

**KEDUDUKAN HUKUM KREDITOR PREFEREN
PEMEGANG HAK TAGIH NEGARA ATAS PAJAK
DALAM KEPAILITAN PASCA PUTUSAN
MK No. 67/PUU-XI/2013.**

SKRIPSI

**Diajukan Guna Memenuhi Salah Satu Syarat Untuk
Memperoleh Gelar Sarjana Hukum Program Studi
Ilmu Hukum**

Oleh :

M. SUTAN ARFAIZ RITONGA
NPM. 1306200642



**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA
MEDAN
2017**

ABSTRAK

KEDUDUKAN HUKUM KREDITOR PREFEREN PEMEGANG HAK TAGIH NEGARA ATAS PAJAK DALAM KEPAILITAN PASCA PUTUSAN MK NO. 67/PUU-XI/2013.

**M. SUTAN ARFAIZ RITONGA
1306200642**

Pasca lahirnya Putusan Mahkamah Konstitusi dalam Perkara Pengujian Undang-Undang dengan Nomor 67/PUU-XI/2013, secara tidak langsung berdampak terhadap Kedudukan Hak Tagih Atas Pajak sebagai Kreditor Preferen terkait dengan Pelunasan utang-utang Debitor Pailit. Statement dalam Amar Putusan secara tidak langsung menyatakan bahwa Kedudukan Kreditor Separatis lebih tinggi dibandingkan dengan Tagihan hak Negara, sehingga inilah pokok permasalahan yang Peneliti angkat. Tujuan penelitian ini adalah agar mengetahui kedudukan Hak Tagih Atas Pajak sebagai kreditor Preferen dalam Kepailitan terkait dengan pelunasan utang debitor.

Penelitian yang dilakukan adalah penelitian hukum yuridis normatif dengan sifat penelitian deskriptif analisis. Penelitian ini menggunakan data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, serta bahan hukum tersier.

Berdasarkan hasil penelitian dipahami bahwa Pasal 1134 KUHPerduta dan Pasal 21 ayat (1) Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 sudah jelas meyakinkan bahwa Hak Tagih Atas Pajak sebagai salah satu kreditor preferen mendapatkan kedudukan yang lebih tinggi terhadap kreditor separatis, selain itu juga terdapat satu aturan pun yang menetapkan Kreditor Separatis dapat lebih didahulukan haknya dibandingkan Hak Tagih Atas Pajak dalam Kepailitan termasuk dalam ketentuan Pasal 21 ayat (3) Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 juga tidak terdapat poin demikian. Dalam amar Putusan MK No. 67/PUU-XI/2013 menyatakan bahwa kedudukan hak upah buruh lebih tinggi daripada seluruh kreditor lainnya, termasuk kreditor separatis. Tentunya jika upah hak buruh lebih tinggi kedudukannya dibandingkan kreditor separatis, hak tagih atas pajak jugalah demikian, karena baik Hak Upah Buruh maupun Hak Tagih Atas Pajak dalam Kepailitan sama-sama merupakan bentuk pengecualian atas dasar undang-undang untuk mendapatkan kedudukan yang lebih tinggi dari Kreditor Separatis sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 1134 KUHPerduta, apalagi ternyata Hak Tagih atas pajak juga merupakan bagian biaya kepailitan sehingga merupakan hak yang sangat khusus untuk didahulukan, terlebih pajak pada hakikatnya adalah terkait dan menyangkut kepentingan umum dan kemaslahatan orang banyak yang didahulukan dalam rangka kepentingan bangsa dan negara.

Kata Kunci: Kedudukan Hukum, Kreditor Preferen, Hak Tagih Atas Pajak

KATA PENGANTAR

**Bismillahirrahmanirrahim
Assalamu'alaikum Wr. Wbr.**

Puji syukur kehadiran Allah SWT, atas limpahan Rahmat dan Karunia-Nya, sehingga penulis dapat merampungkan skripsi ini. Skripsi merupakan salah satu persyaratan bagi setiap mahasiswa yang ingin menyelesaikan studinya di Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara. Sehubungan dengan itu, disusun skripsi yang berjudul: **Kedudukan Hukum Kreditor Preferen Pemegang Hak Tagih Negara Atas Pajak Dalam Kepailitan Pasca Putusan MK No. 67/PUU-XI/2013.**

Penghargaan dan terima kasih yang setulus-tulusnya kepada Ayahanda tercinta Alm. H. Satahi Oloan Ritonga dan Ibunda yang paling kusayangi Hj. Ariana Br. Dongoran yang telah mencurahkan segenap cinta dan kasih sayang serta perhatian moril maupun materil. Terima kasih juga kepada kedua abang penulis Mursan Adamsyah Putra Ritonga dan Rano Lesmana Putra Ritonga, kakak ipar penulis Mirna Handani yang selalu memberikan support. Serta kepada Maya Nur indah Sari yang selalu menemani penulis dalam setiap proses hingga terselesaikannya skripsi ini. Semoga Allah SWT selalu melimpahkan Rahmat, Kesehatan, Karunia dan keberkahan di dunia dan di akhirat atas budi baik yang telah diberikan kepada penulis.

