

**TINJAUAN YURIDIS MENGENAI PENERAPAN HAK MENDAHULU (PREFEREN)
DALAM PENAGIHAN UTANG PAJAK PADA KASUS KEPAILITAN
(Studi Kasus Putusan Mahkamah Agung Nomor 168 PK/Pdt.Sus/2012)**

Putri Kemala Sari¹

Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Teuku Umar
Email: putkemalasari@gmail.com

Abstract

Taxes are a compulsory contribution to a country that is indebted by an individual or a coercive body under the Act with no direct remuneration and used for the purposes of the state for the greatest possible prosperity of the people. The provision indicates that the position of the state or in other words referred to as the fiscal gets a very special place to regulate all arrangements concerning taxation and this is also marked by the nature of the inherent force to the taxpayer to pay off the tax debt. As regulated in Law Number 16 Year 2009 (hereinafter referred to as UU KUP), Article 21 paragraph (1) which reads "The State has the prior right to tax debt on goods belonging to the tax penanggunan". The purpose of this study is to examine how the introduction of the provision of State Owned Rights to tax debt by taxpayers. The method used is normative juridical approach method with descriptive analytical research specification. The result of the research shows that based on the analysis done by the writer on the Decision of Supreme Court Number 168 PK / Pdt.Sus / 2012 in the case of bankruptcy, asserted that not necessarily the provision of Article 21 paragraph (1) UU KUP gives space as big as to the state as the body having a privileged position to receive tax deductible by the taxpayer.

Keywords: *Preferen, Tax, Tax Debt, Tax Colection*

¹Dosen Prodi Ilmu Hukum, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Teuku Umar

1. PENDAHULUAN

Pajak pada mulanya merupakan suatu upeti (pemberian secara cuma-cuma), tetapi sifatnya merupakan suatu kewajiban yang dapat dipaksakan dan harus dilaksanakan oleh rakyat (masyarakat). Namun dalam perkembangannya, sifat upeti yang diberikan oleh rakyat tidak lagi hanya untuk kepentingan raja, tetapi sudah mengarah pada kepentingan rakyat itu sendiri. Artinya pemberian yang dilakukan rakyat kepada raja atau penguasa digunakan untuk kepentingan umum seperti untuk menjaga keamanan rakyat, memelihara jalan, membangun saluran air untuk pengairan sawah, dan membangun sarana social lainnya seperti taman.²

Seiring dengan perkembangan dalam masyarakat, maka dibuatlah suatu aturan yang lebih baik dan bersifat memaksa berkaitan dengan sifat upeti (pemberian) tersebut dengan memperhatikan unsur keadilan. Guna memenuhi unsur keadilan inilah maka rakyat diikutsertakan dalam membuat berbagai aturan dalam pemungutan pajak, yang nantinya akan dikembalikan juga hasilnya untuk memenuhi kepentingan rakyat itu sendiri.³

Berkembangnya masyarakat hingga akhirnya membentuk suatu negara dan negara dilandasai unsur keadilan dalam pemungutan pajak melatarbelakangi dibuatnya berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan tentang perpajakan. Seperti diketahui bahwa dalam menyelenggarakan pemerintahan, negara mempunyai kewajiban untuk menjaga kepentingan rakyatnya, dalam bidang kesejahteraan, keamanan, pertahanan, maupun kecerdasan kehidupan rakyatnya, sebagaimana yang tertuang dalam Pembukaan UUD 1945.

Berdasarkan hal tersebut, tampak bahwa negara memerlukan dana untuk kepentingan rakyat. Dana yang akan dikeluarkan ini tentunya didapat dari rakyat itu sendiri melalui pemungutan yang disebut dengan pajak. Pemungutan pajak terlebih dahulu harus mendapatkan persetujuan oleh rakyat yang dalam hal ini DPR sebagai perpanjangan tangan rakyat dalam pemerintahan, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 23 ayat 2 UUD 1945 yang menegaskan agar setiap pajak yang akan dipungut haruslah berdasarkan undang-undang. Berdasarkan hasil amandemen UUD 1945, ketentuan tersebut diatur dalam Pasal 23A yang selengkapannya berbunyi "*Pajak dan pungutan lainnya yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang*".

Adanya ketentuan tersebut memberikan ruang yang penuh kepada Pemerintah atau yang selanjutnya disebut sebagai fiskus untuk menetapkan berbagai aturan mengenai perpajakan yang nantinya untuk menyelenggarakan kepentingan umum. Terbentuknya sistem dalam pemungutan pajak yaitu *self assessment* yang dianut dalam undang-undang perpajakan sejak tahun 1983. Sistem *self assessment* yang memberikan kepercayaan penuh kepada masyarakat wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan pajaknya sendiri. Akan tetapi dalam kenyataannya penerapan sistem *self assessment* mengalami berbagai kendala salah satunya masyarakat dapat dengan sengaja atau dengan berbagai alasan tidak melaksanakan kewajibannya membayar pajak sesuai dengan ketentuan pajak yang diterbitkan. Tidak dilunasi utang pajak tentu saja menjadi beban administrasi tunggakan pajak dan hal ini sangat merugikan anggaran pendapatan belanja negara.⁴

Maka dalam hal ini negara mempunyai wewenang untuk melakukan penagihan pajak secara persuasif maupun secara represif. Hak istimewa yang melekat pada negara terhadap pemungutan utang pajak yang dikenal dengan hak preferensi yaitu hak mendahului dalam pemenuhan utang pajak, seperti yang diatur dalam Undang - Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (selanjutnya disebut UU KUP), Pasal 21 ayat (1) yang

² Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak (Teori , Analisis, dan Perkembangannya)* Edisi 6, Salemba Empat, Jakarta Selatan, 2013, hlm. 1.

³ *Ibid*, hlm. 1.

⁴ *Ibid*, hlm. 103.

berbunyi “Negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik penanggung pajak”.

Hakikat pasal tersebut menetapkan kedudukan negara sebagai kreditur preferen yang dinyatakan memiliki hak mendahului atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dilelang dimuka umum. Pembayaran kepada kreditur lain dilakukan setelah utang pajak dilunasi. Negara dalam hal ini adalah kewenangan Direktorat Jendral Pajak yang memiliki hak mendahului untuk menagih utang dari wajib pajak yang melebihi hak lainnya.

