



**Jurnal Penegakan Hukum
Indonesia (JPHI)**



E-ISSN: 2746-7406

SINKRONISASI HUKUM UTANG PAJAK SEBAGAI KREDITOR PREFEREN DALAM PROSES KEPAILITAN

^[1] **Litari Elisa Putri*** & ^[2] **St. Laksanto Utomo**

Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta

Jl. R.S Fatmawati Pondok Labu Jakarta Selatan

^[1] Email: litarielisaputri@gmail.com

^[2] Email Co-Author: laksanto@gmail.com

*Corresponding Author

<p>Submitted : 17/12/2020 Revised : 10/01/2021 Accepted : 12/01/2021 Published : 29/01/2021</p> <p>Editorial Office: Jl. Brigjen H. Hasan Basri Komplek Polsek Banjarmasin Utara Jalur 3, No. 9 Kota Banjarmasin; Provinsi Kalimantan Selatan; Republik Indonesia (70125).</p> <p>Email jphi.scholarcenter@gmail.com</p> <p>Principal Contact +62 821 5770 9493</p> <p>© JPHI 2021 Licensed under the CC 4.0. Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License</p>	<p style="text-align: center;">Abstract</p> <p>Tax Law regulates the position of Taxes that have special rights over debts and items of taxpayers but in the bankruptcy process it has not been able to provide legal certainty regarding the validity of taxes as preferred creditors in the bankruptcy process and the pre-emptive rights to tax debts regulated in the bankruptcy process, causing inconsistencies. several court decisions that do not place Taxes as Preferred Creditors. The formulation of the problem in this study is how the state's pre-emptive rights to tax as a Preferred Creditor to debtor's debt which is declared bankrupt and the synchronization of tax law arrangements as a special creditor in the provisions regulated in the Bankruptcy law. This research uses normative legal research methods. The results of this research are, first, that the State has pre-emptive rights over debts and goods of tax bearers that are declared bankrupt in the form of interest, fines, increases, and tax collection costs. However, in practice labor creditors and separatist creditors also have pre-emptive rights over the debts of bankrupt debtors. Second, it shows the inconsistencies related to the tax law and bankruptcy law on tax debt as a preferred creditor who has the privilege to take precedence over other creditors over the debts of bankrupt debtors.</p> <p>Keywords:, Preceded, Creditors Prefered, Debt Tax, Bankruptcy</p>
	<p style="text-align: center;">Abstrak</p> <p>Hukum Pajak mengatur kedudukan Pajak yang memiliki hak istimewa terhadap utang maupun barang-barang wajib pajak namun dalam proses kepailitan ternyata belum dapat memberikan kepastian hukum terhadap keabsahan pajak sebagai kreditor preferen dalam proses kepailitan dan hak mendahului atas utang pajak yang diatur dalam pengaturan kepailitan sehingga menimbulkan inkonsistensi beberapa</p>

	<p>putusan pengadilan yang tidak menempatkan Pajak sebagai Kreditor Preferen. Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah bagaimana hak mendahulu negara atas Pajak sebagai Kreditor Preferen terhadap utang debitor yang dinyatakan pailit dan sinkronisasi pengaturan hukum pajak sebagai kreditor istimewa dalam ketentuan yang diatur dalam hukum Kepailitan . Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif. Hasil penelitian ini pertama Negara memiliki hak mendahulu atas utang dan barang penanggung pajak yang dinyatakan pailit berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak. Namun dalam praktiknya kreditor buruh dan kreditor separatis juga memiliki hak mendahulu atas utang debitor pailit. Kedua, menunjukkan adanya ketidaksinkronan terkait pengaturan hukum pajak dan hukum kepailitan atas utang pajak sebagai kreditor preferen yang mempunyai hak istimewa untuk didahulukan daripada kreditor lain atas utang debitor pailit.</p> <p>Kata Kunci: Hak Mendahulu, Kreditor Preferen, Utang Pajak, Kepailitan.</p>
--	---

PENDAHULUAN

Pajak merupakan suatu kepatuhan bagi masyarakat dan juga dapat dikatakan sebagai suatu kewajiban yang bersifat memaksa dan hasil pemberian dari masyarakat kemudian dikelola oleh pemerintah yang tujuannya untuk untuk kemanfaatan dan kesejahteraan masyarakat. Pembayaran secara cuma-cuma terhadap pemerintah bertujuan untuk masyarakat dan dapat memanfaatkan segala fasilitas kepentingan umum, baik pembangunan jalan, sarana sosial baik dari perdesaan hingga ke perkotaan.¹ Kedudukan hukum Pajak di dalam Undang-Undang Konstitusional Indonesia yakni Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 yang diatur dalam Pasal 23A ayat (2) menyatakan Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk kebutuhan keperluan negara diatur dengan Undang-Undang. Sehingga dalam hal ini Negara memiliki kepentingan untuk melakukan tindakan represif termasuk pada saat dilakukan penagihan atas utang pajak.

Penagihan pajak yang dilakukan oleh negara dilakukan cara aktif atau dapat dikatakan bersifat memaksa terhadap penanggung pajak untuk melunasi utang pajak. Penagihan pajak diawali dengan adanya surat tagihan pajak yang selanjutnya diterbitkan surat ketetapan pajak terhadap wajib pajak dan apabila penanggung pajak tetap tidak memenuhi kewajibannya, maka akan diberikan surat paksa yang memiliki kekuatan hukum untuk mengeksekusi barang-barang penanggung. Upaya

¹Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, (2013), *Hukum Pajak (Teori, Analisis dan Perkembangannya)*, Jakarta: Salemba, hlm. 1.

penagihan melalui surat paksa tingkatannya sama dengan Putusan Pengadilan, apabila penanggung pajak maka langkah yang diambil penyitaan pajak.² Penagihan pajak yang dilaksanakan oleh Jurusita Pajak kepada penanggung pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran yang meliputi seluruh utang pajak dari semua jenis pajak masa pajak dan tahun pajak.³

Penagihan pajak dengan Surat Paksa dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Kantor pajak mempunyai hak mendahulu atas utang pajak dan barang-barang milik Penanggung Pajak. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (atau selanjutnya disebut "UU KUP) yang menyatakan Negara mempunyai hak mendahulu untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.

Pengertian utang pajak di dalam Pasal 1 ayat (8) Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak (selanjutnya disebut UUPP) dengan Surat Paksa adalah Pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Utang pajak yang timbul karena undang-undang menimbulkan suatu kewajiban bagi penanggung pajak untuk memenuhi kewajiban utang dengan hak istimewa atau dengan kata lain negara mempunyai hak mendahulu yang melekat terhadap segala pemenuhan utang penanggung pajak.⁴ Ketentuan terkait Negara mempunyai hak mendahulu atas utang pajak sebagaimana diatur dalam pasal 21 ayat 1 UU KUP yang menyatakan negara sebagai kreditor preferen atas utang dan barang-barang milik penanggung pajak.

Praktiknya utang pajak banyak ditemukan dalam perkara-perkara kepailitan yang dijatuhkan terhadap debitor dalam hal ini juga sebagai wajib pajak dalam menanggung utang pajak. Kepailitan sendiri diatur dalam Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (atau

² Erly Suandy,(2011), *Perencanaan Pajak*, Jakarta: Salemba, hlm. 35.