Dengan selesainya skripsi ini, perkenankanlah diucapkan terimakasih yang sebesar-besarnya kepada: Rektor Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara Bapak Dr. Agussani.,M.AP atas kesempatan dan fasilitas yang diberikan kepada

kami untuk mengikuti dan menyelesaikan pendidikan program sarjana ini. Dekan Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara Ibu Ida Hanifah, SH., M.H atas kesempatan menjadi mahasiswa Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara. Demikian juga halnya kepada Wakil Dekan I Bapak Faisal, S.H., M.Hum dan Wakil Dekan III Bapak Zainuddin, SH., M.H.

Terimakasih yang tak terhingga dan penghargaan yang setingginya kepada Bapak Harisman, S.H., M.H selaku Pembimbing I, dan Bapak M. Yusrizal, S.H., M.kn selaku Pembimbing II, yang dengan penuh perhatian telah memberikan dorongan, bimbingan dan saran sehingga skripsi ini selesai.

Disampaikan juga penghargaan kepada seluruh staf pengajar Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara. Penghargaan dan terima kasih kepada Keluarga Besar Komunitas Peradilan Semu (KPS) yang selalu mensupport hingga terselesaikannya skripsi ini, terima kasih untuk teman saya M. Fitrah Hanif yang bersedia menemani mencari berbagai referensi, mohon maaf jika cukup merepotkan.

Akhirnya, tiada gading yang tak retak, retaknya gading karena alami, tiada orang yang tak bersalah, kecuali Ilahi Robbi. Mohon maaf atas segala kesalahan selama ini, begitupun disadari bahwa skripsi ini jauh dari sempurna. Untuk itu, diharapkan ada masukan yang membangun untuk kesempurnaannya, atau mungkin lebih disempurnakan dengan penelitian penelitian selanjutnya. Terima kasih semua, tiada lain yang diucapkan selain kata semoga kiranya mendapat balasan.

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	iv
BAB I: PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang.....	1
1. Rumusan Masalah.....	6
2. Faedah Penelitian	6
B. Tujuan Penelitian	7
C. Metode Penelitian	7
1. Sifat Penelitian.....	7
2. Sumber Data	8
3. Alat Pengumpul Data	9
4. Analisis Data.....	9
D. Defenisi Operasional.....	9
BAB II: TINJAUAN PUSTAKA	12
A. Kreditor Preferen	12
1. Pengertian Kreditor Preferen	12
2. Jenis-jenis Kreditor yang Preferen.....	13
B. Hak Tagih Negara Atas Pajak	16
1. Pengertian Hak Tagih Negara Atas Pajak dalam Kepailitan.....	16
2. Dasar Hukum Hak Tagih Atas Pajak dalam Kepailitan..	18
C. Kepailitan	22

1. Pengertian Kepailitan dan.....	22
2. Jenis-Jenis Kreditor dalam Kepailitan.....	24
BAB III: HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....	26
A. Kedudukan kreditor preferen dalam kepailitan	26
B. Kedudukan hak tagih atas pajak dalam kepailitan.....	31
C. Kedudukan hak tagih negara atas pajak pasca Putusan MK No. 67/PUU-XI/2013.....	45
BAB IV: KESIMPULAN DAN SARAN.....	69
A. Kesimpulan.....	69
B. Saran.....	70

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Krisis moneter membuat utang menjadi membengkak luar biasa sehingga mengakibatkan banyak sekali debitur tidak mampu membayar utang-utangnya. Di samping itu, kredit macet di Perbankan Indonesia makin membumbung tinggi karena krisis moneter (sebelum krisis moneter perbankan Indonesia memang juga telah menghadapi masalah kredit bermasalah atau *non performing loans* yang memprihatinkan).¹

Ketidakmampuan perusahaan-perusahaan dalam negeri dalam mengakomodir kewajiban-kewajibannya terhadap kreditur asing, menyebabkan banyak perusahaan akhirnya gulung tikar satu per satu.

Keluarnya Perpu No. 1 Tahun 1998 yang kemudian disahkan dengan Undang-Undang No. 4 Tahun 1998, yang memperbaharui peraturan kepailitan yang lama, maka serta merta dunia hukum diramaikan oleh diskusi dan kasus-kasus kepailitan di pengadilan, dalam hal ini Pengadilan Niaga.²

Seiring perkembangannya, undang-undang No. 4 Tahun 1998 diganti dengan Undang-Undang No. 34 Tahun 2007 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang. Undang-Undang ini lahir karena perkembangan perekonomian dan perdagangan serta pengaruh globalisasi yang melanda dunia usaha dewasa ini.³

¹ Adrian Sutedi. 2009. *Hukum Kepailitan*. Bogor : Ghalia Indonesia, halaman 3.

² Munir Fuady. 2002. *Hukum Pailit*. Bandung : Citra Aditya Bakti, halaman 1.

³ Adrian Sutedi, *Op. Cit.*, halaman 8.