Ketentuan dari hal hak mendahului ini banyak terjadi dalam lapangan peristiwa kepailitan. Pailit adalah suatu keadaan bahwa debitur tidak mampu untuk melakukan pembayaran terhadap utang dari para kreditornya. Keadaan tidak mampu membayar lazimnya disebabkan karena kesulitan kondisi keuangan (*financial distress*) dari usaha debitur yang mengalami kemunduran sedangkan kepailitan merupakan putusan pengadilan yang mengakibatkan sita umum atas seluruh kekayaan debitur pailit, baik yang telah ada maupun yang akan ada dikemudian hari.⁵

Bahwa ketentuan hak mendahului ini mendapatkan tempat yang diutamakan terlebih dahulu daripada kedudukan pihak lain, dan dari segala bidang persitiwa, seperti yang tercantum dalam Pasal 21 Ayat (3a) UU KUP yang berbunyi “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.”

Namun dalam pelaksanaannya ketentuan ini tidak selalu berjalan dengan baik. Penulis mengambil satu contoh peristiwa sebagai bahan perbandingan analisis dari hak mendahului tersebut. Yaitu pengajuan Peninjauan Kembali oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bandung Bojongnegara terhadap Kurator PT. Metrocrop Indonusa (dalam pailit). Berdasarkan hasil putusan MA menolak permohonan PK pemohon. Ini menandakan bahwa hak mendahului atas pelunasan pajak tidak selalu mendapatkan tempat yang lebih diutamakan. Berdasarkan uraian tersebut diatas maka dalam hal ini penulis tertarik untuk mengkaji mengenai Penerapan Hak Mendahului (Preferen) Dalam Penagihan Utang Pajak pada Kasus Kepailitan.

2. KAJIAN LITERATUR

2.1. Utang Pajak

Lahirnya Utang Pajak

Telah disampaikan bahwa ditinjau dari segi hukum, pajak merupakan sebuah perikatan. Akan tetapi, perikatan pajak berbeda dengan perikatan perdata. Dalam perikatan perdata timbulnya perikatan dapat terjadi karena perjanjian dan dapat pula karena undang-undang, sementara perikatan pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang. Perikatan perdata dilingkupi oleh suasana hukum privat yang mengatur hubungan hukum dari subjek-subjek yang sederajat. Sementara itu, perikatan pajak dilingkupi oleh hukum publik di mana salah satu pihaknya adalah negara yang mempunyai kewenangan untuk memaksa. Hal yang penting untuk diperhatikan dalam kaitannya ini antara lain mengenai saat timbulnya utang pajak itu sendiri.⁶

Menurut Rochmat Sumitro, utang pajak adalah utang yang timbul secara khusus karena negara (kreditur) terikat dan tidak dapat memilih secara bebas siapa yang akan dijadikan debiturnya, seperti dalam hukum perdata. Hal ini terjadi mengingat utang pajak lahir karena undang-undang.⁷

⁵ Hadi Shubhan, *Hukum Kepailitan*, PT. Kencana, Surabaya, 2007, Hlm. 1.

⁶ Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak (edisi revisi)*, Penerbit ANDI, Yogyakarta, 2008. Hlm. 172

⁷ *Ibid.* hlm. 173.

Timbulnya utang pajak didasarkan pada dua pendapat yang berbeda. *Pendapat pertama* menyatakan bahwa utang pajak timbul pada saat diundangkannya undang-undang pajak. Artinya, apabila suatu undang-undang pajak diundangkan, maka pada saat itulah timbul utang pajak sepanjang apa yang diatur dalam undang-undang tersebut menimbulkan suatu kewajiban bagi seseorang menjadi terutang pajak. *Pandangan Kedua*, menyatakan bahwa utang pajak timbul pada saat dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak oleh pemerintah dalam hal ini Direktorat Jendral Pajak (fiskus). Artinya, bahwa seseorang baru diketahui mempunyai utang pajak pada saat fiskus menerbitkan Surat Ketetapan Pajak atas namanya serta besarnya pajak yang terutang.⁸

Cara Pengenaan Utang Pajak

Setelah mengetahui saat timbulnya utang pajak sebagaimana dijelaskan tersebut, selanjutnya bagaimana cara pengenaan terhadap utang pajak tersebut dapat dilakukan. Menurut teori, ada tiga cara pengenaan pajak yang dapat dilakukan, yaitu cara pengenaan di depan (*stelsel fiksi*), cara pengenaan di belakang (*stelsel riil*), dan cara pengenaan campuran (kombinasi antara *stelsel fiksi* dan *stelsel riil*). Yaitu :⁹

a. Pengenaan di Depan (*stelsel fiksi*)

Pengenaan di depan merupakan suatu cara pengenaan pajak yang didasarkan atas suatu anggapan (*fiksi*) dan anggapan tersebut bergantung pada ketentuan bunyi UU. Misalnya penghasilan seseorang Wajib Pajak pada tahun berjalan dianggap sama dengan penghasilan pada tahun sebelumnya, tanpa memperhatikan kondisi yang sesungguhnya atas besarnya penghasilan pada tahun berjalan yang seharusnya dasar penetapan besarnya utang pajak pada tahun berjalan. Dengan adanya anggapan yang demikian, maka fiskus dapat dengan mudah menetapkan besarnya pajak untuk tahun yang akan datang. Pasal 25 UU PPh merupakan contoh cara pemajakan di depan yang dilakukan dengan suatu perhitungan (formula) tertentu.

Pasal 25 UU PPh menyebutkan besarnya angsuran pembayaran pajak yang harus dilaksanakan sendiri oleh Wajib Pajak dalam tahun berjalan .anggsuran pembayaran pajak dilakukan setiap bulan, yaitu sebesar seperdua belas dari besarnya PPh tahun pajak yang lalu.

b. Pengenaan di Belakang (*Stelsel Riil*)

Pengenaan di belakang merupakan suatu cara pengenaan pajak yang didasarkan pada keadaan yang sesungguhnya (*riil*), atau nyata, yang diperoleh dalam suatu tahun pajak. Karena besarnya penghasilan yang diperoleh seseorang Wajib Pajak baru diketahui pada akhir tahun, maka pengenaan baru dilakukan setelah berakhirnya suatu tahun pajak. Dengan demikian, utang pajak baru akan dikenakan di belakang, yaitu sesudah berakhir tahun pajak yang bersangkutan.