³ Mardismo, (2011), *Perpajakan Edisi Revisi*, Yogyakarta: Andi, 2011, hlm. 114.

⁴ Sari Putri Kemala, (2018), *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)*, Jurnal Ius Civile: Refleksi Penegakan Hukum dan Keadilan, Vol. 2, No.1 April, hlm. 60.

selanjutnya disebut UUKPKPU) sebagaimana Pasal 1 angka 1 pengertian kepailitan yang merupakan sitaan umum atas segala harta kekayaan debitor pailit yang mana pengurusan dan pemberesan dilakukan oleh Kurator dibawah hakim pengawas sebagaimana diatur dalam undang-undang ini.

Kepailitan dapat diartikan sebagai suatu usaha bersama dalam memperoleh pembayaran bagi semua kreditor untuk memperoleh pembayaran secara adil dan tertib agar kreditor dapat pembayaran sesuai besar kecil piutang masing-masing sehingga terjadi suatu keseimbangan dalam pembagian piutang kreditor.⁵ Sehingga Kepailitan itu merupakan pembagian utang dalam waktu yang bersamaan kreditor bersama-sama menagih piutang terhadap debitor sesuai dengan pengaturan dan asas hukum yang berlaku dalam hukum kepailitan. Sedangkan menurut Munir Fuady, pailit merupakan sita umum terhadap semua harta kekayaan milik debitor agar dicapainya perdamaian antara debitor dan para kreditor atau agar harta tersebut dapat dibagi-bagi secara adil di antara para kreditor.⁶

Debitor yang dinyatakan pailit atas putusan pengadilan memiliki kreditor-kreditor yang memiliki hak untuk menagih utang khususnya dalam proses kepailitan, secara umum kreditor terbagi dalam beberapa golongan sesuai urutan prioritas haknya untuk memperoleh pelunasan piutangnya terhadap para kreditor yang lain.⁷ Kreditor dalam Kepailitan yang dimaksud terbagi menjadi tiga (3) jenis yakni kreditor separatis, kreditor preferen, dan kreditor konkuren. Kreditor Separatis yakni kreditor yang memiliki hak jaminan kebendaan dan dapat bertindak dan melakukan eksekusi sendiri meskipun adanya pernyataan kepailitan hak-hak untuk melakukan eksekusi tetap dapat dijalankan seolah-olah tidak terjadi kepailitan. Sedangkan kreditor preferen adalah kreditor yang memiliki hak prioritas atau dapat dikatakan hak istimewa dibanding kreditor lain karena hak yang dimiliki diberikan oleh undang-undang sehingga secara peringkat dianggap lebih tinggi dari kreditor lain, dalam hal

⁵ Sularto, (2012), *Perlindungan Hukum Kreditor Separatis Dalam Kepailitan*, Jurnal Mimbar Hukum, Vol. 24, No. 2, Juni 2012, hlm. 247.

⁶ Munir Fuady, (2017), *Hukum Kepailitan dalam Teori & Praktek*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, hlm. 8.

⁷ Sutan Remy Sjahdeini, (2016), *Sejarah, Asas dan Teori Hukum Kepailitan*. Jakarta: Kencana, hlm. 14.

ini kreditor preferen adalah Utang Pajak dan Utang Buruh.⁸ Selain itu juga terdapat kreditor konkuren yang merupakan kreditor yang bersaing dan tidak mempunyai keistimewaan daripada kreditor preferen yang diamanatkan dalam Undang-Undang dan Kreditor Separatis yang memiliki agunan dari debitor yang pailit.

Pengaturan norma hukum terkait utang pajak yang pembagiannya memiliki hak istimewa yang diatur dalam pengaturan dalam proses kepailitan nyatanya tidak sejalan ataupun tidak sinkron dengan aturan hukum yang diatur dalam hukum kepailitan sehingga mengakibatkan terjadinya inkonsistensi dari beberapa perkara Kepailitan yang telah diselesaikan di Pengadilan Niaga, Mahkamah Agung dan juga Putusan Mahkamah Konstitusi.

Beberapa perkara baik dari Putusan Mahkamah Agung dan Putusan Mahkamah Konstitusi terjadi perbedaan pertimbangan hukum tentang hak mendahulu negara atas utang pajak dari kreditor lainnya dan hak istimewa Negara dalam hal ini diwakili oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dalam mengajukan upaya hukum pada proses kepailitan yang dialami oleh penanggung pajak sebagai debitor pailit, yang merasa keberatan atas hak-hak negara atas utang pajak yang tidak menempatkan pada hak istimewanya. Sehingga dalam hal ini peneliti tertarik untuk mengangkat permasalahan ini dalam jurnal dengan judul "Sinkronisasi Hukum Utang Pajak Sebagai Kreditor Preferen Dalam Proses Kepailitan".

RUMUSAN MASALAH

Berdasarkan latar belakang masalah tersebut di atas, sehingga dapat dirumuskan suatu rumusan masalah yang diteliti yakni sebagai berikut:

1. Bagaimana hak mendahulu negara atas Pajak sebagai Kreditor Preferen terhadap utang debitor yang dinyatakan pailit?
2. Bagaimana sinkronisasi pengaturan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang PKPU dan Kepailitan atas hak mendahulu negara atas utang pajak?

⁸ Udin Silalahi dan Claudia, (2020), *Kedudukan Kreditor Separatis Atas Hak Jaminan Dalam Proses Kepailitan*, Jurnal Masalah-Masalah Hukum, Vol. 49, No. 1, Januari 2020, hlm. 36.

METODE PENELITIAN

Dalam pembuatan sebuah karya ilmiah terutama karya ilmiah penelitian hukum diharuskan menggunakan metode penelitian hukum. Penelitian ilmu hukum merupakan kajian itu adalah tentang permasalahan pada penerapan hukum, proses hukum, peristiwa hukum, dan ketentuan peraturan hukum itu sendiri baik secara substansi maupun prosedural.⁹ Metode di dalam penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif yaitu penelitian hukum teoritis/dogmatis yang lebih menitikberatkan pada bahan-bahan pustaka yang lazimnya menggunakan data sekunder, bukan terkait kajian pelaksanaan dan implementasi hukum. Dalam penelitian hukum normatif ini menggunakan inventarisasi hukum positif yang diatur baik dalam pengaturan hukum tentang penagihan pajak dan taraf sinkronisasi kedudukan hukum utang pajak dalam proses kepailitan di Indonesia yang diatur dalam UU KUP dan UUKPKPU serta ketentuan hukum yang diatur di dalam *Burgerlijk Wetboek* (atau selanjutnya disebut BW), pendekatan ini dianggap perlu untuk memahami sinkronisasi peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pendekatan penelitian ini mengkaji dan menganalisis antara pengaturan hukum yang diatur dalam hukum pajak dikaitkan dan disinkronkan dengan pengaturan hukum kepailitan serta beberapa kasus perkara kepailitan berkaitan dengan status utang pajak sebagai kreditor preferen dalam kepailitan, di samping itu juga mengkaji teori-teori dan doktrin para ahli hukum yang sehubungan dengan sinkronisasi pengaturan utang pajak dalam proses kepailitan.