Syarat bahwa debitor harus mempunyai minimal dua kreditor, sangat terkait dengan filosofi lahirnya hukum kepailitan. Bahwa hukum kepailitan merupakan realisasi dari Pasal 1132 KUH Perdata. Dengan adanya pranata hukum kepailitan, diharapkan pelunasan utang-utang debitor kepada kreditor-kreditor (baca: lebih dari satu kreditor) dapat dilakukan secara seimbang dan adil.⁴

Dalam hukum kepailitan, Kreditor terbagi atas 3 jenis, yakni Kreditor Preferen, Kreditor Separatis, dan Kreditor bersaing atau yang dikenal sebagai Kreditor Konkuren. Negara bertindak sebagai kreditor preferen terkait dengan penagihan pajak. Sehingga Kedudukan istimewa yang dimiliki negara adalah hak mendahului (preferen) terhadap penagihan hutang pajak dibandingkan dengan utang biasa (utang perdata).

Hal ini juga di tegaskan dalam Undang Undang No. 8 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009 (Selanjutnya di sebut UU KUP) dalam Pasal 21 ayat (1) yang berbunyi: “Negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik penanggung pajak”

Ayat ini menetapkan kedudukan negara sebagai kreditor preferen yang dinyatakan mempunyai hak mendahului atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dilelang di muka umum. Setelah utang pajak dilunasi baru diselesaikan pembayaran kepada kreditor lainnya. Jika tidak dilunasi terlebih dahulu, maka seharusnya pembayaran terhadap kreditor lainnya tidak dapat dilakukan. Maksud dari ayat ini adalah untuk memberi kesempatan kepada

⁴ *Ibid.*, halaman 5.

pemerintah untuk mendapatkan bagian lebih dahulu dari kreditur lain atas hasil pelelangan barang-barang milik penanggung pajak di muka umum guna menutupi atau melunasi utang pajaknya.

Lebih lanjut ditegaskan pula dalam Pasal 21 ayat (3) yang berbunyi : 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.

Pasal 1334 KUH Perdata menyatakan bahwa gadai dan hipotik adalah lebih tinggi daripada hak istimewa, kecuali dalam hal-hal dimana oleh undang-undang ditentukan sebaliknya. Hal tersebut telah diaminkan atau dilaksanakan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Pasal 21 Ayat (1) dan Ayat (3) yang telah kami jelaskan diatas, sehingga jelas dan teranglah bahwa hutang pajak merupakan hak preferen yang dikecualikan atas dasar undang-undang, untuk mendapatkan kedudukan yang lebih tinggi daripada pemegang hak jaminan, yakni terdiri dari gadai, hipotik, fidusia, dan hak tanggungan.

Namun ternyata, pada hari Kamis, tanggal sebelas bulan September, tahun dua ribu empat belas dikeluarkan sebuah Putusan Mahkamah Konstitusi dengan No 67/PUU-XI/2013 yang didasarkan atas permohonan dari Karyawan PT.

Pertamina terkait Pengujian Undang-Undang No. 13 Tahun 2003 Tentang Ketenagakerjaan (Selanjutnya disebut UU Ketenagakerjaan) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Dalam amar Putusannya Mahkamah Konstitusi mengabulkan permohonan para pemohon untuk sebagian, yakni menyatakan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 39, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4279) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan mengikat sepanjang tidak dimaknai : “pembayaran upah pekerja/buruh yang terhutang 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”;

Frasa dalam amar putusan ini menyatakan upah buruh merupakan kedudukan tertinggi dari semua jenis kreditor lainnya, kemudian kedudukan selanjutnya diduduki oleh kreditor separatis, setelah kreditor separatis, dilanjutkan dengan pembayaran hak-hak pekerja/buruh lainnya, kemudian dilanjutkan dengan tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah.

Sehingga, jelas bahwa kedudukan tagihan hak negara atas pajak berada di bawah kedudukan hak-hak buruh, baik itu hak upah maupun hak-hak lainnya, serta juga berada di bawah kedudukan kreditur separatis. Tentunya putusan ini

akan menimbulkan permasalahan terhadap kedudukan hak tagih negara atas utang pajak sebagai kreditor preferen.

Menjadi permasalahan utama adalah berdasarkan Putusan MK No. 67/PUU-XI/2013 kedudukan kreditor separatis berada diatas kedudukan hak tagih negara atas pajak. Tentulah hal ini bertentangan dengan apa yang penulis kemukakan sebelumnya, bahwa hutang pajak merupakan hak preferen yang dikecualikan atas dasar undang-undang, untuk mendapatkan kedudukan yang lebih tinggi daripada pemegang hak jaminan, yakni terdiri dari gadai, hipotik, fidusia, dan hak tanggungan. Hak mendahului negara yang diatur dalam Pasal 21 yang merupakan perwujudan dari hak preferen yang dikecualikan untuk diprioritaskan kedudukannya berdasarkan amanat Pasal 1134, menjadi semakin dipertanyakan dengan adanya putusan ini.

Selain itu, hak-hak buruh lainnya ternyata kedudukannya juga berada di atas tagihan hak negara atas pajak. Hak-hak buruh lainnya ini notabene bukanlah bagian dari biaya kepailitan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 Ayat (2) KPKPU, maka apakah sebenarnya urgensitas sehingga hak-hak buruh lainnya ini juga lebih diprioritaskan dibandingkan hak tagih negara atas pajak? dan apakah Putusan Mahkamah Konstitusi No. 67/PUU-XI/2013 terkait dengan kedudukan hak tagih atas pajak dalam kepailitan telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang ada?