Dalam UU PPh, pengenaan pajak di belakang diketahui dari ketentuan yang diatur dalam Pasal 29, yang selengkapnya menyatakan : “*Apabila pajak yang terutang untuk suatu tahun pajak ternyata lebih besar daripada kredit pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (1), kekurangan pembayaran pajak yang terutang harus dilunasi sebelum Surat Ketetapan Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan disampaikan*”.

c. Pengenaan Cara Campuran

Pengenaan cara campuran merupakan suatu cara pengenaan pajak yang mendasarkan pada kedua cara pengenaan pajak (*fiksi* and *riil*). Pada awal tahun pajak, fiskus akan mengenakan pajak berdasarkan anggapan yang ditentukan dalam Undang-undang, yang selanjutnya setelah berakhirnya tahun pajak dilakukan pengenaan pajak berdasarkan pengenaan pajak dengan cara campuran ini.

⁸Wirawan B. Ilyas dkk. *Op. Cit.*, hlm. 73

⁹*Ibid*, hlm. 74.

Kombinasi Pasal 25 dan 29 UU PPh merupakan kombinasi cara pengenaan pajak di depan dan belakang. Pengenaan cara campuran merupakan cara pengenaan pajak yang meringankan Wajib Pajak. Artinya, Wajib Pajak diberikan kesempatan untuk mencicil beban pajaknya dengan cara membayar pajak di depan yang dilakukan setiap bulan. Setelah berakhirnya tahun pajak, Wajib Pajak disuruh menghitung sendiri kekurangan pajak yang sebenarnya terutang. Dengan demikian, Wajib Pajak hanya tinggal membayar kekuurangannya setelah berakhirnya tahun pajak. Pengenaan cara campuran ini merupakan cara yang sangat efektif dalam proses pemungutan pajak guna tercapai penerimaan pajak yang diharapkan oleh pemerintah.

Penagihan Pajak

Tindakan Penagihan dilakukan berdasarkan UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (PPDSP) sebagaimana telah diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000. Undang-undang ini menjadi dasar hukum bagi fiskus untuk menagih utang pajak dari para Wajib Pajak yang tidak mau melunasi utang pajaknya. Tindakan penagihan berdasarkan undang-undang tersebut dilakukan, secara persuasif maupun secara represif. Artinya tindakan penagihan diawali dengan surat teguran, tetapi bila Wajib Pajak tidak mengindahkannya baru dilakukan tindakan secara paksa.¹⁰

Agar dipatuhinya undang-undang yang telah ditetapkan, maka perlunya tindakan penagihan. Yang dimaksud dengan penagihan pajak antara lain sebagai berikut:¹¹

- a. Menurut Rochmat Soemitro, penagihan adalah serangkaian tindakan dari Aparatur Direktorat Jendral Pajak karena Wajib Pajak tidak memenuhi ketentuan undang-undang khususnya mengenai pembayaran pajak.¹²
- b. Menurut Undang-Undang No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 2000, Pasal 1 angka 9, penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita.

Dasar penagihan pajak yang terdapat dalam UU KUP seyogianya mengalami penambahan berdasarkan pembaruan hukum pajak. Penambahan dasar penagihan pajak meliputi putusan gugatan dan putusan peninjauan kembali yang menyebabkan bertambahnya jumlah pajak yang masih harus dibayar. Dengan demikian, dasar penagihan pajak yang seyogianya diatur dalam UU KUP adalah :¹³

1. Surat tagihan pajak;
2. Surat ketetapan pajak kurang bayar;
3. Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan;
4. Surat keputusan pembetulan, surat keputusan keberatan, dan putusan banding, putusan gugatan dan putusan peninjauan kembali yang menyebabkan bertambahnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.

Dalam penagihan pajak terdapat jenis-jenis penagihan yang dapat dilakukan oleh pejabat pajak yang bertugas mengelola pajak pusat atau pajak daerah kepada wajib pajak, yaitu :¹⁴

1. Penagihan Secara Biasa
2. Penagihan Seketika dan Sekaligus

¹⁰*Ibid.*, hlm. 103

¹¹ Skripsi Hanna Eva Vanya, Penerapan Hak Mendahului Atas Pembayaran Utang Pajak Pada Perkara Kepailitasan PT. ARTIKA OPTIMA INTI, oleh repository.unhas.ac.id, diakses pada tanggal 30 September 2014.

¹² Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Bandung: PT Refika Aditama, 1991, hlm. 76

¹³ Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak*, RajaGrafindo Persada, Jakarta. 2011. Hlm 236.

¹⁴*Ibid.*, hlm. 236

3. Penagihan Secara Paksa

Kedudukan Hak Mendahulu Dalam Kaitannya dengan Perpajakan

Pengaturan hak mendahulu pajak diatur dalam Pasal 21 UU No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan (KUP). Pasal 21 selengkapnya berbunyi :

- (1) Negara mempunyai hak mendahulu untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.
- (2) Ketentuan tentang hak mendahulu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak.
- (3) Hak mendahulu untuk utang pajak melebihi segala hak mendahulu lainnya, kecuali terhadap:
 - a. biaya perkara yang hanya disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatubarang 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.

Hak mendahulu 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.
- (4) Perhitungan jangka waktu hak mendahulu 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.

Dari penjelasan pasal tersebut menyebutkan bahwa negara mempunyai kedudukan preferen atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dilelang di muka umum. Maksudnya adalah memberi kesempatan kepada negara (dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak) untuk mendapatkan pembagian lebih dahulu dari kreditur lain atas hasil pelelangan barang milik penanggung pajak. Setelah utang pajak dilunasi barulah diselesaikan pembayaran kepada kreditur lainnya.¹⁵

Rochmat Soemitro mengatakan hak mendahulu itu timbul karena bersamaan adanya tagihan antara utang pajak dengan utang biasa dan debitur tidak cukup atau tidak mampu membayar utang-utangnya. Kalau terjadi demikian, utang pajak diberi kedudukan yang lebih utama daripada utang biasa selain utang pajak mengingat bahwa pajak-pajak hasilnya digunakan untuk kepentingan umum, untuk melangsungkan kehidupan Negara dan bangsa Indonesia dan seterusnya untuk mencapai masyarakat yang sejahtera, adil, dan maksmur bagi seluruh rakyat Indonesia. Berdasarkan pemikiran ini sudah jelas bahwa kepentingan umum harus dimenangkan daripada kepentingan pribadi/individu masing-masing.¹⁶

¹⁵ Wirawan B. Ilyas., dkk. *Op.Cit.*, hlm. 118

¹⁶ M. Djafar Saidi., *Op.Cit.*, hlm 229-230.