Sumber data dalam penelitian ini menggunakan data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier. Teknis analisis ini menggunakan pendekatan kualitatif yang digunakan untuk mencari jawaban dan mendapatkan kesimpulan dengan cara menganalisa semua bahan hukum yang berkaitan dengan judul penelitian sehingga dapat memecahkan masalah yang diteliti

PEMBAHASAN

Hak Mendahulu Negara Atas Pajak Sebagai Kreditor Preferen Terhadap Utang Debitor Yang Dinyatakan Pailit

⁹ Yati Nurhayati, Ifrani, & M. Yasir Said, (2021), Metodologi Normatif dan Empiris Dalam Perspektif Ilmu Hukum, *Jurnal Penegakan Hukum Indonesia*, Vol. 2, No.1, Tahun 2021, hlm.1-20

Pemenuhan negara atas pajak merupakan suatu kewajiban yang diharuskan ditaati dan dipatuhi oleh wajib pajak. Pengertian Pajak yakni merupakan iuran wajib yang diberikan oleh masyarakat terhadap negara (dapat dikatakan bersifat memaksa) yang menimbulkan suatu utang yang wajib membayarnya sebagaimana perintah peraturan perundang-undangan, dengan tidak menerima imbalan atau prestasi kembali, Adapun kegunaannya untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran anggaran belanja untuk menyelenggarakan pemerintahan sepenuhnya untuk kesejahteraan dan kemanfaatan masyarakat.¹⁰

Sifat memaksa atas kewajiban penanggung pajak, maka utang pajak harus menjadi prioritas utama bagi wajib pajak dalam pelunasan pembayaran utangnya meskipun wajib pajak secara keperdataan memiliki utang-utang dari pihak lain. Utang pajak ditinjau dari aspek materiil artinya timbul dari terpenuhinya syarat ketentuan yang diatur dalam peraturan perundang-undangan yang mana merupakan suatu kewajiban perikatan antara negara dengan wajib pajak. Selain itu timbulnya utang pajak selain Undang-Undang juga karena rangkaian dari keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa yang dapat menimbulkan utang pajak.¹¹

Salah satu prinsip dalam utang pajak menjelaskan tentang negara yang memiliki hak mendahului untuk tagihan atas barang-barang milik penanggung pajak. Hak mendahului tersebut meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak ketentuan ini sebagaimana diatur dalam Pasal 21 ayat (1) KUP.¹² Hak mendahului terhadap utang pajak juga diatur ketentuan lain dalam peraturan perpajakan sebagaimana ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa yang diatur dalam Pasal 19 ayat (6) yang menyatakan bahwa hak Preferen dikecualikan dari kecuali:

- 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;*

¹⁰Dwi Sulasytyawati, (2014), *Hukum Pajak Dan Implementasinya Bagi Kesejahteraan Rakyat*, Salam: Jurnal Sosial dan Budaya, Vol. 1., No. 1, Juli, hlm. 120.

¹¹Tri Setiady, (2015), *Implikasi Utang Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2008 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Terhadap Wajib Pajak*, Vol. 9, No. 2, April-Juni 2015, hlm. 139.

¹²Suparno, (2012), *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*, Semarang, Pustaka Magister, hlm. 109.

c. Biaya perkara yang semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

Berdasarkan ketentuan tersebut, maka dalam proses kepailitan tidak ada pihak lain untuk melakukan penjualan lelang tanpa terlebih dahulu utang pajak yang wajib dibayarkan kecuali biaya yang semata-mata karena suatu penghukuman lelang, biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dan biaya perkara semata-mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan. Kedudukan pajak dalam pelunasan utang terhadap hak mendahului atas pajak merupakan utang yang dibedakan secara khusus dengan utang privat karena utang pajak merupakan utang di bidang hukum publik.

Negara seutuhnya mempunyai kedudukan yang lebih utama daripada piutang secara privat, mengingat pajak digunakan untuk kesejahteraan dan kemanfaatan bagi orang banyak dan kelangsungan hidup negara untuk mencapai suatu kemakmuran bagi seluruh rakyatnya. Maka secara prinsip hak mendahului utang pajak sudah jelas lebih diakui dan ditinggikan daripada kepentingan pribadi atau individu kedua belah dan hanya beberapa pihak saja yang tidak menimbulkan manfaat bagi orang banyak.¹³

Pengaturan Pasal 21 ayat (1) UU KUP telah menjelaskan kedudukan bagi Pajak untuk mempunyai hak mendahului atas utang pajak dan sekaligus barang-barang milik penanggung pajak yang dapat dijadikan pelunasan utang dan jika dilihat dalam ketentuan penjelasan pasal 21 ayat (1) UU KUP Negara sebagai Kreditor Preferen yang artinya memiliki hak istimewa atas segala utang pajak termasuk barang-barang bagi wajib pajak. Mengacu pada Pasal 21 ayat (3) UU KUP dijelaskan dalam hal wajib pajak dinyatakan pailit atas Putusan Pengadilan Niaga maka kurator sebagaimana yang telah dijelaskan di dalam Pasal 1 angka 1 UU Kepailitan yang mana telah dijelaskan tugas dari kurator yaitu mengurus dan membereskan harta pailit, sehingga dikaitkan dengan penanggung pajak yang dinyatakan pailit kurator dilarang untuk membagikan harta wajib pajak terhadap kreditor lainnya.

¹³Najib, Muh dan Kartika, Elsi, Sari, (2019), *Kepastian Hukum Hak Mendahului Negara Dalam Memperoleh Pelunasan Utang Pajak Dari Debitur Pailit*, Seminar Nasional Cendekiawan Ke 5 Tahun 2019, Buku 2: "Sosial dan Humaniora", September 2019, hlm. 4.

Ketentuan yang diatur dalam norma hukum kepailitan selain pengaturan terkait hak-hak kreditor dalam mendapatkan pembayaran atas utang debitor pailit, namun juga harus mengacu pada asas-asas kepailitan yang tercantum di dalam penjelasan UUKPKPU yakni asas integrasi, asas keseimbangan, asas keadilan, asas kelangsungan usaha dengan asas keseimbangan. Berkaitan dengan permasalahan kreditor dalam kepailitan maka berlakulah asas keseimbangan yang tujuannya untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan pranata lembaga kepailitan oleh debitor yang tidak jujur, di lain pihak terdapat ketentuan yang dapat mencegah terjadinya penyalahgunaan pranata dan lembaga kepailitan oleh kreditor yang tidak beriktikad baik.¹⁴

Pembentukan UUKPKPU di sisi lain telah menjelaskan tujuan dari lembaga kepailitan sebagai sitaan umum terhadap harta kekayaan debitor pailit guna pelunasan utang terhadap masing-masing kreditor yang berkepentingan namun tujuan lain dari kepailitan itu sendiri yakni pembagian kekayaan debitor dengan memperhatikan hak-hak mereka masing-masing secara adil dan berimbang.¹⁵

Jalanya proses kepailitan akan ditemukan beberapa jenis kreditor yang juga sama-sama memiliki piutang terhadap debitor pailit yang juga sebagai penanggung pajak. Ketentuan ini telah diatur dalam penjelasan Pasal 2 ayat (1) UUKPKPU yang diakui kreditor terbagi menjadi tiga yakni kreditor konkuren, kreditor separatis, dan kreditor preferen. Khusus untuk kreditor separatis dan kreditor preferen, mereka dapat mengajukan permohonan pernyataan pailit tanpa kehilangan hak agunan atas kebendaan yang mereka miliki terhadap debitor dan haknya untuk didahulukan.

