata-mata berdasarkan sifat piutangnya. Gadai dan hipotik adalah lebih tinggi daripada hak istimewa, kecuali dalam hal-hal dimana oleh undang-undang ditentukan sebaliknya. (Nating, 2004) Selanjutnya penulis berpendapat bahwa setelah utang pajak dilunasi barulah diselesaikan pembayaran kepada kreditor lainnya. 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 ayat (3) huruf a, b, dan c diatas. Adanya pengecualian ini menimbulkan masalah mengapa hak mendahului dari pajak harus memberikan kesempatan kepada hak preferen kreditor-kreditor lain dan bukan pelunasan atas utang pajak yang terlebih dahulu harus diutamakan, padahal undang-undang pajak merupakan ketentuan yang bersifat khusus dibandingkan dengan undang-undang hukum perdata yang bersifat umum, sehingga asas hukum *lex specialis derogat lex generalis* dapat diberlakukan. Jika permasalahan ini yang timbul, dapat dikemukakan bahwa terhadap asas hukum diatas bukan berarti tidak berlaku, tetapi justru asas tersebut berlaku karena secara jelas telah dituangkan dalam undang-undang pajak, yaitu

hendak menekankan bahwa terhadap permasalahan yang sama pengaturannya ada pada yang umum dan khusus, maka khususnya yang berlaku.

Alasan lain yang dapat dikemukakan bahwa untuk biaya perkara dan biaya eksekusi merupakan tindakan pertama sekali yang harus dilakukan untuk bisa menyelamatkan harta kekayaan debitur atau wajib pajak. Ini mudah dimengerti sebab apabila tindakan untuk menyelamatkan harta kekayaan tidak bisa dilakukan oleh pihak pengadilan dan kejaksaan, maka bagaimana mungkin wajib pajak dapat melunasi utang pajaknya sedangkan harta kekayaan wajib pajak itu sendiri tidak berada di tangan kekuasaan wajib pajak. Hak mendahului berlaku dalam hal penyelesaian kepailitan. Kepailitan merupakan suatu proses dimana seorang debitur yang mempunyai kesulitan keuangan untuk membayar utangnya dinyatakan pailit oleh pengadilan, dalam hal ini pengadilan niaga, dikarenakan debitur tersebut tidak dapat membayar utangnya. Harta debitur dapat dibagikan kepada para kreditur. (Zuraida, 2011) Apabila wajib pajak dinyatakan pailit, bubar, atau dilikuidasi maka kurator, likuidator atau orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pembersihan 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. (Pudyatmoko, 2001) Sehingga dengan demikian, secara yuridis, pemerintah sebagai pihak termohon menyatakan bahwa posisi tagihan pajak adalah merupakan salah satu kreditor dalam kepailitan yang oleh undang-undang diposisikan sebagai kreditor preferen yang mempunyai hak mendahului yang diistimewakan, yaitu berdasarkan ketentuan Pasal 1134, Pasal 1137 KUHPerdara. Hak tersebut disamakan dengan biaya kepailitan yang diambil dari budel pailit, sehingga kedudukannya dibayarkan sebelum pemenuhan hak-hak kreditor separatis.

Upaya Mewujudkan Kepastian Hukum Atas Hak Mendahului Negara Atas Hutang Pajak Debitur Dalam Proses Kepailitan

Kepastian hukum sebagai salah satu tujuan hukum disamping keadilan dan kemanfaatan mengandung arti adanya konsistensi dalam penyelenggaraan hukum. Konsistensi tersebut diperlukan sebagai acuan bagi perilaku manusia sehari-hari dengan manusia lainnya. Hukum harus dilaksanakan dan ditegakkan. Setiap orang mengharapkan dapat ditetapkannya hukum dalam hal terjadi peristiwa yang kongkrit. Bagaimana hukumnya itulah yang harus berlaku, dan pada dasarnya tidak boleh menyimpang yang disebut dengan *fiat justitia et peregat mundus* (meskipun dunia ini runtuh hukum harus ditegakkan). (Pudyatmoko, 2001)

Kepastian hukum dalam putusan perkara pailit mengenai kedudukan kreditor pajak yang pada dasarnya menurut hukum positif yaitu mengacu pada undang-undang perpajakan, undang-undang kepailitan dan yurisprudensi hukum yang telah diuraikan pada sub bab sebelumnya yang menekankan jika pelunasan utang pajak harus didahulukan dan menurut Undang-undang Kepailitan kedudukan kreditor pajak merupakan kreditor preferen yang pelunasan utangnya harus didahulukan. Tetapi hakim dalam putusannya memiliki pandangan sendiri dengan mengabaikan segala hukum positif maupun yurisprudensi tersebut. Adapaun alasan hakim yakni mengacu kepada pembagian secara adil dengan melihat jumlah harta yang ada pada saat harta tersebut telah dikumpulkan oleh kurator dan hendak dibagi kepada masing-masing kreditor yang telah terverifikasi.