Ruang lingkup hak mendahulu meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan serta biaya penagihan pajak. Hak mendahulu yang dimiliki oleh negara ditujukan hanya terhadap tagihan pajak atas barang-barang, baik barang-barang bergerak maupun tidak bergerak milik wajib pajak atau penanggung pajak. Pelunasan utang pajak harus diawali dari barang-barang milik wajib pajak kemudian berpindah kepada barang-barang milik penanggung pajak kalau wajib pajak didampingi oleh penanggung pajak. Berbeda halnya bila wajib pajak telah dinyatakan pailit, barang-barang milik penanggung pajak yang menjadi sasaran penagihan pajak sebagai jaminan pelunasan utang pajak. Hak mendahulu tidak boleh dikesampingkan hanya karena untuk memberikan prioritas penyelesaian utang biasa yang tidak termasuk sebagai utang pajak.¹⁷

3. METODE PENELITIAN

Metode penelitian adalah prosedur atau cara memperoleh pengetahuan yang benar atau kebenaran melalui langkah-langkah yang sistematis.¹⁸ Metode pendekatan dalam penelitian ilmu hukum ini adalah Penelitian hukum normatif disebut juga penelitian yuridis normatif atau bisa juga disebut sebagai penelitian doctrinal yang melihat tujuan hukum, nilai-nilai keadilan, validitas aturan hukum, konsep-konsep hukum, dan norma-norma hukum.¹⁹ Dengan menguji dan mengkaji data sekunder yang berkaitan dengan “Penerapan Hak Mendahulu (*Preferen*) Dalam Penagihan Utang Pajak Pada Kasus Kepailitan”. Pada tahap ini dilakukan penafsiran secara gramatikal yaitu menafsirkan kata-kata dari peraturan perundang-undangan yang relevan, penafsiran hukum secara sistematis dengan menggabungkan peraturan perundang-undangan yang satu dengan peraturan perundang-undangan lainnya dengan penafsiran hukum otentik yang dapat dilakukan dengan cara melihat penjelasan dan pembuat undang-undang itu sendiri.

Dalam penelitian hukum normatif ini spesifikasi penelitian yang digunakan adalah deskriptif analitis, yaitu berusaha menggambarkan atau menguraikan permasalahan berkaitan dengan objek penelitian.²⁰ Akan dilakukan beberapa pendekatan yaitu pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute-approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*) dan pendekatan perbandingan (*comparative approach*). Pendekatan yang dilakukan adalah terhadap teori, konsep, asas, norma, doktrin. Baik dari buku, jurnal ilmiah, yurisprudensi, perundang-undangan, dan sumber data lainnya yang relevan dengan masalah hukum yang diteliti.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Ringkasan Putusan Mahkamah Ringkasan Pemaparan Kasus PUTUSAN MA : Putusan Nomor 168 PK/Pdt.Sus/2012²¹

Mahkamah Agung : Memeriksa perkara perdata khusus permohonan pernyataan pailit pada pemeriksaan peninjauan kembali telah memutuskan sebagai berikut dalam perkara antara : **Kepala Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bandung Bojongnagara**, dalam hal ini diwakili oleh kuasanya Eduard Denni Nadeak, S.H., M.H., dan kawan-kawan, Bantuan Hukum III, Direktorat Peraturan Perpajakan II pada Kantor Pelayanan Pajak.

¹⁷ *Ibid.*, hlm 230.

¹⁸ Penelitian merupakan suatu sarana pokok dalam pengembangan ilmu pengetahuan maupun teknologi. Ilmu ini disebabkan, karena penelitian bertujuan untuk mengungkapkan kebenaran secara sistematis, metodologis, dan konsisten. Metode penelitian hukum mempunyai ciri-ciri tertentu yang merupakan identitasnya, oleh karena itu ilmu hukum dapat dibedakan/berbeda dengan ilmu-ilmu pengetahuan lainnya. Lihat, Soerjono Soekanto, Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 1995, hlm. 2

¹⁹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2007, hlm. 22.

²⁰ Bagir Manan, Penelitian di Bidang Hukum, dalam *Jurnal Hukum Puslitbangkum Nomor 1*, Pusat Penelitian Pengembangan Hukum, Lembaga Penelitian Universitas Padjadjaran, Bandung, 1999, hlm.3. Lihat Pula dalam Lili Rasiidji dan Liza Sonia Rasiidji, Monograf, *Pengantar Metode Penelitian dan Penulisan Karya Ilmiah Hukum*, Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, Bandung 2005, hlm. 6.

²¹ Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia , putusan.mahkamahagung.go.id

Berdasarkan surat kuasa khusus tanggal 15 Agustus 2012, sebagai pemohon peninjauan kembali dahulu Pemohon Kasasi/Pemohon Pailit ;

Terhadap

Drs. Bakhtiar, M.Si., CPA., Kurator PT Metrocorp Indonusa (Dalam Pailit), beralamat di Jalan Melawan No. 26/22 (Pangeran Jayakarta), Jakarta Pusat, sebagai Termohon Peninjauan Kembali dahulu Termohon Kasasi/Termohon Pailit.