Kreditor preferen, kreditor separatis, maupun kredit konkuren memiliki jenis sifat masing-masing dalam pelunasan piutang. Adapun sifat dan jenis piutang dapat dijelaskan yakni sebagai berikut:¹⁶

¹⁴ Usman, Rachmadi, (2016), *Kepailitan Terhadap Bank Berdasarkan Asas Keseimbangan Sebagai Perwujudan Perlindungan Kepentingan Nasabah Penyimpan*, Badamai Law Journal, Vol. 1, No. 1., Maret 2016, hlm. 154.

¹⁵ Kapoyos, Nelson, (2017), *Konsep Pembuktian Sederhana Dalam Perkara Kepailitan Kajian Putusan Nomor 125 PK/PDT.SUS-PAILIT/2015*, Jurnal Yudisial, Vol. 10, No. 3, Desember 2017, Jakarta, hlm. 336.

¹⁶ Redjeki, Slamet, Sri, (2016), *Perlindungan Hukum Dan Kedudukan Kreditor Separatis Dalam Hal Terjadi Kepailitan Terhadap Debitor*, Jurnal Lex Jurnalica, Vol. 13, No. 2, Agustus 2016, Jakarta, hlm. 109.

- 1) Piutang Separatis yang memiliki piutang dengan memegang hak jaminan kebendaan tertentu seperti hak tanggungan, gadai, serta jaminan fidusia, hal ini sebagaimana ketentuan yang diatur dalam Pasal 1133 BW;
- 2) Piutang dengan hak preferensi umum, seperti biaya yang timbul dalam perolehan barang dan penyelamatan harta benda, upah buruh sebagaimana ketentuan Pasal 1149 BW;
- 3) Piutang dengan hak preferensi khusus, terkait dengan harta pailit sebagaimana Pasal 1139 BW;
- 4) Piutang konkuren, piutang yang tidak termasuk dengan golongan hak mendahului atas utang debitor, pembayaran piutang terhadap konkuren baru dapat diberikan ketika hak-hak kreditor separatis dan preferen terpenuhi, Pasal 1131 dan Pasal 1132 BW;
- 5) Piutang istimewa khusus yakni Piutang Pajak yang memiliki hak mendahului dari piutang lainnya baik kreditor separatis maupun konkuren sebagaimana Pasal 1137 BW jo Pasal 21 UU KUP.

Dalam pembagian terhadap hasil penjualan harta pailit, maka kreditor yang kedudukannya lebih tinggi mendapatkan pembagian lebih dahulu daripada kreditor lain yang kedudukannya lebih rendah dan antara kreditor yang memiliki yang maka akan mendapatkan pembayaran dengan asas pro rata (*pari passu prorata parte*).¹⁷

Kreditor dalam kepailitan telah diatur di dalam UUKPKPU sebagaimana penjelasan pasal 2 yang dimana kreditor yaitu Separatis, Preferen, dan Konkuren, M. Hadi Shubhan yang menyatakan sebagai berikut:¹⁸

"Kreditor yang memegang jaminan kebendaan atau disebut dengan kreditor separatis. Keberadaan kreditor ini diatur dalam Pasal 55 UU Kepailitan. Kreditor yang menurut undang-undang harus didahulukan pembayaran piutangnya atau kreditor preferens diatur dalam Penjelasan Pasal 60 UU Kepailitan.

Kreditor yang tidak memegang hak jaminan dan oleh undang-undang tidak didahulukan pembayaran piutangnya yang biasa disebut kreditor konkuren. Kreditor ini diatur antara lain dalam Penjelasan Pasal 2 ayat (1) UU Kepailitan."

Praktiknya hak mendahului negara sebagai kreditor preferen atas utang pajak debitor pailit, dapat dilihat dalam perkara kepailitan Putusan Mahkamah Agung RI Nomor 070 PK/PDT.SUS/2009 antara Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama melawan Kurator PT Artika Optima Inti dan PT Bank Mandiri, dalam Putusan tersebut

¹⁷Yahya, Alvin,(2014), *Disharmonisasi Hukum Kedudukan Kreditor Pemegang Jaminanan Utang Dengan Hak Preferen*, Jurnal Repertorium, Vol. 1. No. 1, Desember 2014 , hlm. 41.

¹⁸Hadi Shubhan, (2008), *Hukum Kepailitan: Prinsip, Norma, dan Praktik di Pengadilan*, Jakarta: Kencana, hlm. 33.

Majelis Hakim Peninjauan Kembali lebih Pajak sebagai Kreditor Preferen yang memiliki hak istimewa lebih tinggi dari kreditor lainnya yang menyatakan terhadap pelunasan utang pajak harus didahulukan setelah itu baru pelunasan terhadap gaji karyawan dan piutang Bank Mandiri. Majelis Hakim Peninjauan Kembali mendasari ketentuan yang diatur dalam Pasal 1134 dan Pasal 1137 BW sehubungan dengan hak istimewa Pajak dalam pelunasan utang debitor pailit.

Pertimbangan Majelis Hakim Peninjauan Kembali tersebut telah menegaskan kembali kewenangan pajak sebagai Kreditor Preferen, karena hak istimewa tersebut telah diatur dalam Undang-Undang Khusus berkaitan dengan hak (tagihan) dari kas negara, kantor lelang dan lain-lain badan umum yang dibentuk oleh pemerintah untuk didahulukan, terutama dalam ini adalah utang pajak. Namun terdapat inkonsistensi atas hak mendahului pajak sebagai kreditor preferen sebagaimana telah diuji oleh Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013 yang diajukan oleh buruh atau karyawan dari suatu perusahaan yang dalam peraturan perundang-undangan juga diistilahkan sebagai kreditor preferen dalam permohonan uji materiil tersebut buruh keberatan karena tidak diutamakan dalam hal pelunasan utang dari upah dan hak-hak lainnya. Pertimbangan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013 telah menyatakan bahwa pembayaran upah pekerja atau buruh yang terhutang didahulukan atas semua jenis kreditor termasuk atas tagihan kreditor separatis, tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk Pemerintah. Sedangkan pembayaran hak-hak pekerja/buruh lainnya didahulukan atas semua tagihan termasuk tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah, kecuali tagihan dari kreditor separatis. Dalam pertimbangan hukum ini sehingga hak mendahului negara atas utang pajak tidak menjadi hak istimewa dalam pelunasan piutang pajak karena hak kreditor preferen dalam hal ini Buruh memiliki hak yang juga didahulukan atas pembayaran utang debitor pailit dan juga hak kreditor separatis sebagai pemegang agunan debitor pailit.