Adapun upaya penegakan kepastian hukum atas kedudukan hak mendahului negara dalam utang pajak pada proses kepailitan salah satunya dengan adanya upaya hukum *renvoi* prosedur. Di dalam catatan jumlah hutang debitur pailit yang dilaksanakan oleh kurator dapat dilakukan perubahan dengan catatan bahwa perubahan atas catatan jumlah hutang debitur pailit tersebut belum melalui suatu rapat verifikasi yang dilaksanakan oleh kurator, hakim pengawas, debitur pailit maupun panitia kreditor yang hadir dalam rapat verifikasi tersebut. Perubahan jumlah hutang yang ada dalam catatan kurator tersebut

harus disetujui oleh para pihak dengan menandatangani akta perubahan catatan hutang debitor pailit yang dibuat oleh kurator tersebut untuk dapat sahnya sebuah perubahan (*renvoi*) terhadap catatan hutang debitor pailit yang dibuat oleh kurator tersebut. (Khairiah, 2013) Pasal 127 Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang meskipun tidak menentukan definisi dari *renvoi* prosedur. Pasal 127 tersebut hanya mengistilahkan *renvoi* prosedur dengan pengajuan perubahan hutang/piutang kreditor/debitor pailit. Setelah dinyatakan pailit suatu perusahaan, terkadang debitor dan kreditor dalam melakukan pemberesan budel pailit tidak berhasil mencapai titik temu, sehingga Hakim Pengawas perlu turun tangan dan mencoba mendamaikan permasalahan tersebut.

Namun, apabila Hakim Pengawas tidak berhasil mendamaikan pihak yang berbantahan, maka Hakim Pengawas memerintahkan pihak yang bersengketa untuk menyelesaikan perselisihan ke majelis hakim Pengadilan Niaga. Inilah yang disebut dengan prosedur *renvoi*. Hal ini termuat di dalam ketentuan Pasal 127 Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang yang menyebutkan bahwa:

- 1) Dalam hal ada bantahan sedangkan Hakim Pengawas tidak dapat mendamaikan kedua belah pihak, sekalipun perselisihan tersebut telah diajukan ke pengadilan, Hakim Pengawas memerintahkan kepada kedua belah pihak untuk menyelesaikan perselisihan tersebut di pengadilan;
- 2) Advokat yang mewakili para pihak harus advokat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7;
- 3) Perkara sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diperiksa secara sederhana.
- 4) Dalam hal Kreditor yang meminta pencocokan piutangnya tidak menghadap pada sidang yang telah ditentukan maka yang bersangkutan dianggap telah menarik kembali permintaannya dan dalam hal pihak yang melakukan bantahan tidak datang menghadap maka yang bersangkutan dianggap telah melepaskan bantahannya, dan hakim harus mengakui piutang yang bersangkutan.
- 5) Kreditor yang pada rapat pencocokan piutang tidak mengajukan bantahan, tidak diperbolehkan menggabungkan diri atau melakukan intervensi dalam perkara yang bersangkutan. (Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan Dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang, Pasal 127., 2004)

Berdasarkan hal tersebut dalam putusan-putusan yang menjadi sumber penelitian dalam penelitian ini yakni Putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Jakarta Pusat Nomor: 180/Pdt.Sus/PKPU/Renvoi-1/2019/PN.Niaga.Jkt.Pst, Putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Surabaya Nomor: 24/Pdt.Sus.RenvoiProsedur/2016/PN.Niaga.Sby, dan Putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Surabaya Nomor: 08/PKPU/2016/PN.Niaga.Sby. Dari setiap kasus yang ada dalam putusan-putusan tersebut pihak Direktorat Pajak adalah pihak selaku kreditor yang memiliki piutang berupa tagihan utang pajak, yang keberatan atas daftar piutang yang disampaikan oleh tim kurator selaku pihak yang berkewajiban dalam mengurus atau merapikan daftar utang dari debitor yang telah dinyatakan pailit. Maka Direktorat Pajak memiliki hak untuk melakukan upaya hukum dengan mengajukan gugatan *renvoi* prosedur ke Pengadilan Niaga yang ada pada Pengadilan Negeri.