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Kasasi/Pemohon Pailit telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap putusan Mahkamah Agung Nomor 963 K/Pdt.Sus/2010 tanggal 2 Februari 2011 yang telah berkekuatan hukum tetap, dengan posita sebagai berikut:

1. Bahwa Kreditur Separatis sesuai Pasal 1134 Kitab Undang-undang Hukum Perdata Republik Indonesia (KUHPer) adalah: “Hak istimewa adalah suatu hak yang diberikan oleh undang-undang kepada seorang kreditur yang menyebabkan ia berkedudukan lebih tinggi daripada yang lainnya, semata-mata berdasarkan sifat piutang itu. Gadai dan hipotek lebih tinggi daripada hak istimewa, kecuali dalam hal undang-undang dengan tegas menentukan sebaliknya”;
2. Bahwa Pasal 1137 KUHPer menyatakan bahwa: “Hak didahulukan milik negara, kantor lelang dan badan umum lain yang diadakan oleh penguasa, tata tertib pelaksanaannya, dan lama jangka waktunya, diatur dalam berbagai undang-undang khusus yang berhubungan dengan hal-hal itu. Hak didahulukan milik persekutuan atau badan kemasyarakatan yang berhak atau yang kemudian mendapat hak untuk memungut bea-bea, diatur dalam undang-undang yang telah ada mengenai hal itu atau yang akan diadakan”;
3. Bahwa berdasarkan Pasal 21 ayat 1, ayat 2, ayat 3 dan ayat 3A Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009 (UU KUP) menyatakan bahwa :
 - 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. Bahwa Pasal 19 ayat 5 dan ayat 6 Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 (UU PPSP) menyatakan bahwa:

- “(5) Pengadilan Negeri atau instansi lain yang berwenang menentukan pembagian hasil penjualan barang dimaksud berdasarkan ketentuan hak mendahului Negara untuk tagihan pajak;
- (6) 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 peledakan dan penyelesaian suatu warisan”;
5. Bahwa Pasal 32 ayat (1) huruf b dan ayat (2) UU KUP secara berturut-turut menyatakan bahwa: "Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal:
- a. badan oleh pengurus;
 - b. badan yang dinyatakan pailit oleh kurator,
 - c. ..."; "Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut";
6. Bahwa kedudukan piutang pajak mempunyai hak mendahului dinyatakan dalam putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia, sebagai berikut:
- a. Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 015 K/N/1999 tanggal 14 Juli 1999 yang memutuskan: "Bahwa Kantor Pelayanan Pajak maupun Kantor Pelayanan Bumi dan Bangunan, tidak termasuk dalam kreditur dalam ruang lingkup pailit. Bentuk utang pajak adalah tagihan yang lahir dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 (sebagaimana dirubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, Ketentuan Umum Perpajakan = KUP). Berdasarkan Undang-Undang tersebut, memberi kewenangan khusus Pejabat pajak untuk melakukan eksekusi langsung terhadap utang pajak di luar campur tangan kewenangan pengadilan. Dengan demikian terhadap tagihan utang pajak harus ditetapkan ketentuan Pasal 41 ayat (3) Undang-Undang Nomor 4 Tahun 1998, yakni menempatkan penyelesaian penagihan utang pajak berada di luar jalur proses pailit, karena mempunyai kedudukan hak istimewa penyelesaiannya";
 - b. Putusan Mahkamah Agung Nomor 017 K/N/2005 tanggal 15 Agustus 2005 yang memutuskan: "bahwa hutang pajak adalah hutang berdasarkan hukum publik dan harus dibayar lebih dahulu daripada hutang-hutang lainnya, tidak mungkin diselesaikan dalam proses PKPU";

Bahwa terhadap permohonan tersebut, Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Jakarta Pusat telah memberikan putusan Nomor 16/PAILIT/ 2007/PN.Niaga.JKT.PST.jo. Nomor 01/PKPU/2007/PN.Niaga.JKT.PST., tanggal 12 Oktober 2010 dengan amar sebagai berikut:

1. Menolak permohonan keberatan Pemohon KPP Pratama Bandung Bojonegara Cibinong atas Daftar Pembagian kepada para Kreditur PT Metrocorp Indonusa (Dalam Pailit) tertanggal 12 Agustus 2010;
2. Menetapkan sah Daftar Pembagian kepada para Kreditur PT Metrocorp Indonusa (Dalam Pailit) tertanggal 12 Agustus 2010;
3. Membebaskan biaya perkara ini kepada boedel pailit;

Bahwa amar putusan Mahkamah Agung RI Nomor 963 K/Pdt.Sus/2010 tanggal 2 Februari 2011 yang telah berkekuatan hukum tetap sebagai berikut:

- Menolak permohonan kasasi dari Pemohon Kasasi: **KPP PRATAMA BANDUNG BOJONAGARA** tersebut;
- Menghukum Pemohon Kasasi/Pemohon untuk membayar biaya perkara dalam tingkat kasasi ini sebesar Rp 5.000.000,00 (lima juta Rupiah);

Bahwa sesudah putusan yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut yaitu putusan Mahkamah Agung Nomor 963 K/Pdt.Sus/2010 tanggal 2 Februari 2011 diberitahukan kepada Pemohon Kasasi pada tanggal 11 April 2011, terhadap putusan tersebut, oleh Pemohon Kasasi melalui kuasanya, berdasarkan surat kuasakhusus tanggal 15 Agustus 2012, mengajukan permohonan pemeriksaan peninjauan kembali di Kepaniteraan Pengadilan Negeri/Niaga Jakarta Pusat pada tanggal 14 September 2012, sebagaimana ternyata dari Akta Permohonan Peninjauan Kembali Nomor 20 PK/Pailit/2012/PN.Niaga.Jkt.Pst. jo. Nomor: 963 K/Pdt.Sus/2010 jo. Nomor 16/Pailit/2007/PN.Niaga.Jkt.Pst.jo. Nomor 01/PKPU/2007/PN.Niaga.Jkt.Pst., tanggal 14 September 2012, permohonan tersebut disertai dengan memori peninjauan kembali yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Negeri/Niaga Jakarta Pusat.