Melihat hasil Putusan MK Nomor 67/PUU-XI/2013 telah mengubah urutan pembayaran kreditor dalam kepailitan bergeser dari yang tadinya kreditor separatis kemudian preferen dan terakhir konkuren menjadi upah pekerja/buruh kemudian baru kreditor separatis, setelah itu preferen. Terhadap kreditor preferen putusan MK

pun mendahulukan pembayaran hak-hak pekerja/ buruh lainnya baru kemudian hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah. Sehingga dalam hal ini timbul gejala yang mengganggu aturan lain ini biasanya sifat dan permasalahannya lebih komplikatif sehingga oleh karenanya butuh aturan khusus untuk mengaturnya. Lebih lanjut dinyatakan pengaturan tersebut sebaiknya merupakan peraturan sederajat, yaitu UU dengan perubahan UU atau Perpu. Putusan MK Nomor 67/PUU-XI/2013 jelas melanggar tiga aturan lain yaitu norma kepailitan, hukum jaminan dan perpajakan.¹⁹

Maka dampak dari ketidakkonsistenan pengaturan dan praktik tentang hak mendahului negara sebagai kreditor preferen atas pelunasan piutang, akan timbul ketidakpastian hukum yang muncul karena baik dalam pasal 95 UU No. 13 Tahun 2003 Tentang Ketenagakerjaan sebagaimana hasil Putusan MK Nomor 67/PUU-XI/2013 ternyata tidak mengikuti aturan yang diatur dalam Pasal 21 UU KUP juncto Pasal 1134 KUH Perdata tentang hak mendahului negara atas pajak atas utang dan barang milik penanggung pajak, sehingga dalam hal ini pemerintah harus mengatur tentang hierarki hak mendahului baik kreditor preferen buruh serta pajak dan kreditor separatis mengenai siapa yang terlebih dahulu mendapatkan pelunasan piutang dari debitor pailit.

Sinkronisasi UU No. 36 Tahun 2008 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Dengan UU No. 37 Tahun 2004 Tentang PKPU Dan Kepailitan Atas Hak Mendahului Negara Atas Utang Pajak

Sinkronisasi hukum dapat diartikan suatu penyelarasan atau penyerasian dari berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan yang sudah berlaku dan yang sedang dalam rancangan peraturan yang akan diundangkan. Tujuan dari sinkronisasi hukum yakni untuk mewujudkan landasan pengaturan terhadap suatu bidang hukum tertentu yang memberikan jaminan suatu kepastian hukum yang seragam dan

¹⁹Luthi Febryka, (2019), *Implementasi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013 Terkait kedudukan Upah Pekerja dalam Kepailitan*, Jurnal Negara Hukum, Vol. 10, No. 2, November 2019, hlm. 159-162.

memadai dan tentunya berpengaruh bagi masyarakat untuk memperoleh keefektifan dan keefisienan dalam suatu peraturan perundang-undangan.²⁰

Pengaturan sinkronisasi hukum terkait dengan utang pajak yang menurut UU KUP memiliki hak mendahului atas barang-barang penanggung pajak yang dinyatakan pailit maka diperlukan sinkronisasi pengaturan hukum antara UU KUP dengan UUKPKPU untuk menjamin suatu kepastian hukum. Oleh karena itu, Bergeraknya hukum sebagai sarana di bidang hukum tertentu sudah sepenuhnya memerlukan pengaturan-pengaturan yang harmonis dan sinkron antara satu dengan yang sehingga tercapainya tujuan hukum yang ideal khususnya di bidang hukum pajak dan hukum kepailitan.²¹

Ketentuan berkaitan dengan hak mendahului Pajak sebagaimana yang diatur dalam Pasal 21 UU KUP, tidak seluruhnya sama dan mengikuti apa yang diatur di dalam UUKPKPU, hal ini sebagaimana ketentuan Pasal 60 UUKPKPU yang mengatur tentang diberikannya hak Kreditor Separatis untuk melakukan penjualan atas barang-barang milik penanggung pajak dan menyerahkan sisa hasil penjualan setelah dikurangi jumlah utang, bunga, dan biaya kepada kurator.

Berdasarkan pasal 60 UUKPKPU tersebut dengan tegas menyatakan hak kreditor separatis yang mempunyai hak mutlak dan istimewa untuk melakukan eksekusi dan penjualan atas barang-barang milik debitor, yang mana jika ada sisa hasil penjualan benda milik debitor pailit yang dieksekusi oleh Kreditor Separatis hasilnya akan diberikan Kurator yang kemudian diserahkan ke kreditor preferen (Pajak/buruh) dan kreditor konkuren. Maka berdasarkan hierarki hak mendahului atas utang debitor pailit, pengaturan hukum kepailitan telah menegaskan hak kreditor separatis lebih tinggi daripada kreditor Pajak sebagai kreditor preferen yang kewenangan dan haknya telah diatur di dalam Pasal 21 ayat (1) UU KUP.

Ketentuan yang diatur di dalam Pasal 60 UUKPKPU secara eksplisit tidak sinkron dengan apa yang diatur di dalam Pasal 21 ayat (1) UUKPKPU tentang pajak

²⁰Sayuna, Inche, Harmonisasi dan Sinkronisasi Hukum Surat Kuasa Membebaskan Hak Tanggungan (SKMHT) Ditinjau Dari Otentisitas Akta Menurut Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris, Tesis, Surakarta: Universitas Sebelas Maret, hlm. 17.

²¹Rocky Marbun, (2014), *Grand Designe Politik Hukum Pidana dan Sistem Hukum Pidana Indonesia Berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republi Indonesia 1945*, Padjajaran Jurnal Ilmu Hukum, Vol. 1, No. 3, April-Desember 2014, hlm. 574.

sebagai kreditor preferen mempunyai hak mendahului dalam hal melakukan eksekusi atau lelang barang-barang milik penanggung pajak, kewenangan untuk menjual barang milik penanggung tersebut seharusnya bukan diberikan ke kreditor separatis namun pajak setelah, penjualan atas barang milik debitor pailit sebagai wajib pajak untuk menggantikan biaya-biaya meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan dan biaya penagihan pajak.

Meskipun tidak diatur dalam ketentuan di dalam UUKPKPU, namun jika mengacu di dalam ketentuan UUKUP kewenangan pajak dalam menyita barang-barang penanggung pajak juga memiliki kekuatan hukum yang sah hal ini dapat dilakukan si wajib pajak diketahui oleh fiskus dalam keadaan terdapatnya tanda-tanda kepailitan, dan apabila akhirnya si wajib pajak dinyatakan pailit, maka Surat Paksa sebagai alat penagihan seketika dan sekaligus disampaikan kepada Kurator, Hakim Pengawas dan Balai Harta Peninggalan (BHP). Hal ini dimaksudkan agar para pihak mengetahui bahwa wajib pajak masih mempunyai utang pajak dan negara mempunyai hak untuk melakukan penyitaan apabila utang pajak tidak dibayar, sehingga dalam hal ini utang pajak mendapat prioritas didahulukan pembayarannya karena telah dikeluarkannya Surat Paksa.²²

Pengaturan yang diatur dalam UUKPKPU dengan UUKUP juga tidak sinkron terkait dengan kewajiban kurator untuk memberitahukan pajak terkait dengan dinyatakan wajib pajak sebagai debitor pailit. Ketentuan yang diatur dalam Pasal 21 ayat (3) UUKPKPU telah menjelaskan dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit maka kurator yang ditugasi untuk melakukan pemberesan dilarang membagikan harta wajib pailit kepada kreditor lain sebelum menggunakan harta tersebut untuk membayar utang pajak wajib pajak.