Piutang ini dapat diajukan pada Kurator dengan memperlihatkan surat-surat perhitungan (*rekening*) atau keterangan tertulis lainnya yang menunjukkan sifat serta jumlah piutang yang bersangkutan, disertai bukti atau salinan yang menyatakan apakah kreditor dalam hal ini mempunyai hak

gadai, hak tanggungan, hak atas panen atau hak untuk menahan suatu barang. Para kreditor yang bersangkutan berhak meminta surat tanda terima penyerahan dari kurator. Kurator akan memeriksa kebenaran tagihan yang dimasukkan oleh kreditor, karena itu kreditor harus menyertakan bukti-bukti yang mendukung tagihan tersebut. Apabila tagihan-tagihan itu berdasarkan bukti-bukti yang ada dapat ditetapkan dengan pasti, maka tagihan tersebut dapat diakui (diverifikasi), karena itu kreditornya disebut kreditor yang diakui. (Widjanarko et al., 2018)

Rapat verifikasi utang adalah rapat untuk mencocokkan utang-utang si pailit sebagai penentuan klasifikasi tentang tagihan-tagihan yang masuk terhadap harta pailit, guna memerinci tentang berapa besarnya piutang-piutang yang dapat dibayarkan kepada masing-masing kreditor, yang diklasifikasikan menjadi daftar piutang diakui, piutang yang diragukan (sementara diakui), maupun piutang yang dibantah, yang akan menentukan pertimbangan dan urutan hak dari masing-masing kreditor. Dalam rapat verifikasi tersebut dihadiri oleh Hakim Pengawas sebagai pimpinan rapat, panitera sebagai pencatat, debitor pailit harus datang sendiri dan tidak boleh diwakilkan, semua kreditor baik menghadap sendiri dan diperbolehkan diwakili oleh kuasanya, dan kurator. Apabila debitor pailit adalah badan hukum perseroan terbatas maka yang hadir adalah direksi perseroan terbatas tersebut.

Penulis berpendapat bahwa Undang-Undang No.37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan PKPU tidak menyatakan secara tegas tentang batasan atau syarat agar kreditor atau debitor dapat mengajukan *renvoi* prosedur terhadap jumlah utang dari debitor pailit yang sudah ada pada catatan kurator. Meskipun kurator sudah melakukan pencatatan seluruh jumlah utang debitor pailit terhadap para kreditornya dan sudah diakui oleh debitor pailit, kurator dan juga para kreditor berdasarkan data-data yang telah diajukan masing-masing pihak, namun jumlah utang/piutang tersebut masih bisa dilakukan sanggahan baik oleh debitor maupun kreditor melalui suatu mekanisme *renvoi* prosedur. Apabila *renvoi* prosedur yang diajukan oleh debitor pailit maupun kreditor tersebut tidak diakui dalam rapat verifikasi jumlah utang yang dihadiri oleh kurator, hakim pengawas, debitor pailit maupun para kreditor, maka pihak yang mengajukan *renvoi* prosedur/sanggahan terhadap jumlah utang yang telah diakui oleh kurator tersebut, masih bisa mempertahankan sanggahannya dengan mengajukan gugatan ke pengadilan niaga, agar pengadilan Niaga mensahkan secara hukum *renvoi* prosedur tersebut.

Upaya hukum selanjutnya untuk memberikan kepastian hukum terhadap hak mendahului negara atas utang pajak dalam proses kepailitan adalah upaya hukum kasasi. Apabila Pengadilan Niaga menolak gugatan *renvoi* prosedur yang diajukan debitor pailit atau kreditor tersebut, maka masih bisa dilakukan upaya hukum kasasi ke Mahkamah Agung. Keadaan seperti ini memakan waktu yang panjang dan biaya yang cukup besar bagi debitor pailit maupun kreditor dalam menetapkan jumlah utang/piutang yang diakui oleh semua pihak baik kurator, debitor pailit maupun para kreditor.