Berdasarkan latar belakang diatas, maka penulis tertarik melakukan Penulisan dengan judul: **“Kedudukan Hukum Kreditor Preferen Pemegang**

Hak Tagih Negara Atas Pajak Dalam Kepailitan Pasca Putusan MK No. 67/PUU-XI/2013”

1. Rumusan Masalah

Rumusan masalah dalam Penulisan ini adalah:

- a. Bagaimana kedudukan kreditor preferen dalam kepailitan ?
- b. Bagaimana kedudukan hak tagih negara atas pajak dalam kepailitan ?
- c. Bagaimana kedudukan hak tagih negara atas pajak dalam kepailitan pasca Putusan MK No. 67/PUU-XI/2013?

2. Faedah Penelitian

Penulisan yang dilaksanakan harus berfaedah baik secara teoritis maupun praktis.⁵ Oleh sebab itu penulisan ini diharapkan dapat memberikan faedah sebagai berikut:

- a. Dari sisi teoritis, hasil penelitian ini diharapkan dapat memperkaya ilmu pengetahuan hukum, dalam hal ini di bidang kepailitan, guna mengetahui kedudukan kreditor-kreditor terkhusus hak tagih atas pajak sebagai kreditor Preferen dalam kepailitan
- b. Dari sisi praktis, hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan faedah sebagai landasan berfikir bagi *stakeholder* dalam penyelesaian persoalan-persoalan terkait dengan kedudukan kreditor-kreditor terlebih hak mendahului negara sebagai salah satu kreditor preferen. Diharapkan dengan penelitian ini dapat memberikan keadilan dan ketertiban dalam tata urutan prioritas pembayaran utang terhadap kreditor, sehingga

⁵ Ida Hanifah, dkk. 2014. *Pedoman Penulisan Skripsi*. Medan: Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, halaman 5.

hakikat dari prinsip *pari passu* dan *pro rata* dalam kepailitan dapat tercapai.

B. Tujuan Penelitian

Berdasarkan pokok-pokok permasalahan seperti yang telah diuraikan di atas, maka Penulisan ini bertujuan untuk:

1. Untuk mengetahui kedudukan kreditor preferen dalam kepailitan.
2. Untuk mengetahui kedudukan hak tagih negara atas pajak dalam kepailitan.
3. Untuk mengetahui kedudukan hak tagih negara atas pajak dalam kepailitan pasca Putusan MK No. 67/PUU-XI/2013.

C. Metode Penelitian

Metode Penelitian merupakan salah satu faktor suatu permasalahan yang akan dibahas, dimana metode penulisan merupakan cara utama yang bertujuan untuk mencapai tingkat penulisan ilmiah. Sesuai dengan rumusan permasalahan dan tujuan penulisan maka metode penulisan yang dilakukan meliputi:

1. Sifat Penelitian

Sifat yang digunakan dalam penulisan ini adalah deskriptif analisis. Penulisan dengan menggunakan deskriptif analisis merupakan penulisan yang hanya semata-mata melukiskan keadaan obyek atau peristiwanya tanpa suatu maksud untuk mengambil kesimpulan-kesimpulan yang berlaku secara umum.⁶

Penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder belaka, dapat dinamakan penelitian hukum normatif atau penelitian

⁶ *Ibid.*, halaman 6.

hukum kepustakaan (di samping adanya penelitian hukum sosiologis atau empiris yang terutama meneliti data primer). Penelitian hukum normatif atau kepustakaan yang digunakan yakni penelitian terhadap asas-asas hukum⁷.

2. Sumber Data

Sumber data yang dipergunakan dalam penulisan ini adalah menggunakan data sekunder yaitu data yang diperoleh dari studi kepustakaan atau studi literatur.⁸ Adapun jenis bahan kepustakaan khususnya dalam penulisan hukum itu berupa:

- a. Bahan hukum primer yang berupa peraturan perundang-undangan, yakni KUH Perdata, Undang-Undang No. 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan, Undang-Undang No. 19 Tahun 2007 tentang Tagihan Pajak Dengan Surat Paksa, Undang Undang No. 34 Tahun 2007 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang, Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dan Putusan Mahkamah Konstitusi No. 67/PUU-XI/2013.
- b. Bahan hukum sekunder, yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer, seperti, rancangan undang-undang, hasil penelitian, hasil karya dari kalangan hukum, dan seterusnya.
- c. Bahan hukum tersier berupa bahan-bahan yang memberi petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum

⁷ Soerjono Soekanto. 2004. *Penelitian Hukum Normatif*. Jakarta : RajaGrafindo Persada, halaman 13-14.

⁸ Ida Hanifah, *Loc. Cit.*

sekunder seperti Kamus Besar Bahasa Indonesia, bahan dari Internet, dan lain-lain.⁹

3. Alat Pengumpul Data

Data yang diperoleh dari data sekunder menggunakan alat pengumpul data berupa studi dokumentasi atau melalui penelusuran literatur.

