

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Dalam mendirikan sebuah perusahaan, baik berbadan hukum maupun yang tidak berbadan hukum, mempunyai tujuan utama yang sama, yaitu memaksimalkan penghasilan atas laba tetapi tidak dapat dipungkiri bahwa tidak semua perusahaan yang didirikan akan mencapai keberlangsungan usaha atau *sustainability*. Salah satu perusahaan yang berbadan hukum, yaitu Perseroan Terbatas (*Naamloze Vennootschap/PT*). PT yaitu perusahaan berbentuk badan hukum dan menjalankan usaha dapat melakukan perjanjian utang piutang. Utang perusahaan terdiri atas utang dagang, utang bank, dan juga salah satunya berupa utang pajak.

Pasal 1 angka (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (selanjutnya disebut sebagai UU No.40/2007) menerangkan bahwa organ dari PT, yaitu Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS), Direksi, dan Dewan Komisaris. Pengertian direksi diatur dalam Pasal 1 angka (5) UU No.40/2007, yaitu sebagai berikut:

“Organ Perseroan yang mempunyai wewenang dan mempunyai tanggung jawab penuh atas pengurusan Perseroan untuk kepentingan Perseroan, sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan serta mewakili Perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar.”

PT sebagai badan hukum juga menjadi wajib pajak di mana terdapat pihak yang harus menjadi penanggung pajak. Direksi selaku organ dari perusahaan secara langsung dianggap sebagai penanggung pajak saat PT telah didaftarkan di Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia

(Kemenkumham), karena direksi mempunyai wewenang dan tanggung jawab penuh atas pengurusan PT sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka (28) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU No.28/2007), yaitu orang pribadi atau badan yang mempunyai tanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan pemenuhan kewajiban wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dijelaskan juga pada Pasal 1 angka (2) UU No.28/2007, wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pada dasarnya, utang pajak yang ditanggung oleh wajib pajak disebabkan beberapa hal, yaitu dari hasil pemeriksaan pajak, keterlambatan pembayaran pajak, kesalahan perhitungan pajak, dan sanksi administrasi pajak. Di dalam Pasal 18 UU No.28/2007 disebutkan bahwa yang menjadi dasar penagihan pajak, yaitu surat tagihan pajak (STP), surat ketetapan pajak kurang bayar (SKPKB), surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan (SKPKBT), surat keputusan pembetulan, surat keputusan keberatan, putusan banding, dan putusan peninjauan kembali yang menyebabkan jumlah pajak masih harus dibayar bertambah.

Direksi yang sebagai penanggung pajak mempunyai tanggung jawab atas sisa pajak yang terutang oleh perusahaan, yang mana bertentangan dengan teori *limited liability*. Menurut Hans Kelsen, teori *limited liability*

muncul dari adanya konsep badan hukum tidak hanya mengikat pada pemegang saham tetapi juga pada pengurus perseoran, yaitu direksi dan komisaris. Dengan adanya *limited liability*, pemegang saham maupun direksi dan komisaris harus sepenuhnya jeli dalam membedakan mana tindakan sebagai organ perseroan dan mana tindakannya sebagai perorangan.¹ Perusahaan yang telah dinyatakan pailit, jika atas harta tidak dapat sepenuhnya melunasi utang pajak, maka fiskus dapat melakukan pembebanan utang pajak yang tersisa kepada orang pribadi. Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (1) dan (2) UU No.28/2007 bahwa dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan, wajib pajak dapat diwakili oleh salah satunya, berupa badan oleh pengurus di mana wakil tersebut mempunyai tanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang. Ini bertentangan dengan teori *limited liability* yang berlaku pada Pasal 104 UU No.40/2007 yang mengatur bahwa kedudukan sebagai direksi tidak mempunyai tanggung jawab atas kepailitan dari PT yang bukan dikarenakan kesalahan atau kelalaian pengurus atau direksi.

Dengan demikian nampak adanya pertentangan antara Pasal 32 ayat (1) dan (2) UU No.28/2007 dengan Pasal 104 UU No.40/2007, yaitu dalam segi hukum perpajakan, tidak ada batasan pertanggungjawaban terhadap utang pajak bahkan bisa ditanggung kepada orang pribadi selaku penanggung pajak atas utang yang tidak sanggup bayar oleh PT sedangkan dalam hukum perusahaan, terdapat batasan tanggung jawab yang diberikan kepada direksi selaku organ dari PT bahwa jika bukan atas kesalahan dan/atau kelalaian dari

¹ Hans Kelsen, *General Theory of Law and State Tp: Trans Wedberg, (1945)*, h. 92

direksi, maka tidak dapat dipertanggungjawabkan kepada direksi sehingga terdapat batasan tanggungjawabnya.