Dalam melakukan upaya penegakan kepastian hukum terhadap hak mendahului negara sebagaimana yang telah penulis uraikan diatas, Direktorat Jenderal Pajak mengajukan kasasi atas putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Jakarta Pusat Nomor: 180/Pdt.Sus/PKPU/Renvoi-1/2019/PN.Niaga.Jkt.Pst, yang menolak gugatan *renvoi* prosedur. Pada tingkat kasasi, Majelis Hakim yang memeriksa perkara *a quo* memberikan pertimbangan bahwa perkara *a quo* tidak dapat dipisahkan dari Putusan Nomor 180/Pdt.Sus-PKPU/2019/PN/Niaga/Jkt. tanggal 1 Juni 2020, dimana dalam putusan tersebut Debitor PT TIN dinyatakan pailit, kepailitan ini berasal dari permohonan PKPU, bahwa terhadap putusan tersebut telah berkekuatan hukum tetap, oleh karena itu Debitor dalam keadaan insolvensi dan proses pemberesan harta pailit harus dilakukan oleh Kurator di bawah pengawasan Hakim Pengawas.

Selanjutnya peneliti akan menguraikan upaya hukum dalam menegakan kepastian hukum terhadap hak mendahului negara melalui kasasi yang dilakukan oleh Dirjen Pajak dalam perkara pada putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Surabaya Nomor: 08/PKPU/2016/PN.Niaga.Sby. Permohonan

renvoi prosedur Dirjen Pajak atas daftar piutang PT JI ditolak oleh Majelis Hakim dalam putusan tersebut dengan alasan bahwa dengan diterbitkan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) dengan posisi terhutang sebesar Rp. 8.047.137.709 (delapan milyar empat puluh tujuh juta seratus tiga puluh tujuh ribu tujuh ratus tujuh puluh sembilan rupiah). Dimana pada tanggal 12 Juli 2016 PT. JI dinyatakan Pailit oleh Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Surabaya, dan oleh karena itu terbit Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa (SKPKB) sebesar Rp. 2.811.886.828 (Dua Milyar Delapan Ratus Sebelas Juta Delapan Ratus Delapan Puluh Enam Ribu Delapan Ratus Dua Puluh Delapan Rupiah) karena juga belum dibayar SKPKB maka Pemohon mengeluarkan Surat Teguran Utang Pajak tersebut yang jumlahnya Rp. 2.811.886.828 (Dua Milyar Delapan Ratus Sebelas Juta Delapan Ratus Delapan Puluh Enam Ribu Delapan Ratus Dua Puluh Delapan Rupiah). Oleh karena itu dasar pembayaran adalah SKPKB yang batas terakhir pembayaran tanggal 25 Agustus 2016 yakni sebesar Rp. 2.811.886.828 (Dua Milyar Delapan Ratus Sebelas Juta Delapan Ratus Delapan Puluh Enam Ribu Delapan Ratus Dua Puluh Delapan Rupiah) dan Majelis Hakim berpendapat bahwa nilai tagihan Pajak yang tercantum dalam SKPKB yang menjadi Hutang Pajak yang belum dibayar dan akan dibayar dari harta pailit sesuai kedudukan dari Dirjen Pajak.

Selanjutnya penulis akan menguraikan upaya dalam penegakan kepastian hukum hak mendahului negara dalam perkara kepailitan yang ada pada putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Surabaya Nomor: Nomor: 24/Pdt.Sus.Renvoi Prosedur/2016/PN.Niaga.Sby. Direktorat Pajak mengajukan keberatan dan melakukan permohonan renvoi prosedur ke Pengadilan Niaga atas utang pajak PT BIR, akan tetapi permohonan tersebut ditolak oleh Majelis Hakim dengan pertimbangan hukum bahwa oleh karena tagihan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Badung Selatan senilai Rp. 34.094.903.770 (tiga puluh empat milyar sembilan puluh empat juta sembilan ratus tiga ribu tujuh ratus tujuh puluh rupiah) yang diajukan pada tanggal 1 Februari 2017 adalah tagihan yang melewati batas waktu pengajuan tagihan maka tindakan Kurator yang menempatkan tagihan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Badung Selatan senilai Rp. 34.094.903.770 (tiga puluh empat milyar sembilan puluh empat juta sembilan ratus tiga ribu tujuh ratus tujuh puluh ru piah) ke dalam lembar tagihan yang diajukan setelah lewat jangka waktu batas akhir pengajuan tagihan sesuai dengan Pasal 133 undang-undang No.37 tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang pada Daftar Piutang Tetap Kreditor BIR dan Ida bagus Surya Bhuwana (dalam pailit) adalah benar dan sesuai hukum serta berlaku dengan segala akibat hukumnya.