Makna penafsiran Pasal 21 ayat (3) UUKPKPU tersebut juga berkaitan dengan pemberitahuan dan izin kurator terhadap Pajak sebagai Kreditor Separatis untuk melakukan pengurusan dan pemberesan harta pailit, terlebih adanya kewajiban kurator untuk membayar utang pajak wajib pajak terlebih dahulu. Sedangkan di dalam ketentuan UUKPKPU kurator hanya menyampaikan dan mengumumkan melalui (2) surat kabar harian dan berita negara RI, salah satunya yang diatur dalam

²² Ruth Yohana Siburian, et.al, (2017), *Tanggung Jawab Kurator Terhadap Pemenuhan Hak Negara Atas Utang Pajak Perseroan Terbatas Pada Kepailitan*, Diponegoro Law Journal, Vol. 6, No. 1, April 2017, hlm. 15.

Pasal 15 ayat (4) UUKPKPU, yang seharusnya adanya pengaturan di dalam UUKPKPU kurator wajib untuk memberitahu terhadap Kantor Pajak atas hasil putusan pengadilan yang menyatakan debitor pailit. Maka dengan tidak adanya pemberitahuan terhadap Kantor Pajak akan berdampak dan berisiko terhadap Negara sebagai kreditor preferen dalam pemberian utang pajak.

Ketentuan lain yang diatur dalam UUKPKPU juga tidak diikuti dengan hak mendahului pajak sebagai kreditor preferen dalam hal perhitungan jangka waktu yang diatur pasal 113 UUKPKPU terkait dengan penetapan batas waktu yang ditetapkan 14 (empat belas hari) batas akhir verifikasi pajak untuk menentukan besarnya kewajiban pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Ketentuan ini menunjukkan kedudukan pajak sebagai kreditor yang diistimewakan sebagaimana amanat UU KUP tidak sinkron dengan UUKPKPU. Pasal 21 ayat (4) UU KUP mengatur batas waktu hak mendahului hilang setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun sejak 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, sedangkan ketentuan yang diatur di dalam Pasal 21 ayat (5) KUP dengan tegas menyatakan jangka waktu yang ditetapkan terkait batas waktu hak mendahului dalam hal Surat Paksa untuk membayar diberitahukan secara resmi maka perhitungan daluwarsa hak mendahului dihitung sejak pemberitahuan surat paksa.

Maka ketentuan yang diatur dalam Pasal 21 ayat (4) dan ayat (5) KUP seutuhnya adanya pengecualian terkait batas waktu pengajuan verifikasi atas utang pajak, hak mendahului yang diatur dalam UU KUP sudah menegaskan hak istimewa pajak sebagai kreditor preferen yang berarti terkait jangka waktu yang ditetapkan oleh Pengadilan Niaga, hakim pengawas ataupun kurator harus dikesampingkan atau pengecualian terhadap Pajak yang telah melekat hak istimewanya untuk mendapatkan pelunasan utang dari debitor pailit.

Berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut, secara jelas dan tegas antara UU KUP dan UUKPKPU belum memberikan kepastian hukum atas kewenangan pajak sebagai kreditor preferen yang memiliki hak mendahului atas pembayaran utang debitor pailit. untuk lebih rinci berkaitan dengan dasar hukum

dan ketentuan yang tidak sinkron dan harmonis antara UU KUP dan UUKPKPU dapat dilihat di dalam tabel di bawah ini:

UU KUP	UUKPKPU
<p>Pasal 21 ayat (1) UU KUP tentang eksekusi/perlelangan terhadap Pajak atas barang-barang penanggung pajak:</p> <p>“Kewenangan Hak Mendahulu tidak hanya pembayaran utang debitor pailit tetapi dalam hal pelelangan/eksekusi barang-barang penanggung pajak (debitor pailit).”</p>	<p>Pasal 55 ayat (1) dan Pasal 60 ayat (1) Kewenangan Kreditor Separatis didahulukan untuk melakukan eksekusi/perlelangan harta debitor pailit</p> <p>“Kewenangan hak istimewa diberikan oleh kreditor separatis untuk melakukan eksekusi seolah-olah tidak terjadi kepailitan. Sisa hasil penjualan diberikan kurator dan diserahkan ke kreditor lain termasuk Pajak.”</p> <p>Dalam proses kepailitan kewenangan hak kreditur preferen diutamakan dengan adanya Putusan MK No. 67/PUU-XI/2013. Sebagaimana Hakim Konstitusi dalam pertimbangan hukumnya, yaitu pembayaran upah pekerja atau buruh yang terhutang harus didahulukan atas semua jenis kreditur termasuk atas tagihan kreditur separatis, tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk Pemerintah. Sedangkan pembayaran hak-hak pekerja/buruh lainnya didahulukan atas semua tagihan termasuk tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah, kecuali tagihan dari kreditur separatis.</p>
<p>Pasal 21 ayat (3) UU KUP tentang pemberitahuan dan izin kurator dalam pengurusan dan pemberesan harta pailit:</p> <p>“Larangan bagi Kurator untuk melakukan pemberesan harta debitor penanggung pajak ke kreditor lain sebelum pajak menerima pembayaran utang debitor Pailit.”</p>	<p>Pasal 15 ayat (4) UUKPKPU tentang pengumuman putusan pernyataan pailit</p> <p>Pemberitahuan putusan pailit dilakukan melalui surat kabar harian dan berita negara RI sehingga tidak ada kewajiban bagi kurator untuk memberitahukan atau menkonfirmasi terhadap Pajak bahwa penanggung pajak dinyatakan pailit.</p>
<p>Pasal 21 ayat (4) dan ayat (5) tentang batas waktu hak mendahulu negara atas utang pajak:</p> <p>Hak mendahulu sebagai kreditor preferen berarti adalah hak istimewa yang khusus diberikan oleh Pajak sampai batas waktu yang ditentukan 5 (lima) sejak surat penagihan pajak, ketetapan banding, upaya hukum lain dan surat pajak. Sehingga tidak ada perhitungan batas waktu verifikasi pajak, sepanjang masa daluwarsa pajak terkait hak mendahulu pajak berakhir.</p>	<p>Pasal 113 UUKPKPU Tentang Batas Akhir Verifikasi Pajak:</p> <p>“Hakim Pengawas memberikan batas jangka waktu 14 (empat belas hari) terhitung sejak putusan pailit, termasuk verifikasi pajak. Jika tidak ada daftar tagihan yang diverifikasi oleh kurator terhadap pajak maka hak mendahulu pajak atas utang debitor pailit tidak berlaku lagi.”</p>

Praktiknya hak-hak kreditor preferen pajak tidak diutamakan dalam proses kepailitan, sehingga dampak dari ketidaksinkronan dan keharmonisan antara pengaturan hukum pajak yang diatur dalam UU KUP dan pengaturan hukum kepailitan yang diatur dalam UUKPKPU terkait pengaturan normatif terkait hak Negara sebagai kreditor Preferen yang memiliki hak mendahulu dari kreditor lain terhadap utang debitor pailit, sehingga dalam praktik beberapa putusan Pengadilan Niaga maupun putusan Mahkamah Agung RI juga terdapat inkonsistensi putusan, sehingga berdampak pada tidak adanya kepastian hukum atas kewenangan pajak sebagai kreditor Preferen dalam proses kepailitan.