Selain teori *limited liability*, PT juga memiliki prinsip *separate legal entity* di mana prinsip itu menekankan badan hukum mempunyai identitas yang terpisah dari pemegang saham atau pengurus sebagai subjek hukum yang bersifat mandiri bahwa kerugian dari PT tidak bisa dilibatkan kepada pengurus karena merupakan entitas yang berbeda sehingga bertentangan dengan prinsip yang dimiliki PT, yaitu *separate legal entity* dan *limited liability*. Prinsip tersebut menekankan bahwa adanya pemisahan legalitas antara orang pribadi dengan badan sehingga tidak dapat digabungkan dan PT mempunyai keterbatasan atas utang yang dipikul bahwa jika bukan kesalahan dan/atau kelalaian direksi, maka tidak dapat dipertanggungjawabkan oleh direksi.

Salah satu kasus yang terjadi di mana direktur selaku penanggung pajak wajib bertanggung jawab terhadap utang pajak yang tidak terbayarkan atau tidak dapat dilunasi sepenuhnya oleh PT yang dinyatakan pailit, yaitu kasus PT.Putra Mapan Sentosa (PT.PMS). Awal mula kasus ini adalah ketika PT.PMS dinyatakan pailit oleh Pengadilan Niaga dan kemudian terdapat utang pajak yang belum dilunasi sehingga mengalami kepailitan. Kepailitan dari PT.PMS dikarenakan adanya surat setoran pajak (SSP) fiktif yang dilakukan oleh oknum pegawai konsultan pajak sehingga mengalami penurunan kredibilitas perusahaan yang berujung pada ketidakmampuan pembayaran utang kepada kreditur sehingga salah satu kreditur melakukan pengajuan permohonan pailit terhadap PT.PMS kepada Pengadilan Negeri

dengan Putusan No.39/Pailit/2012/PN.Niaga.Sby.

Direksi dari PT.PMS sebagai penanggung pajak dikarenakan merupakan organ dari PT maka atas utang pajak yang tidak terbayarkan oleh PT.PMS dikarenakan pailit, dilakukan penagihan dari Kantor Pelayanan Pajak kepada direksi sebagai orang pribadi. Dalam hal ini walaupun dibuktikan bahwa bukan dikarenakan kelalaian atau kesalahan direksi, terhadap utang pajak tetap dibebankan kepada direksi PT.PMS di mana fiskus menerbitkan perintah pencekalan untuk keluar negeri dan terancam dilakukan penahanan.

Selain kasus PT.PMS, juga terdapat kasus lain di mana direktur selaku penanggung pajak menanggung utang pajak sampai kepada harta kekayaan pribadi pada saat perusahaan dinyatakan pailit, yaitu kasus PT.United Coal Indonesia (PT.UCI) yang mana pada tahun 2014 dinyatakan pailit berdasarkan Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Nomor 32/Pdt.Sus.Pailit/2014.

PT.UCI mengajukan permohonan pailit pada tanggal 5 Oktober 2014 dan kemudian dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Besar Satu Jakarta Selatan melakukan penagihan kepada orang pribadi, yaitu direksi dari PT.UCI pada tanggal 27 Mei 2019. Pada saat PT.UCI mengalami kepalitan pada tanggal 5 Oktober 2014, pihak KPP telah melakukan penagihan dengan nilai pajak sebesar Rp 43.334.542.465 dengan status hukum bahwa atas penetapan dari hakim pengawas, tagihan kantor pajak dibayar pelunasan sebesar Rp 2.549.161.883 yang kemudian menjadi Rp 2.677.919.334 dengan adanya tambahan atas bunga bank sebesar Rp 128.757.451. Ternyata setelah

dinyatakan pailit, nilai utang pajak meningkat di mana di tahun 2019, utang pajak yang tidak dapat terbayarkan oleh PT.UCI ditagihkan kepada direksi dari yang sebelumnya tersisa Rp 40.656.623.131 menjadi sebesar Rp 193.625.721.483. Dikarenakan utang pajak tidak dibayarkan oleh direksi, maka dilakukan pemblokiran rekening pribadi milik direksi. KPP dapat melakukan penagihan kepada direksi karena dianggap sebagai penanggung pajak.