Berdasarkan beberapa uraian upaya hukum kasasi yang dilakukan oleh Dirjen Pajak untuk menegakan kepastian hukum terhadap hak mendahului negara atas utang pajak negara yang telah penulis sampaikan diatas, penulis dapat katakan bahwa upaya hukum kasasi merupakan salah satu dari beberapa cara yang dapat digunakan oleh kreditur pajak dalam hal ini Direktorat Pajak untuk melakukan atau menempuh upaya hukum dengan tujuan untuk mendapatkan pelunasan utang pajak dari debitor yang telah dinyatakan pailit. Dengan syarat Dirjen Pajak harus dapat melakukan pembuktian atau menyampaikan bukti-bukti yakni tagihan pajak yang jelas, tepat, dan benar. Sehingga Majelis Hakim yang memeriksa perkara tersebut dapat membuat pertimbangan hukum yang sesuai dengan ketentuan undang-undang atas bukti-bukti yang disampaikan. Penulis juga berpendapat bahwa disetiap upaya hukum kasasi tidak semua permohonan kasasi atas ditolaknya permohonan renvoi prosedur dapat dikabulkan oleh Majelis Hakim Mahkamah Agung, dikarenakan di bidang profesi hakim dalam menjatuhkan putusan, hakim diberikan kebebasan oleh undang-undang untuk memutus perkara sesuai

dengan ketentuan walaupun putusan tersebut bisa saling berbeda antara satu perkara dengan perkara yang lain. Kebebasan diberikan kepada hakim karena fakta-fakta persidangan dari satu perkara berbeda dengan perkara yang lain.

Seperti kasus-kasus yang diangkat pada penelitian ini pada perkara PT TIN dan PT JI, upaya kasasi yang dilakukan oleh Dirjen Pajak atas ditolaknya permohonan *renvoi* prosedur di tingkat Pengadilan Niaga, dapat dikabulkan oleh Majelis Hakim di tingkat Mahkamah Agung. Hal ini berdasarkan pertimbangan bahwa menurut Majelis Hakim Mahkamah Agung penerapan hukum yang dilakukan oleh Majelis Hakim di Pengadilan Niaga tidak tepat dan tidak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan khususnya Undang-Undang Kepailitan dan PKPU. Sedangkan pada perkara PT BIR upaya kasasi yang dilakukan oleh Dirjen Pajak ditolak oleh Majelis Hakim Mahkamah Agung, karena penerapan hukum yang dilakukan oleh Majelis Hakim pada Pengadilan Niaga sudah tepat dan benar sesuai ketentuan undang-undang khususnya Undang-Undang Kepailitan dan PKPU menurut Majelis Hakim Mahkamah Agung. Pada perkara PT BIR Dirjen Pajak melakukan atau memberikan tagihan utang pajak pada saat lewat waktu yang telah ditentukan oleh undang-undang, maka tagihan utang pajak tersebut dimasukkan dalam kriteria kreditur konkuren dalam daftar piutang pajak.

Maka penulis dapat menyimpulkan bahwa untuk upaya hukum kasasi sebagai salah satu upaya penegakan kepastian hukum terhadap hak mendahului negara dapat digunakan akan tetapi tetapi pada akhirnya hakimlah yang akan menentukan dalam memutus suatu perkara. Karena Hakim merupakan suatu badan yang independen, dan putusannya tidak dapat dipengaruhi oleh badan-badan atau kekuasaan lain. Namun demikian, hakim tidak hidup di ruang hampa. Keputusannya meskipun tidak boleh dipengaruhi oleh badan-badan atau kekuasaan lainnya, namun pada kenyataannya putusan hakim sangat dipengaruhi oleh latar belakang pendidikan, nilai moral, kebutuhan ekonomi, lingkungan pergaulan dan sebagainya. Pengaruh tersebut pada akhirnya dapat mendistorsi keputusan hakim yang bersangkutan.

SIMPULAN

Keberadaan hak mendahului negara atas hutang pajak debitur dalam proses kepailitan diatur dalam Pasal 21 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sehingga pemberlakuan hak mendahului negara menggunakan asas *lex specialis* sehingga negara menjadi kreditur preferen yang memiliki hak tagih atas pajak sebagai hak istimewa dengan kedudukan lebih tinggi dibandingkan kreditur lainnya. Belum adanya kepastian hukum pada kasus yang terjadi dan diangkat dalam penelitian ini maka dapat diwujudkan dengan cara melakukan keberatan atau penolakan atas daftar piutang dengan cara membuat permohonan *renvoi* prosedur pada saat verifikasi atau pencocokan utang debitur, atau dapat melakukan permohonan *renvoi* prosedur ke Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri, dan juga dapat melakukan upaya hukum kasasi apabila permohonan *renvoi* prosedur ditolak di tingkat Pengadilan Niaga.