Perkara Kasasi Mahkamah Agung Nomor 968 K/Pdt.Sus-Pailit/2019, antara Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Jakarta Kemayoran melawan Kurator PT. Soetera Kembang Raya dan Mohammad Irwan Sjukur, kasus ini diawali dengan tidak dimasukkannya seluruh utang pajak Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Jakarta Kemayoran dalam proses pailitnya PT. Soetera Kembang Raya yang dilakukan oleh Kurator pada saat daftar tagihan tetap untuk melakukan pemberesan harta pailit. Putusan Pengadilan Niaga dalam perkara dalam pertimbangan hukumnya menyatakan dalam Daftar Piutang Tetap PT. Soetera Kembang Raya dan Mohammad Irwan Sjukur (dalam pailit) yang tercantum dalam daftar hanya PT. Bank Negara Indonesia (Persero) Tbk, dan PT. BNI Multi Finance, tidak ada nama Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Jakarta Kemayoran sehingga atas piutang tersebut tidak ada kepentingan Pajak dalam daftar yang dicantumkan oleh Kurator.

Putusan Pengadilan Niaga menolak permohonan keberatan dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Jakarta Kemayoran, kemudian mengajukan upaya hukum kasasi dalam perkara Nomor 968 K/Pdt.Sus-Pailit/2019, majelis hakim telah memberikan pertimbangan hukum untuk menolak permohonan kasasi dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Jakarta Kemayoran dengan alasan yang sama dengan Putusan Pengadilan Niaga sebelumnya yang menyatakan keberatan terhadap tagihan tetap dan di dalam daftar tagihan tetap tidak tercantum Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Jakarta Kemayoran sehingga secara tidak langsung tidak ada kepentingan atas daftar tagihan tetap tersebut.

Berdasarkan perkara tersebut, Pengadilan Niaga dan Mahkamah Agung tidak menjelaskan kewenangan ataupun hak dari Kantor Pajak sebagai Kreditor Preferen

yang memiliki hak mendahului atas pembayaran utang pajak dari debitor pailit, namun hanya memperlakukan persoalan formal proses Kepailitan terkait pencantuman nama dalam daftar tagihan tetap. Sedangkan kurator dalam kasus tersebut lebih menitikberatkan pada utang kreditor separatis yang diutamakan dalam daftar tagihan tetap ketimbang utang pajak yang diminta oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Jakarta Kemayoran.

Perkara Nomor 143 K/Pdt. Sus-Pailit/2019 antara Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bandung Selatan melawan Kurator Ida Bagus dan PT Bukit Inn Resort, dalam permohonannya Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bandung Selatan meminta agar Kurator memasukkan seluruh nilai utang pajak dalam daftar tagihan tetap dan memerintahkan Kurator untuk mendahulukan dan mengutamakan pelunasan utang pajak terlebih dahulu ketimbang dengan kreditor-kreditor lainnya. Namun majelis hakim Pengadilan Niaga dalam Perkara Nomor 24/Pdt.Sus. Renvoi Prosedur/2016/PN.Niaga.Sby dan majelis hakim kasasi Mahkamah Agung RI Nomor 143 K/Pdt.Sus-Pailit/2019 yang memiliki pertimbangan hukum yang sama terkait dengan terlambatnya Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bandung dalam batas akhir pengajuan tagihan yang mana Kurator Ida Bagus dan PT Bukit Inn Resort telah terlambat dan melewati batas akhir pengajuan tagihan sebagaimana yang ditetapkan oleh hakim pengawas. Pengaturan berkaitan batas waktu ini yang jelas tidak sinkron antara Pasal 21 UU KUP dengan UUPKPU, hal ini mereduksi kewenangan hak mendahului pajak atas utang debitor pailit.

Perkara Nomor 72/PK/Pdts-Sus-Pailit/2015 antara Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Penanaman Modal melawan Kurator PT Yinchenindo Mining Industry (Dalam Pailit) ternyata memberikan pertimbangan hukum yang berbeda terkait dengan Utang Pajak sebagai Kreditor Preferen. Dalam pertimbangan hukumnya Majelis Hakim peninjauan Kembali menyatakan atas hasil pemberesan harta pailit tidak mencukupi untuk membayar semua utang debitor maka pembagian dilakukan sesuai dengan azas keadilan dan keseimbangan, sementara itu Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Penanaman Modal sudah mendapatkan hasil yang jauh lebih besar yaitu sebesar 62,5 % dari hasil pemberesan harta pailit, sisanya dibagikan kepada kreditor lain secara berkeadilan.

Pertimbangan Majelis Hakim Peninjauan Kembali dapat dijadikan alasan ketika harta debitor pailit tidak mencukupi maka pembagian harta pailit dibagikan secara merata dan berkeadilan, sementara itu Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang sudah mendapatkan setengah dari hasil utang pajak tidak dapat mengambil hak sepenuhnya majelis hakim mengedepankan asas hukum dalam kepailitan yakni keadilan dan keseimbangan dalam pembagian utang debitor pailit.

Berdasarkan beberapa perkara kepailitan yang masih terjadi inkonsistensi dalam memutuskan perkara kepailitan, sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum atas utang pajak sebagai kreditor preferen, untuk itu perlu dilakukan sinkronisasi pengaturan tentang utang pajak sebagai kreditor preferen, yang diatur dalam ketentuan khusus pengaturan hukum kepailitan, yang menyatakan sebagai berikut:

- a. Pajak sebagai kreditor preferen hanya terikat waktu masa daluwarsa yang tercantum
5 (lima) tahun sejak dibuatnya surat tagihan pajak, atau surat keberatan pajak, putusan pajak, dan surat paksa. Berkaitan dengan jangka waktu daftar verifikasi pajak dalam pengaturan UUKPKPU dikesampingkan terhadap pajak yang mendapatkan hak istimewa secara khusus dalam peraturan perundang-undangan pajak.
- b. Pajak sebagai kreditor preferen dalam hal telah melakukan penjualan harta debitor pailit namun utang debitor pailit tidak mencukupi untuk melunasi segala utang-utang kreditor, pembagian harta pailit tidak sepenuhnya milik kreditor pajak, sisa hasil penjualan wajib dibagikan kepada kreditor lainnya secara seimbang dan adil sebagaimana asas hukum kepailitan.

Berdasarkan perkara di Pengadilan yang tidak menggunakan ketentuan diatur dalam Pasal 21 UUKUP tentang hak istimewa pajak dalam proses kepailitan, untuk itu perlu adanya sinkronisasi ketentuan yang diatur dalam pengaturan hukum pajak agar disesuaikan dengan apa yang diatur dalam pengaturan hukum kepailitan sehingga terhindar dari ketidakpastian hukum atas utang pajak.