Pembagian harta kepailitan kepada kreditur oleh PT.UCI, terkumpul jumlah harta sebesar Rp 30.987.247.383 dengan perbandingan bahwa utang pajak sebesar Rp 43.334.542.465 sehingga dari hal tersebut tidak dapat dibayarkan sepenuhnya dan mengingat bahwa PT.UCI mempunyai utang kepada kreditur separatis sebesar Rp 280.637.628.291. Walaupun dalam hukum perpajakan berlaku bahwa negara mempunyai hak mendahului atas segala utang sesuai pada Pasal 21 UU No.28 Tahun 2007, tetapi dibatasi oleh asas keadilan dalam hukum kepailitan. Kurator melakukan pembagian harta pailit dengan melakukan pembayaran kepada KPP sebesar Rp 2.549.161.883 (atau sebesar 5,88% dari keseluruhan tagihan utang pajak) dan dibayarkan kepada PT Bank Mandiri (Persero) Tbk selaku kreditur separatis sebesar Rp 14.000.000.000 (sebesar 4,99% dari tagihan utang).

Pembayaran tersebut tidak disetujui oleh KPP, yang kemudian mengajukan permohonan kasasi dengan Putusan No.557 K/Pdt.Sus-Pailit/2018 dengan permohonan agar kurator PT.UCI dapat mendahulukan pelunasan utang pajak sebesar Rp 43.334.542.465 terlebih dahulu sebelum melakukan pembayaran kepada kreditur lainnya sesuai hukum perpajakan

yang berlaku. Terhadap permohonan kasasi tersebut, Mahkamah Agung berpendapat bahwa pembagian harta kepailitan oleh kurator telah sesuai dengan asas keadilan yang dijadikan dasar dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (selanjutnya disebut UU No.37/2004) di mana berbunyi memberikan rasa keadilan bagi para pihak yang berkepentingan untuk melakukan pencegahan atas terjadinya kesewenang-wenangan pihak penagih yang mempunyai usaha pembayaran atas tagihan masing-masing terhadap debitur dengan tidak mempedulikan kreditur lainnya. Oleh karena itu, Mahkamah Agung menolak permohonan dari pemohon, yaitu KPP untuk mendahului pembayaran utang pajak kepada negara karena adanya asas keadilan pada kepailitan dan berlakunya *lex specialis*.

Penambahan utang pajak yang meningkat signifikan dikarenakan KPP melakukan penerbitan surat ketetapan pajak dan surat tagihan pajak tambahan setelah PT.UCI dinyatakan pailit dikarenakan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) PT.UCI belum dilakukan penghapusan sehingga KPP dapat melakukan penagihan pajak tambahan walaupun PT sudah dinyatakan pailit. Utang pajak PT.UCI yang terdaftar di kurator pada saat pengumuman kepailitan hanya sebesar Rp 43.334.54.465 dengan dasar hukum bahwa sesuai dengan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut UU No.7/2021) yang menyatakan bahwa Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan penerbitan SKPKB dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau

tahun pajak setelah dilakukan tindakan pemeriksaan.

KPP dapat melakukan penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP) sebagai alat penagihan utang pajak kepada wajib pajak dengan batasan maksimal lima tahun kebelakang. Hal ini sangat merugikan penanggung pajak dari PT.UCI, yaitu direksi PT.UCI dikarenakan atas keseluruhan utang pajak yang tidak dapat dibayarkan, ditagihkan kepada direksi PT.UCI. Utang pajak yang telah didaftarkan kepada kurator yang tidak terbayarkan dan atas tagihan pajak tambahan yang terbit setelah PT dinyatakan pailit, yaitu dari tahun 2016 hingga 2018 ditagihkan kepada direksi. Utang pajak yang dapat ditagihkan kepada PT seharusnya pada saat didaftarkan kepada kurator, yaitu Rp 43.334.542.465 sehingga tidak dapat dilakukan penagihan utang pajak tambahan lagi di tahun-tahun selanjutnya kecuali denda bunga atas keterlambatan pembayaran Rp 43.334.542.465 tersebut.

Pada praktiknya, KPP dapat melakukan penagihan pajak melalui SKPKB dan STP diterbitkan setelah PT dinyatakan pailit di mana PT.UCI pailit pada tahun 2015 sedangkan SKPKB dan STP terbit pada 2016 hingga 2018 atas tahun pajak maksimal 5 tahun kebelakang sehingga utang pajak menjadi sebesar Rp 193.625.721.483. Hal tersebut bertentangan dengan teori *limited liability* di mana seharusnya jika bukan kelalaian dan/atau kesalahan dari direksi, maka tidak dapat ditanggungkan oleh direksi atas utang pajak tersebut.