4. Analisis Data

Analisis data merupakan tahap yang paling penting dan menentukan dalam penulisan skripsi. Untuk dapat memecahkan permasalahan yang ada serta untuk dapat menarik kesimpulan dengan memanfaatkan data yang telah dikumpulkan melalui studi dokumen, maka hasil penulisan dalam penulisan skripsi ini menggunakan analisis kualitatif. Analisis kualitatif adalah upaya yang dilakukan dengan jalan bekerja menggunakan data, mengkoordinasikan data, memilah-milahnya menjadi satuan yang dapat dikelola, mencari dan menentukan pola, menemukan apa yang penting dan dipelajari serta memutuskan apa yang diceritakan kepada orang lain.

D. Definisi Operasional

Definisi operasional atau kerangka konsep adalah kerangka yang menggambarkan hubungan antara definisi-definisi/konsep-konsep khusus yang akan diteliti. Definisi operasional mempunyai tujuan untuk mempersempit cakupan makna variabel sehingga data yang diambil akan lebih terfokus.¹⁰ Oleh karena itu sesuai dengan judul penulisan yang diajukan yaitu “Analisis Yuridis Kedudukan Hak Tagih Atas Pajak Dalam Kepailitan Pasca Putusan MK No.

⁹ Soerjono Soekanto, *Loc. Cit.*

¹⁰ Ida Hanifah, *Loc. Cit.*

67/PUU-XI/2013”, maka dapat diterangkan definisi operasional penulisan adalah sebagai berikut:

1. Kreditor preferen adalah kreditor dengan suatu kedudukan istimewa dari seorang penagih yang diberikan oleh undang-undang berdasarkan sifat piutang. Piutang-piutang semacam ini dinamakan *bevoorrechte*. Pand dan hak atas tanggungan mempunyai kedudukan yang lebih tinggi daripada kreditor preferen, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain. Pand dan hak tanggungan tidak pernah bertentangan satu sama lain, karena pand hanya dapat diberikan atas barang-barang yang bergerak, sedangkan hak atas tanggungan sebaliknya hanya mungkin atas benda-benda yang tak bergerak.¹¹
2. Hak Tagih merupakan hak yang timbul akibat terjadinya suatu utang piutang yang timbul baik karena perjanjian maupun oleh karena undang-undang, yang mana setelah terpenuhi hak dan kewajiban daripemberi maupun penerima utang, muncullah hak untuk meminta pemenuhan atas utang tersebut.
3. Pajak berdasarkan Pasal 1 butir 1 Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Pajak merupakan kontribusi wajib kepada negara yang tertuang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

¹¹ H. Moeljo Hadi. 2001. *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Oleh Juru Sita Pajak Pusat Dan Daerah*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, halaman 84.

4. Kepailitan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 butir 1 UU No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang adalah sita umum atas semua kekayaan debitur pailit yang pengurusan dan pemberesannya dilakukan oleh kurator dibawah pengawasan hakim pengawas. Pailit adalah seorang pedagang yang bersembunyi atau melakukan tindakan tertentu yang cenderung untuk mengelabui pihak krediturnya (*Black, Henry Campbell, 1968 : 186*).¹²

¹² Munir Fuady, *Op. Cit.*, halaman 7.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Kreditor Preferen

1. Pengertian Kreditor Preferen

Istilah lain dari hak mendahului di dalam hukum sering disebut dengan hak istimewa atau hak preferen. Menurut Pasal 1134 KUHPerdara yang dimaksud dengan hak istimewa adalah suatu hak yang oleh undang-undang diberikan kepada seseorang berpiutang sehingga tingkatannya lebih tinggi daripada orang berpiutang lainnya, semata-mata berdasarkan sifat piutangnya. Gadai dan hipotek adalah lebih tinggi daripada hak istimewa, kecuali dalam hal-hal dimana oleh undang-undang ditentukan sebaliknya.¹³ Sehingga berdasarkan hal tersebut kedudukan kreditor dengan hak istimewa dapat berada lebih tinggi dibandingkan dengan kreditor separatis jika terdapat ketentuan perundang-undangan yang seharusnya.

Adanya kalimat dalam Pasal 1132 KUHPerdara yang berbunyi “kecuali apabila di antara para kreditor itu terdapat alasan yang sah untuk didahulukan daripada para kreditor lainnya”, maka terdapat kreditor-kreditor tertentu yang oleh undang-undang diberi kedudukan hukum lebih tinggi daripada para kreditor lainnya. Dalam hukum, kreditor-kreditor tertentu yang didahulukan daripada Kreditor-kreditor lainnya itu disebut kreditor-kreditor preferen atau *secured*

¹³ Wirawan B. Ilyas, Richard Burton. 2004. *Hukum Pajak*. Jakarta : Salemba Empat, halaman 42.

creditors, sedangkan kreditor-kreditor lainnya itu disebut kreditor-kreditor konkuren atau *unsecured creditors*.