PENUTUP

Kesimpulan

1. Hak mendahului negara sebagai kreditor preferen atas utang pajak debitor pailit diutamakan terlebih dahulu daripada kreditor separatis, buruh atau karyawan sebagaimana amanat dalam pengaturan hukum pajak dan hukum perdata, sehingga dalam hal ini Kurator wajib memberikan pelunasan hak terlebih dahulu terhadap pajak berupa utang meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak. Namun praktiknya hak mendahului atas pelunasan utang debitor didahulukan untuk kreditor separatis dan buruh yang juga sebagai kreditor Preferen.
2. Proses kewenangan eksekusi terhadap utang debitor pailit, tentang pemberitahuan dan izin kurator terhadap Pajak ketika debitor dinyatakan pailit, dan permasalahan terkait batas waktu verifikasi utang pajak, yang semestinya Pajak sebagai Kreditor yang diistimewakan dan diutamakan terlebih dahulu hak-haknya daripada kreditor lainnya, maka segala aturan yang membatasi hak dan ruang gerak Pajak sebagai Kreditor Preferen harus dikesampingkan dalam pengaturan hukum kepailitan.

Saran

1. Perlu adanya pengaturan khusus yang mengatur status kreditor preferen Pajak terkait hierarki kreditor lainnya yang juga sama-sama memiliki hak mendahului seperti Buruh atau Karyawan dan juga Kreditor Separatis.
2. Perlu adanya sinkronisasi ketentuan yang diatur dalam pengaturan hukum pajak agar disesuaikan dengan apa yang diatur dalam pengaturan hukum kepailitan sehingga terhindar dari ketidakpastian hukum atas utang pajak yang memiliki hak istimewa.

DAFTAR PUSTAKA**Buku**

Suandy, Erly. 2011. *Perencanaan Pajak*. Jakarta: Salemba.

Shubhan, Hadi. 2008. *Hukum Kepailitan: Prinsip, Norma, dan Praktik di Pengadilan*. Jakarta: Kencana.

Mardismo. 2011. *Perpajakan Edisi Revisi*. Yogyakarta: Andi.

Fuady, Munir. 2017. *Hukum Kepailitan dalam Teori & Praktek*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.

Suparnyo. 2012. *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*, Semarang, Pustaka Magister.

Sjahdeini, Sutan Remy. 2016. *Sejarah, Asas dan Teori Hukum Kepailitan*. Jakarta: Kencana.

Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton. 2013. *Hukum Pajak (Teori, Analisis dan Perkembangannya)*. Jakarta: Salemba.

Peraturan Perundang-Undangan

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 Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

Putusan Pengadilan

Putusan Kasasi Mahkamah Agung Nomor 968 K/Pdt.Sus-Pailit/2019.

Putusan Kasasi Mahkamah Agung Nomor 143 K/Pdt.Sus-Pailit/2019.

Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor Nomor 070 PK/PDT.SUS/2009.

Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 72/PK/Pdts-Sus-Pailit/2015.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013.

Jurnal dan Publikasi Lainnya

- Sulasytyawati, Dwi. 2014. *Hukum Pajak Dan Implementasinya Bagi Kesejahteraan Rakyat*. Salam: Jurnal Sosial dan Budaya. Vol. 1., No. 1. Juli.
- Kapoyos, Nelson. 2017. *Konsep Pembuktian Sederhana Dalam Perkara Kepailitan Kajian Putusan Nomor 125 PK/PDT.SUS-PAILIT/2015*. Jurnal Yudisial. Vol. 10. No. 3. Desember 2017.
- Febryka, Luthi. 2019. *Implementasi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013 Terkait kedudukan Upah Pekerja dalam Kepailitan*. Jurnal Negara Hukum. Vol. 10. No. 2. November 2019.
- Najib, Muh dan Kartika, Elsi, Sari. 2019. *Kepastian Hukum Hak Mendahului Negara Dalam Memperoleh Pelunasan Utang Pajak Dari Debitur Pailit*. Seminar Nasional Cendekiawan Ke 5 Tahun 2019. Buku 2: "Sosial dan Humaniora". September 2019.
- Redjeki, Slamet, Sri. 2016. *Perlindungan Hukum Dan Kedudukan Kreditor Separatis Dalam Hal Terjadi Kepailitan Terhadap Debitor*. Jurnal Lex Jurnalica. Vol. 13. No. 2. Agustus 2016.
- Marbun, Rocky. 2014. *Grand Designe Politik Hukum Pidana dan Sistem Hukum Pidana Indonesia Berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republi Indonesia 1945*. Padjajaran Jurnal Ilmu Hukum. Vol. 1. No. 3. April-Desember 2014.
- Siburian, Ruth Yohana, et.al, 2017. *Tanggung Jawab Kurator Terhadap Pemenuhan Hak Negara Atas Utang Pajak Perseroan Terbatas Pada Kepailitan*. Diponegoro Law Journal. Vol. 6. No. 1. April 2017.
- Kemala, Sari Putri. 2018. *Tinjauan Yuridis Mengenai Penerapan Hak Mendahului (Preferen), Dalam Penagihan Utang Pajak Pada Kasus Kepailitan, (Studi Kasus Putusan Mahkamah Agung Nomor 168 PK/Pdt. Sus/2012)*. Jurnal Ius Civile: Refleksi Penegakan Hukum dan Keadilan. Vol. 2. No.1 April.
- Sayuna, Inche. *Harmonisasi dan Sinkronisasi Hukum Surat Kuasa Membebaskan Hak Tanggungan (SKMHT) Ditinjau Dari Otentisitas Akta Menurut Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang- Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris*, Tesis. Surakarta: Universitas Sebelas Maret.
- Sularto. 2012. *Perlindungan Hukum Kreditor Separatis Dalam Kepailitan*. Jurnal Mimbar Hukum. Vol. 24. No. 2. Juni 2012.
- Setiady, Tri. 2015. *Implikasi Utang Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2008 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Terhadap Wajib Pajak*. Vol. 9. No. 2. April-Juni 2015.

- Udin Silalahi dan Claudia, 2020, *Kedudukan Kreditor Separatis Atas Hak Jaminan Dalam Proses Kepailitan*, Jurnal Masalah-Masalah Hukum, Vol. 49, No. 1, Januari 2020.
- Usman, Rachmadi. 2016. *Kepailitan Terhadap Bank Berdasarkan Asas Keseimbangan Sebagai Perwujudan Perlindungan Kepentingan Nasabah Penyimpan*. Badamai Law Journal. Vol. 1. No. 1. Maret 2016.
- Yati Nurhayati, Ifrani, & M. Yasir Said, (2021), *Metodologi Normatif dan Empiris Dalam Perspektif Ilmu Hukum*, *Jurnal Penegakan Hukum Indonesia*, Vol. 2, No.1, Tahun 2021.
- Yahya, Alvin. 2014. *Disharmonisasi Hukum Kedudukan Kreditor Pemegang Jaminanan Utang Dengan Hak Preferen*. Jurnal Repertorium. Vol. 1. No. 1. Desember 2014.