Hal yang dialami oleh direktur PT.PMS dan PT.UCI selaku penanggung pajak bertentangan dengan Pasal 104 UU No.40/2007 di mana apabila bukan kesalahan dan/atau kelalaian yang dilakukan oleh direksi maka

direksi tidak bertanggung jawab atas kerugian yang dialami oleh PT. Apa yang diatur dalam Pasal 104 UU No.40/2007 yang dapat memberikan perlindungan hukum terhadap direksi bertentangan dengan apa yang diatur dalam Pasal 32 UU No.28/2007 di mana direksi yang bertindak selaku penanggung pajak diwajibkan untuk menanggung utang pajak tanpa melihat pada ada atau tidaknya kelalaian dan/atau kesalahan yang dilakukan oleh direksi.

Berdasarkan Pasal 21 ayat (1) UU No.28/2007, negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang milik penanggung pajak. Kemudian ditegaskan lebih lanjut pada Pasal 21 ayat (3a) UU No.28/2007 bahwa:

“Dalam hal Wajib pajak telah dinyatakan pailit, bubar, atau dilikuidasi maka kurator, likuidator, atau orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan dilarang untuk melakukan pembagian harta Wajib pajak dalam pailit, pembubaran atau likuidasi kepada pemegang saham atau kreditor lainnya sebelum menggunakan harta tersebut untuk melakukan pembayaran utang pajak Wajib pajak tersebut.”

Dengan adanya persoalan hukum di mana direktur selaku penanggung pajak menanggung sisa utang pajak yang besar pada saat perusahaan dinyatakan pailit, maka PT.UCI mengajukan *judicial review* terhadap UU No.28/2007 dengan tujuan bahwa dapat melakukan pemisahan antara PT yang menjalankan operasional secara normal dengan PT yang dinyatakan pailit. *Judicial review* diajukan terhadap Pasal 2 ayat (6) dan Pasal 32 ayat (2) UU No.28/2007 dengan salah satu tujuannya adalah agar PT yang dinyatakan pailit di Pengadilan Niaga dapat secara otomatis dianggap telah melakukan penghapusan NPWP sehingga secara subjektif dan objektif tidak memenuhi persyaratan memperoleh NPWP.

Dalam Pasal 2 ayat (6) UU No.28/2007 mengatur bahwa penghapusan NPWP dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) apabila (a) dilakukan pengajuan permohonan penghapusan NPWP oleh wajib pajak dan/atau ahli baris apabila wajib pajak sudah tidak memenuhi persyaratan subjektif dan/atau objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, (b) Wajib pajak badan dilikuidasi karena penghentian atau penggabungan usaha, (c) Wajib pajak bentuk usaha tetap menghentikan kegiatan usahanya di Indonesia, (d) dianggap perlu oleh Dirjen Pajak untuk menghapuskan NPWP dari wajib pajak yang sudah tidak memenuhi persyaratan subjektif dan/atau objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam melakukan penghapusan NPWP, Dirjen Pajak setelah melakukan pemeriksaan harus memberikan keputusan atas permohonan penghapusan NPWP dalam jangka waktu 6 bulan untuk wajib pajak orang pribadi atau 12 bulan untuk wajib pajak badan, sejak tanggal permohonan diterima secara lengkap. Dengan demikian, tidak diatur bahwa perusahaan yang dinyatakan pailit secara otomatis dapat melakukan penghapusan NPWP sehingga KPP masih bisa melakukan penagihan pajak tambahan kepada wajib pajak jika belum melakukan penghapusan NPWP.

Dengan demikian tidak dapat dilakukan penagihan atas utang pajak lagi agar selaras dengan berlakunya UU No.40/2007 di mana jika terbukti bahwa bukan karena kesalahan atau kelalaian dari direksi maka utang atau kerugian lain tidak dapat dibebankan kepada direksi. Mahkamah Konstitusi menolak permohonan dari direksi dengan pertimbangan bahwa dalam Pasal 32 ayat (2)

UU No.28/2007 bersifat *lex specialis derogate legi generali*, yaitu penerapan asas hukum bersifat khusus mengenyampingkan hukum yang bersifat umum, yang berarti juga mengesampingkan teori *limited liability* yang berlaku dalam UU No.40/2007. Berdasarkan uraian tersebut di atas mengenai permasalahan direksi selaku penanggung pajak yang menanggung sisa utang pajak ketika perusahaan dinyatakan pailit maka penulis melakukan penelitian dengan judul **“PERTANGGUNGJAWABAN DIREKSI SELAKU PENANGGUNG PAJAK PADA PERUSAHAAN YANG DINYATAKAN PAILIT (ANALISIS PUTUSAN MAHKAMAH KONSTITUSI NOMOR 41/PUU-XVIII/2020)”**