Beberapa saran yang dapat diberikan berdasarkan uraian kesimpulan diatas adalah: (a) secara umum harus adanya aturan terkait tentang para pihak yang merupakan kreditur preferen yang memiliki hak untuk lebih didahulukan daripada kreditur separatis, agar tidak terbuka celah yang menimbulkan permasalahan bagi para kreditur dalam menentukan pernyataan memiliki hak untuk lebih didahulukan ataupun diprioritaskan, (b) hendaknya Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan PKPU dilakukan revisi khususnya tentang prosedur dan tata cara penetapan jumlah hutang debitur pailiti oleh curator dimana apabila telah dilakukan verifikasi dan seluruh jumlah piutang kreditur telah diakui dan disetujui curator, debitur pailit, maupun para kreditur lainnya, sehingga tidak dapat lagi diajukan *renvoi* prosedur terhadap jumlah utang yang telah diakui dan disetujui oleh curator, debitur pailit, dan para

kreditur, guna menimbulkan suatu kepastian hukum atas hak mendahului negara dalam pelaksanaan pemberesan harta pailit.

DAFTAR PUSTAKA

- Ali, A. (2010). *Menguak Teori Hukum (Legal Theory) & Teori Peradilan (Judicialprudence) Termasuk Undang-Undang (Legisprudence) Volume I Pemahaman Awal*. Kencana Prenada Media Group.
- Fuady, M. (2017). *Perbuatan Melawan Hukum Pendekatan Kontemporer*. PT Citra Aditya Bakti.
- Ilyas, W. B., & Suhartono, R. (2011). *Hukum Pajak Material 1: Seri Pajak Penghasilan*. Salemba Humanika.
- Kementerian Keuangan. (2021). *Realisasi Penerimaan Pajak capai Rp 567-69-triliun-menkeu*. [Www.Kemenkeu.Go.Id. https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/realisasi-penerimaan-pajak-capai-rp567-69-triliun-menkeu-44-88-persen-dari-target-apbn/](https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/realisasi-penerimaan-pajak-capai-rp567-69-triliun-menkeu-44-88-persen-dari-target-apbn/), diakses pada tanggal 6 Juli 2022, Pukul 15.22 WIB.
- Khairiah. (2013). *Independensi Pengurusan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (PKPU) Dalam Hukum Kepailitan*. JIH Riau.
- Lumowa, A. B. (2013). *Tanggung Jawab Perusahaan Yang Dinyatakan Pailit Terhadap Pihak Ketiga. Lex Privatum, 1(3)*.
- Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. (2020). *Lembaga Negara Pengawal Konstitusi*. Wwww.Mkri.Id.
- Nating, I. (2004). *Peranan dan Tanggung Jawab Kurator Dalam Pemberesan Harta Pailit*. Grafindo Persada.
- Poerwadarminta, W. J. S. (2006). *Kamus Umum Bahasa Indonesia Edisi Ketiga*, Balai Pustaka. Balai pustaka.
- Pudyatmoko, S. (2001). *Pajak Bumi dan Bangunan*. Universitas Atma Jaya.
- Siahaan, A. L. S. (2011). *Hak Mendahului Utang Pajak Oleh Wajib Pajak yang Dinyatakan Pailit*. Fakultas Hukum Universitas Pelita Harapan (UPH) Medan.
- Sinaga, N. A. (2016). *Pemungutan Pajak Dan Permasalahannya di Indonesia. Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara-Fakultas Hukum Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma, 7(1)*.
- Soerjono Soekanto. (20014). *Teori Penegakan Hukum*. PT. Raja Grafindo Persada.
- Suharsono, F. (2010). *Kamus Hukum*. Van Detta Publishing.
- Sumyar. (2004). *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*. Universitas Atmajaya.
- Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang, Pasal 127., (2004).
- Widjanarko, P., Paud, P. G., Selamat, U., Eka, R., Andaryani, T., & Semarang, U. N. (2018). *The Nationalism Cultivation Through the Folk Songs In Sandhy Putra. 2018, 305-309*.
- Witanto, D. Y. (2015). *Hukum Jaminan Fidusia dalam Perjanjian Pembiayaan Konsumen (Aspek Perikatan, Pendaftaran dan Esekusi) 2015, hlm. 90*. Mandar Maju.
- Zuraida, I. (2011). *Penagihan Pajak: Pajak Pusat Dan Pajak Daerah (Dilengkapi Dengan Kompilasi Undang Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa)*. Ghalia Indonesia.