Bahwa Pemohon Peninjauan kembali telah mengajukan alasan-alasan peninjauan kembali yang pada pokoknya sebagai berikut :

- A. Pertimbangan Judex Juris halaman 25 alinea 3 dan 4 Putusan Nomor: 963 K/Pdt.Sus/2010 tanggal 2 Februari 2011 mengandung kekeliruan yang nyata.
- B. Pertimbangan Judex Juris halaman 25 alinea 5 Putusan Nomor: 963 K/Pdt.Sus/2010 tanggal 2 Februari 2011 mengandung kekeliruan yang nyata dengan menyatakan bahwa Judex Facti tidak bertentangan dengan hukum dan/atau undang-undang.
- C. Bahwa selain itu, Judex Juris telah salah dan keliru serta melanggar hukum yang berlaku atau setidak-tidaknya lalai memenuhi syarat-syarat yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan, karena menempatkan kedudukan piutang pajak berada di bawah Kreditur lainnya; yaitu
 - Bahwa besarnya utang pajak PT Metrocorp Indonusa (dalam pailit) NPWP 013716816-428.001 yang terdaftar di KPP Pratama Bandung Bojonagara adalah sebesar Rp 5.728.874.463,- (lima milyar tujuh ratus dua puluh delapan jutadelapan ratus tujuh puluh empat ribu empat ratus enam puluh tiga rupiah) yang telah diakui oleh pihak Debitur dan Tim Kurator PT Metrocorp Indonusa (dalam pailit).
 - Bahwa dalam Daftar Pembagian tersebut, terlihat jelas bahwa Bank Mandiri, menempati nomor urut 1 (satu) dan diutamakan hak pembayarannya dengan diberikan pembagian sebesar 87,1% dari penerimaan bersih boedel pailit atau sejumlah Rp 374.050.771,- sedangkan hak atas Kas Negara (KPP Pratama Bandung Bojonagara) hanya mendapat bagian terkecil sebesar 6,3% dari penerimaan bersih boedel pailit atau hanya sejumlah Rp 27.092.286,- dari total piutang pajak sebesar Rp 5.728.874.463,-.
- D. Bahwa Negara sebagai pemilik piutang pajak memiliki hak istimewa yang diberikan oleh Undang-Undang yang pelunasannya harus didahulukan daripada pembayaran kepada Kreditur-kreditur lainnya.

Menimbang, bahwa terhadap alasan-alasan peninjauan kembali tersebut

Mahkamah Agung berpendapat: mengenai alasan A, B, C dan D:

Bahwa alasan-alasan tersebut tidak dapat dibenarkan, oleh karena setelah meneliti secara saksama alasan peninjauan kembali tanggal 13 September 2012 dan kontra jawaban alasan peninjauan kembali tanggal 21 September 2012 dihubungkandengan *pertimbangan Judex Juris*, ternyata **tidak terdapat adanya kekhilafan Hakim** pada *putusan Judex Facti dan Judex Juris* karena pertimbangan *Judex Facti dan Judex Juris* dalam mempertimbangkan daftar

pembagian hasil lelangan harta pailit sudah dipandang adil. Begitu pula surat-surat bukti yang dilampirkan dalam Memori Peninjauan Kembali bukan bernilai sebagai *Novum* yang menentukan.

MENGADILI

- **Menolak** Permohonan Pemeriksaan Peninjauan Kembali dari Pemohon **KEPALA KANTOR PELAYANAN PAJAK PRATAMA BANDUNG BOJONAGARA** tersebut;
- Menghukum Pemohon Peninjauan Kembali/Pemohon Pailit untuk membayar perkara dalam pemeriksaan peninjauan kembali ini yang ditetapkan sebesar Rp. 10.000.000,-

4.2. Penerapan Hak Mendahului Atas Penagihan Utang Pajak Dalam Kasus Kepailitan

Sesuai dengan asas hukum *lex specialis derogate lex generali* bahwa dalam menegakkan ketentuan pelaksanaan perpajakan kita senantiasa mengedepankan penggunaan Undang-Undang perpajakan yang berlaku. Hak mendahului berlaku terhadap tagihan pajak atas dasar barang-barang milik Penanggung pajak atau Wajib Pajak. Pelaksanaan hak mendahului sering berbenturan dengan instansi di luar DJP seperti Bank, proses kepailitan dan instansi lainnya.

Putusan Mahkamah Agung yang menolak Permohonan Peninjauan Kembali Pemohon selaku Kepala Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bandung Bojonagara, yang menyatakan bahwa tidak adanya kekhilafan hakim dalam putusan *Judex Facti* dan *Judex Juris* karena putusan sudah dipandang adil dalam pembagian harta hasil lelang. Berdasarkan putusan tersebut menempatkan KPP Pratama Bandung Bojonagara bukan sebagai kreditur yang diutamakan (preferen) dalam pelunasan utang.

Melihat putusan *Judex Facti* dan *Judex Juris* oleh hakim mengabaikan permohonan keberatan dan kasasi Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bandung Bojonagara di tolak. *Pertama*, Putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Jakarta Pusat telah memberikan putusan yang berbunyi “menolak permohonan keberatan Pemohon KPP Pratama Bandung Bojonagara, menetapkan sah Daftar Pembagian kepada para Kreditur PT. Metrocrop Indonusa (dalam pailit), dan membebaskan biaya perkara kepada boedel pailit”. Jika melihat alasan permohonan pemohon dan pengajuan eksepsi termohon, rasio hakim dalam memutuskan perkara tingkat pertama dikarenakan permohonan pemohon telah melewati masa tenggang waktu pengajuan keberatan (lalai dan/terlambat). *Kedua*, sama halnya juga dengan putusan oleh pengadilan niaga pada pengadilan negeri, Putusan kasasi MA juga menetapkan “menolak permohonan kasasi dari pemohon kasasi KPP Pratama Bandung Bojonagara”.

Apabila melihat Pasal 192 ayat 1 UU No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang. Kurator dengan ijin Hakim Pengawas telah menentukan jangka waktu untuk mengajukan keberatan terhadap Daftar Pembagian tersebut terhitung waktu 7 (tujuh) hari dari tanggal pengumuman dan peletakan daftar pembagian. Pasal 192 ayat (1) berbunyi : “*Daftar pembagian yang telah disetujui oleh Hakim Pengawas wajib disediakan di Kepaniteraan Pengadilan agar dapat dilihat oleh Kreditur selama tenggang waktu yang ditetapkan oleh Hakim Pengawas pada waktu daftar tersebut disetujui*”. Berdasarkan ketentuan bunyi pasal tersebut, memang benar adanya bahwa mengajukan keberatan terhadap daftar pembagian harta mempunyai masa tenggang waktu, yang menentukannya adalah kurator dan hakim pengawas. Namun dalam hal ini penentuan jangka waktu untuk memberikan kesempatan kepada kreditur apabila ingin mengajukan keberatan sangat singkat. Karena mengingat waktu 7 (tujuh) hari merupakan waktu yang tidak cukup baik untuk menyiapkan segala sesuatunya. Menurut hemat penulis setidaknya Hakim Pengawas dalam hal ini harus lebih bijak lagi menyepakati masa tenggang waktu untuk pengajuan keberatan oleh Kreditur, mengingat Kreditur adalah sebagai pemerintah dalam hal ini KPP

Pratama Bandung Bojonagara yang dalam KUP Pasal 21 mempunyai kedudukan preferen atau diutamakan dalam pelunasan utang pajak.