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah tersebut di atas, maka permasalahan hukum yang dibahas dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana pertanggungjawaban direksi selaku penanggung pajak pada perusahaan yang dinyatakan pailit?
2. Bagaimana perlindungan hukum terhadap direksi selaku penanggung pajak atas kenaikan utang pajak dari perusahaan yang dinyatakan pailit?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan dilakukan penelitian yang dipaparkan, yaitu:

1. Melakukan penyelesaian dan pemecahan persoalan atau sengketa hukum mengenai pertanggungjawaban direksi selaku penanggung pajak pada perusahaan yang dinyatakan pailit dan perlindungan

hukum terhadap direksi selaku penanggung pajak atas kenaikan utang pajak dari perusahaan yang dinyatakan pailit.

2. Melakukan pengembangan ilmu hukum kedepan mengenai pertanggungjawaban direksi selaku penanggung pajak pada perusahaan yang dinyatakan pailit dan perlindungan hukum terhadap direksi selaku penanggung pajak atas kenaikan utang pajak dari perusahaan yang dinyatakan pailit.

1.4 Manfaat Penelitian

1.4.1 Manfaat Teoritis

Manfaat teoritis yang diperoleh, yaitu mengembangkan wawasan dan pengetahuan akademisi di bidang perpajakan mengenai pertanggungjawaban direksi selaku penanggung pajak pada perusahaan yang dinyatakan pailit dan perlindungan hukum terhadap direksi selaku penanggung pajak atas kenaikan utang pajak dari perusahaan yang dinyatakan pailit.

1.4.2 Manfaat Praktis

Manfaat praktis yang diperoleh, yaitu menambah wawasan bagi direksi selaku penanggung pajak, konsultan pajak, fiskus, dan pihak terkait mengenai pertanggungjawaban direksi selaku penanggung pajak pada perusahaan yang dinyatakan pailit dan perlindungan hukum terhadap direksi selaku penanggung pajak atas kenaikan utang pajak dari perusahaan yang dinyatakan pailit.

1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan yang digunakan dalam penelitian ini saling berhubungan dan melengkapi satu dengan lain dimulai dari Bab I hingga Bab

V. Pertanggungjawaban sistematika memberikan gambaran umum dan bentuk penulisan secara abstrak dan setiap isi bab bermanfaat dalam mempermudah dalam membaca dan melakukan pembahasan, yang dapat diuraikan sebagai berikut:

BAB I: PENDAHULUAN

Bab I merupakan pendahuluan, yang diawali dengan latar belakang masalah, kemudian rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan.

BAB II: TINJAUAN PUSTAKA

Bab II berupa tinjauan pustaka terdiri atas teori hukum dan konsep hukum. Teori hukum yang digunakan dalam penelitian ini, yaitu teori keadilan, teori *limited liability*, dan teori perlindungan hukum. Konsep hukum yang digunakan, yaitu PT, organ perseroan, kepailitan, pajak, wajib pajak, utang pajak, surat tagihan pajak, dan penanggung pajak.

BAB III: METODE PENELITIAN

Bab III membahas mengenai metode penelitian yang terdiri atas jenis penelitian, jenis data, cara perolehan data, jenis pendekatan, dan analisa data.

BAB IV: HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS

Bab IV terdiri atas tiga sub bab, yaitu pertama berupa kumpulan hasil penelitian tentang penelitian yang pernah diteliti sebelumnya yang bersumber dari jurnal, tesis, dan disertasi dengan mempertimbangkan persamaan dan perbedaan dari penelitian ini. Kedua, analisis terhadap rumusan masalah pertama, yaitu tanggung jawab direksi selaku penanggung pajak pada perusahaan yang dinyatakan pailit. Ketiga, analisis terhadap rumusan

masalah kedua, yaitu perlindungan hukum terhadap direksi selaku penanggung pajak atas kenaikan utang pajak dari perusahaan yang dinyatakan pailit.

BAB V: PENUTUP

Bab V merupakan bab terakhir dan bab penutup dari penelitian, yang terdiri dari dua sub bab, yaitu kesimpulan dan saran. Sub bab kesimpulan berisi ringkasan dan inti dari jawaban atas rumusan masalah yang diangkat dengan analisa menggunakan teori dan konsep yang sesuai sedangkan sub bab kedua berupa saran, yaitu saran dari Penulis untuk pihak yang terkait atas konstruksi hukum kedepannya.