2. Jenis-jenis kreditor preferen

Jenis-jenis kreditor preferen terhadap benda-benda tertentu diatur dalam Pasal 1139 KUHPerdara yaitu :¹⁴

- a. Biaya-biaya perkara yang ditimbulkan suatu penghukuman untuk melelang suatu benda bergerak atau benda tidak bergerak. Biaya tersebut dibayar dari pendapatan penjualan benda tersebut terlebih dahulu dari semua piutang-piutang lainnya yang diistimewakan bahkan lebih dahulu dari gadai dan hipotik;
- b. Uang-uang sewa dan benda-benda tak bergerak, biaya perbaikan yang menjadi kewajiban penyewa, beserta segala hal yang mengenai kewajiban memeunhi perjanjian sewa menyewa.
- c. Harga pembelian benda-benda bergerak yang belum dibayar;
- d. Biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan suatu barang;
- e. Biaya untuk melakukan pekerjaan pada suatu barang, yang masih harus dibayar kepada seorang tukang;
- f. Apa yang telah diserahkan oleh seorang pengusaha penginapan demikian rupa kepada seorang tamu;
- g. Upah-upah pengangkutan dan biaya-biaya tambahan
- h. Apa-apa yang harus dibayar pada tukang-tukang batu, tukang kayu, dan lain-lain untuk pembangunan, penambahan dan perbaikan-perbaikan

¹⁴ Man S. Sastrawidjaja. 2006. *Hukum Kepailitan Dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*. Bandung : Alumni, halaman 127-129.

benda-benda tak bergerak, dengan syarat piutangnya tidak lebih tua dari 3 tahun, dan hak milik atas persil yang bersangkutan masih tetap pada debitor

- i. Penggantian-penggantian serta pembayaran-pembayaran yang harus dipikul oleh pegawai-pegawai yang memangku suatu jabatan umum, karena segala kelalaian, kesalahan, pelanggaran, dan kejahatan-kejahatan yang dilakukan dalam jabatannya.

Pasal 1149 KUHPerdara mengatur hak-hak istimewa atas semua benda bergerak dan benda tak bergerak pada umumnya, yaitu :

- a. Biaya-biaya perkara, yang disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan. Biaya-biaya tersebut didahulukan dari gadai dan hipotik;
- b. Biaya-biaya penguburan, dengan tidak mengurangi kekuasaan hakim untuk menguranginya, bila biaya-biaya tersebut dinilai terlampau tinggi;
- c. Semua biaya perawatan dan pengobatan dari sakit yang menghabiskan;
- d. Upah para buruh selama tahun lalu dan upah yang sudah dibayar dalam tahun yang sedang berjalan, beserta uang-uang yang harus dibayar oleh majikan baik kepada buruh maupun kepada keluarga buruh termasuk buruh yang merupakan anak buah kapal, termasuk uang yang harus dibayar oleh majikan kepada buruh dalam hubungan dengan terjadinya kecelakaan yang menimpa buruh yang bersangkutan;
- e. Piutang karena penyerahan bahan-bahan makanan yang dilakukan kepada Debitor beserta keluarganya, selama 6 bulan terakhir;

- f. Piutang-piutang para pengusaha sekolah berasrama, untuk tahun yang penghabisan;
- g. Piutang anak-anak yang belum dewasa dan orang yang terampu terhadap sekalian wali dan pengampu mereka, yang berkaitan dengan pengurusan mereka, sekadar piutang-piutang itu tidak dapat diambilkan pelunasan dari hipotik atau lain jaminan, yang harus diadakan menurut Bab XV Buku I KUHPerdato. Demikian pula tunjangan-tunjangan yang harus dibayar oleh orangtua untuk pemeliharaan dan pendidikan anak-anaknya yang belum dewasa.

Menurut Pasal 1133 KUHPerdato, seorang kreditor dapat diberikan kedudukan untuk didahulukan terhadap para kreditor lain apabila tagihan kreditor yang bersangkutan merupakan :¹⁵

- a. Tagihan yang berupa hak istimewa,
- b. Tagihan yang dijamin dengan hak gadai,
- c. Tagihan yang dijamin dengan hipotek.

Selengkapnya, Pasal 1133 KUHPerdato berbunyi sebagai berikut: “Hak untuk didahulukan diantara para kreditor timbul karena hak istimewa, gadai dan hipotek”. Perihal gadai dan hipotek diatur dalam bab ke dua puluh dan ke dua puluh satu buku ini. Setelah berlakunya Undang-Undang No. 4 Tahun 1996 tentang Hak Tanggungan dan Undang-Undang No. 42 Tahun 1999 tentang Fidusia, maka selain kreditor yang memiliki tagihan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1133 KUHPerdato tersebut di atas, juga kreditor-kreditor yang

¹⁵ Sutan Remy Sjahdeini. 2004. *Hukum Kepailitan: Memahami Faillissementverordening Juncto Undang-undang No. 4 Tahun 1998*. Jakarta: Pustaka Utama Grafiti, halaman 9.

memiliki tagihan yang dijamin dengan hak tanggungan dan hak fidusia memiliki pula kedudukan yang harus didahulukan terhadap kreditor-kreditor konkuren.