Seperti yang disebutkan oleh Rochamt Soemitro bahwa “utang pajak diberi kedudukan yang lebih utama daripada utang biasa selain utang pajak mengingat bahwa pajak-pajak hasilnya digunakan untuk kepentingan umum, untuk melangsungkan kehidupan Negara dan bangsa Indonesia dan seterusnya untuk mencapai masyarakat yang sejahtera, adil, dan makmur bagi seluruh rakyat Indonesia”. Sejalan dengan hal tersebut bahwa pelunasan utang pajak menyangkut kepentingan umum, bukan hanya kepentingan pribadi, hal ini berarti patut untuk diperhatikan terhadap pelunasan utang pajak yang mendapatkan tempat untuk diutamakan.

Bahwa secara umum kedudukan utang pajak lebih tinggi dan didahulukan daripada utang-utang lainnya. Berdasarkan Pasal 1134 KUHPer menyebutkan “*hak istimewa adalah suatu hak yang diberikan oleh undang-undang kepada seorang kreditur yang menyebabkan ia berkedudukan lebih tinggi daripada yang lainnya, semata-mata berdasarkan sifat piutang itu. Gadai dan Hipotek lebih tinggi daripada hak istimewa, kecuali dalam hal undang-undang dengan tegas menentukan kebalikannya*”. Pasal 1137 KHUPer yang menyebutkan “*Hak dari kas negara, kantor lelang, dan lain-lain badan umum yang dibentuk oleh pemerintah, untuk didahulukan, tertibnya melaksanakan hak itu, dan jangka waktu berlangsungnya hak tersebut diatur dalam berbagai undang-undang khusus yang mengenai hal tersebut*”.

Kemudian Pasal 21 KUP berbunyi :

- (1) Negara mempunyai hak mendahulu untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.
- (2) Ketentuan tentang hak mendahulu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak.
- (3) Hak mendahulu untuk utang pajak melebihi segala hak mendahulu 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 mendahulu 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 mendahulu 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.

Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (UUK dan PKPU), yaitu : pasal 60 ayat (2): “*atas tuntutan Kurator atau Kreditur yang diistimewakan yang kedudukannya lebih tinggi daripada Kreditur pemegang hak*

sebagaimana dimaksud pada ayat (1) maka Kreditur pemegang hak tersebut wajib menyerahkan bagian dari hasil penjualan tersebut untuk jumlah yang sama dengan jumlah tagihan yang diistimewakan". Pasal 60 ayat (2): "yang dimaksud dengan "Kreditur yang diistimewakan" adalah kreditur pemegang hak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1139 dan Pasal 1149 KUHPer".

Jika melihat ketentuan Pasal 60 ayat (1) dan (2) UUK dan ketentuan Pasal 21 ayat (3a) UU KUP, kedudukan Hak mendahulu terhadap pelunasan utang pajak dalam kasus kepailitan mempunyai tempat yang diutamakan dari kreditur pemegang hak. Ini berarti Hakim harusnya bisa melihat ketentuan ini sebagai landasan bahwa pemenuhan pelunasan utang pajak harusnya didahulukan daripada pelunasan utang yang lainnya. Dan kreditur pemegang hak (dalam hal ini Bank) wajib menyerahkan bagian dari hasil penjualan tersebut untuk jumlah yang sama dengan jumlah tagihan yang diistimewakan, hal ini berarti pihak kreditur lain (Bank) mempunyai kewajiban serta kerelaan pembagian harta tersebut untuk pelunasan utang pajak terlebih dahulu.

Ketentuan mengenai Hak Mendahulu juga terdapat dalam berbagai peraturan perundang-undangan lainnya. Seperti :²²

1. UU No. 4 Tahun 1996 Tentang Hak Tanggungan atas Tanah Beserta Benda-benda yang berkaitan dengan Tanah (Hak Tanggungan). Pasal 1 ayat (1) menegaskan bahwa hak tanggungan adalah hak jaminan yang dibebankan pada hak atas tanah sebagaimana dimaksud dalam UU No. 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, berikut atau tidak berikut benda-benda lain yang merupakan satu kesatuan dengan tanah, untuk pelunasan utang tertentu, yang memberikan kedudukan yang diutamakan kepada kreditur tertentu terhadap kreditur-kreditur lainnya. Bahkan, dalam 4 butir penjelasan menyebutkan bahwa jika debitur cedera janji, kreditur pemegang hak tanggungan berhak menjual melalui pelelangan umum tanah yang dijadikan jaminan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang bersangkutan, dengan hak mendahulu daripada kreditur-kreditur yang lain. Kedudukan diutamakan tersebut tidak mengurangi preferensi piutang-piutang negara menurut ketentuan-ketentuan hukum yang berlaku.
2. UU No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Dalam Pasal 19 ayat (6) disebutkan bahwa Hak mendahulu untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahulu lainnya, kecuali terhadap:
 - a. biaya perkara yang semata-mata disebabkan suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan atau barang tidak bergerak;
 - b. biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud;
 - c. biaya perkara yang semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.
3. UU No. 39 Tahun 1995 tentang Kepabeanan. Dalam Pasal 39 ayat (3) disebutkan bahwa negara mempunyai hak mendahulu untuk tagihan pabeanan atas barang-barang milik yang berutang.

Berdasarkan pemaparan berbagai ketentuan di atas dapat disimpulkan bahwa Hak Mendahulu terhadap penagihan utang pajak mendapatkan kedudukan yang diutamakan. Negara bukan dikatakan sebagai kreditur tetapi kedudukan lebih tinggi daripada kreditur maka dari itu kedudukan negara dalam hal ini fiskus terhadap penagihan utang pajak mendapatkan hak istimewa daripada kreditur-kreditur lainnya. Hal ini juga sesuai dengan Putusan MA Nomor 015.K/N/1999 tanggal 14 Juli 1999 tersebut diperkuat pula dengan Putusan Mahkamah Agung Nomor 017K/N/2005 tanggal 15 Agustus 2005 yang memutuskan bahwa, "hutang pajak adalah hutang berdasarkan hukum publik dan harus dibayar lebih dahulu daripad hutang-hutang lainnya, tidak mungkin diselesaikan dalam proses PKPU."