Apabila seorang debitor memiliki lebih dari seorang kreditor, lebih-lebih apabila jumlah kreditor itu banyak sekali, dan diantara kreditor-kreditor itu terdapat pula satu atau lebih kreditor yang merupakan kreditor preferen, maka perlu diatur oleh hukum cara membagi hasil penjualan aset debitor di antara para Kreditor itu. Cara pembagian itu diatur dalam hukum kepailitan (*Bankruptcy law* atau *Insolvency law*). Pengaturan tersebut diperlukan demi ketertiban dan kepastian.

B. Hak Tagih Negara Atas Pajak

1. Pengertian Hak Tagih Negara Atas Pajak dalam Kepailitan

Hak tagih atas pajak merupakan wewenang negara dalam memungut utang Pajak. Dalam hukum Pajak terdapat ketentuan yang menempatkan negara dalam kedudukan istimewa yang terkait dengan penagihan pajak. Kedudukan istimewa yang dimiliki negara adalah hak mendahului (preferen) terhadap penagihan hutang pajak dibandingkan dengan utang biasa (utang perdata).¹⁶ Rachmat Soemitro sebagaimana dikutip dalam Moeljo Hadi mengatakan hak mendahului 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

¹⁶ Muhammad Djafar Saidi. 2014. *Pembaruan Hukum Pajak*. Depok : Raja Grafindo, halaman 191.

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.¹⁷

Hak mendahulu baru timbul apabila wajib pajak/penanggung pajak pada saat yang sama disamping mempunyai utang-utang pribadi (perdata), juga mempunyai utang terhadap negara (fiskus), dimana harta kekayaan dari wajib pajak/penanggung pajak tidak mencukupi untuk melunasi semua utang-utangnya.

Menurut Pasal 21 ayat (1) Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dikatakan bahwa negara negara mempunyai hak mendahulu untuk tagihan pajak atas barang-barang wajib pajak, begitu pula atas barang-barang milik wakilnya yang bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng. Hak mendahulu dimaksud, meliputi pokok pajak, bunga, denda administrasi, kenaikan, dan biaya penagihan. Hak mendahulu untuk tagihan pajak melebihi segala hak-hak mendahulu lainnya, kecuali terhadap hak mendahulu dari pihak-pihak sebagaimana dimaksud dalam:

- a. Pasal 1139 angka 1 dan 4 KUHPperdata;
- b. Pasal 1149 angka 1 KUHPperdata;
- c. Pasal 80 dan Pasal 81 KUHDagang.

Menurut memori penjelasan dari Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 dikatakan:

¹⁷ *Ibid.*

- a. Pasal 1139 angka 1 KUHPerdara yang berbunyi: “biaya perkara yang semata-mata disebabkan karena suatu penghukuman untuk melelang suatu benda bergerak maupun tak bergerak. biaya ini dibayar dari pendapatan penjualan benda tersebut terlebih dahulu daripada semua piutang lainnya yang diistimewakan, bahkan lebih dahulu daripada gadai dan hipotik”
- b. Pasal 1139 angka 4 KUHPerdara yang berbunyi: “biaya-biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan suatu barang”.
- c. Pasal 1149 angka 1 KUHPerdara yang berbunyi: “biaya perkara yang semata-mata disebabkan karena pelelangan dan penyelesaian suatu warisan, biaya ini didahulukan daripada gadai dan hipotik”.
- d. Pasal 80 dan Pasal 81 KUHDagang, mengenai hak tagihan seorang komisioner.¹⁸

2. Dasar Hukum Hak Tagih Atas Pajak dalam Kepailitan

Pengaturan hak mendahului pajak diatur dalam Pasal 21 UU No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Selengkapnya Pasal 21 menyatakan sebagai berikut :

- ayat (1) : Negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik penanggung pajak
- ayat (2) : Ketentuan tentang hak mendahului sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pokok pajak , sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak.

¹⁸ H. Moeljo Hadi, *Op. Cit.*, halaman 85-86.

- ayat (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 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
- ayat (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.
- ayat (4) : Hak mendahulu hilang setelah melalui waktu 5 (lima) tahun sejak tanggal diterbitkan surat tagihan pajak, 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.

ayat (5) : Perhitungan jangka waktu hak mendahului 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.

Penjelasan pasal tersebut menyebutkan bahwa negara mempunyai kedudukan preferen atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dilelang dimuka umum. Maksudnya adalah memberi kesempatan kepada negara (Dalam hal ini Direktur Jendral 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. Rupanya hak preferen ini juga mempunyai pengecualian, artinya pembayaran (pelunasan) terhadap utang pajak masih kalah kuat atau masih dapat dihindari jika ada hak preferen lain yang juga harus didahulukan pelunasannya, yaitu sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) huruf a,b, dan c tersebut.