²² Wirawan B. Ilyas., dkk. *Op.Cit.*, hlm 199

Berdasarkan hal tersebut pada prinsipnya Hak Mendahulu terhadap Penagihan Utang Pajak ini mendapatkan tempat yang sangat jelas dan penting. Sangat jelas disebutkan bahwa utang pajak bukan masalah pelunasan utang dalam hal keperdataan atau sebagainya, tetapi utang pajak merupakan hukum publik yang dananya tersebut dipergunakan untuk kepentingan umum dan untuk pembangunan Negara kedepan. Namun dalam perjalanannya penerapan hak mendahului dalam penagihan utang pajak yang harus diutamakan tidak selalu berjalan sejalan dengan ketentuan-ketentuan yang ada yang telah disebutkan diatas. Yang terjadi dalam Kasus Pailit di atas, Hak mendahulu terhadap tagihan pajak tidak berada yang terpenting dan diutamakan malahan mendapat bagian yang terkecil, padahal hasil perhitungan dari Kantor Pelayanan Pajak dengan apa yang diputuskan oleh kurator dan putusan pengadilan niaga sangat jauh berbeda.

Penerapan pelaksanaan Hak mendahulu yang menempatkan kedudukan istimewa kepada Negara untuk utang pajak melebihi semua kreditor dalam kepailitan, termasuk hak jaminan juga didahulukan dari buruh dan biaya kepailitan serta kreditor konkuren belum berjalan dengan baik. Ini mengingat juga kebijakan tersebut berdampak pada suatu kerugian. Utang pajak tidak dapat menerapkan hak mendahulunya atas utang dengan hak jaminan kebendaan atas dasar pertimbangan, bahwa kedudukan negara sebagai kreditor preferen dan adanya hak mendahulu atas utang pajak tidak dapat melepaskan hak jaminan yang sudah melekat pada benda yang dijadikan objek jaminan, sehingga kreditor pemegang hak jaminan tetap berhak mengambil pelunasan terlebih dahulu atas benda tersebut.

Kebijakan hak mendahulu yang menempatkan negara menjadi kreditor preferen membawa dilematis, hal ini dikarenakan khususnya dalam kasus kepailitan, semua pihak mempunyai kepentingan yang besar untuk pelunasan utang tersebut. Pelunasan utang pajak yang harusnya didahulukan karena menyangkut kepentingan umum juga tidak dapat melepaskan hak jaminan yang telah melekat pada objek jaminan dari si pemberi jaminan. Maka dalam hal ini pemerintah sebagai penyelenggaraan pemerintahan harus mempunyai upaya lain agar pelunasan utang pajak dapat dilunaskan dengan sepenuhnya. Upayanya juga bisa ditempuh dengan memperketat pengawasan dalam sistem *self assessment* dan upaya kedua sebelum perusahaan mengalami pailit, pemerintah dalam hal ini Direktorat Jendral Pajak mempercepat penagihan pajak dengan memperketat pelaksanaan penagihan pajak secara biasa, penagihan secara seketika dan sekaligus, kemudian penagihan pajak secara paksa yang telah diatur dalam UU KUP.

5. SIMPULAN

5.1. Kesimpulan

Bahwa berdasarkan hasil pembahasan dan analisis uraian pada Bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan : Hak mendahulu yang diatur dalam Pasal 21 UU KUP, yang memberikan tempat kepada Negara untuk mendapatkan pembagian terlebih dahulu dari kreditor lain atas pelelangan barang milik penanggung pajak untuk pelunasan utang pajak dalam penerapannya belum berjalan dengan baik. Dalam penerapannya tidak secara serta merta negara mendapatkan tempat yang diutamakan dalam pembagian hasil pelelangan barang milik penanggung pajak, seperti Kasus yang di sebutkan diatas Terhadap Putusan Mahkamah Agung antara Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bandung Bojonagara dengan Kurator PT. Metrocrop Indonesia (dalam pailit) menolak permohonan pemohon pada tingkat kasasi maupun peninjauan kembali. Hal ini menempatkan Negara pada posisi yang tidak diutamakan.

5.2. Saran

Dari pembahasan dan simpulan yang diuraikan di atas maka penulis memiliki beberapa saran sebagai berikut :

1. Dalam rangka memberikan kepastian hukum terhadap kepentingan negara dalam hal pembiayaan negara maka diperlukan dukungan dari berbagai pihak, baik melalui bunyi

peraturan maupun penerapannya oleh para penegak hukum. Agar penerapan ketentuan mengenai Hak mendahului ini mendapatkan tempat yang sesuai dalam berbagai kasus yang terjadi agar meminimalisir terjadinya kebocoran terhadap Kas Negara karena pajak merupakan penerimaan APBN terbesar.

2. Dibutuhkan untuk meningkatkan Koordinasi antara Kurator , Penegak Hukum dan Direktorat Jenderal Pajak dalam menyelesaikan berbagai sengketa khususnya dalam hal ini mengenai kepailitan. Agar ketentuan mengenai perpajakan dapat berjalan dengan baik dan efektif.

6. REFERENSI

Buku

Hadi Shubhan, *Hukum Kepailitan*, PT. Kencana, Surabaya, 2007.

Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak*, RajaGrafindo Persada, Jakarta. 2011.

Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Bandung: PT Refika Aditama, 1991.

Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak (Teori , Analisis, dan Perkembangannya)* Edisi 6, Salemba Empat, Jakarta Selatan, 2013.

Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak (edisi revisi)*, Penerbit ANDI, Yogyakarta, 2008.

Peraturan Perundang-undangan

Undang-Undang Dasar 1945

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000

Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang

Internet

Hak Mendahului Utang Pajak dan Kepailitan oleh Mr. Pakar Pajak, ryantic.blogspot.com, diunduh pada tanggal 2 Juni 2013.

Skripsi Hanna Eva Vanya, Penerapan Hak Mendahului Atas Pembayaran Utang Pajak Pada Perkara Kepailitan PT. ARTIKA OPTIMA INTI, oleh repository.unhas.ac.id, diakses pada tanggal 30 September 2014