Jika penanggung pajak tersebut mempunyai tunggakan utang pajak maka dengan hak mendahului ini, negara menjadi kreditur preferen, yaitu kreditur yang diutamakan pelunasannya. Hak mendahului tidak mensyaratkan bahwa barang

milik penanggung pajak yang dilelang di muka umum tersebut telah dilakukan penyitaan dalam rangka penagihan pajak. Jadi, dalam hal ini terjadi lelang barang milik penanggung pajak, maka pihak yang melakukan pelelangan wajib mendahulukan hasil lelang tersebut untuk pelunasan utang pajak dan biaya-biaya penagihan pajak terlebih dahulu. Pembayaran kepada kreditur lain diselesaikan setelah utang pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan dan biaya-biaya penagihan dilunasi.¹⁹

Sebelumnya, hak untuk menagih pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan dan biaya penagihan pajak, kedaluwarsaan setelah sepuluh tahun dihitung sejak diterbitkan surat tagihan pajak, surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, dan surat keputusan pembetulan, surat keputusan keberatan, dan putusan banding yang memuat penambahan jumlah utang pajak yang harus dibayar. Seyogianya jangka waktu kedaluwarsaan tersebut diatas, dapat dipersingkat setelah lima tahun dihitung sejak diterbitkan surat tagihan pajak atau surat ketetapan pajak.

Perubahan jangka waktu dari sepuluh tahun kepada lima tahun, wajib ditetapkan dalam UU KUP. Hal ini dimaksudkan agar terjadi sinkronisasi antara jangka waktu kedaluwarsaan hak mendahulu negara terhadap utang pajak, baik terhadap pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, dan pajak penjualan atas barang mewah, dan pajak daerah, seperti pajak kendaraan bermotor, pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan, serta bea perolehan hak atas tanah dan bangunan. Saran sebagaimana tersebut, kenyataannya ditetapkan pada Pasal 21

¹⁹ Ida Zuraida, Hari Sih Advianto. 2011. *Penagihan Pajak*. Jakarta: Ghalia Indonesia, halaman 47.

ayat (4) UU KUP yang menegaskan hak mendahului hilang setelah melampaui waktu 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 bertambah²⁰

C. Kepailitan

1. Pengertian Kepailitan

Jika seorang debitor hanya mempunyai satu kreditor dan debitor tidak membayar utangnya dengan suka rela, kreditor akan menggugat debitor secara perdata ke Pengadilan Negeri yang berwenang dan seluruh harta debitor menjadi sumber pelunasan utangnya kepada kreditor tersebut. Hasil bersih eksekusi harta debitor dipakai untuk membayar kreditor tersebut.²¹ Tujuan utama kepailitan adalah untuk melakukan pembagian antara para kreditor atas kekayaan debitor oleh kurator. Kepailitan dimaksudkan untuk menghindari terjadinya sitaan terpisah atau eksekusi terpisah oleh kreditor dan menggantikannya dengan mengadakan sitaan bersama sehingga kekayaan debitor dapat dibagikan kepada semua kreditor sesuai dengan hak masing-masing.²²

Pengertian Kepailitan di Indonesia mengacu pada Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang

²⁰ Muhammad Djafar Saidi, *Op. Cit.*, halaman 193-194.

²¹ Imran Nating, 2004. *Peranan dan Tanggung Jawab Kurator Dalam Pemberesan Harta Pailit*. Jakarta : Raja Grafindo Persada, halaman 3.

²² *Ibid.*, halaman 9.

(selanjutnya disebut Undang-Undang Kepailitan), yang dalam Pasal 2 menyebutkan :²³

(1) Debitur yang mempunyai dua atau lebih kreditor dan tidak membayar lunas sedikitnya satu utang yang telah jatuh tempo dan dapat ditagih, dinyatakan pailit dengan putusan pengadilan, baik atas permohonannya sendiri maupun atas permohonan satu atau lebih kreditornya.

(2) Permohonan dapat juga diajukan oleh Kejaksaan untuk kepentingan umum.

Dalam penjelasan Pasal 2 ayat (1) dinyatakan bahwa yang dimaksud dengan kreditor dalam ayat ini adalah baik kreditor konkuren, kreditor separatis, maupun kreditor preferen, mereka dapat mengajukan permohonan pernyataan pailit tanpa kehilangan hak agunan atas kebendaan yang mereka miliki terhadap harta debitur dan haknya untuk didahulukan.

Pada dasarnya, kedudukan para kreditor adalah sama (*paritas creditorum*) dan karenanya mereka mempunyai hak yang sama atas hasil eksekusi boedel pailit sesuai dengan besarnya tagihan mereka masing-masing (*pari passu pro rata parte*). Namun demikian, asas tersebut mengenal pengecualian, yaitu : Golongan kreditor yang memegang hak agunan atas kebendaan dan golongan kreditor yang haknya didahulukan berdasarkan Undang-Undang Kepailitan dan peraturan perundang-undangan lainnya. Dengan demikian, asas *paritas creditorum* hanya berlaku bagi para kreditor konkuren saja.²⁴

²³ Adrian Sutedi, *Op. Cit.*, halaman 24.

²⁴ Imran Nating, *Op. Cit.*, halaman 46.

2. Jenis-Jenis Kreditor dalam Kepailitan

a. Kreditor separatis²⁵

Kreditor separatis adalah kreditor pemegang hak jaminan kebendaan, yang dapat bertindak sendiri. Golongan kreditor ini tidak terkena akibat putusan pernyataan pailit debitor, artinya hak-hak eksekusi mereka tetap dapat dijalankan seperti tidak ada kepailitan debitor. Kreditor golongan ini dapat menjual sendiri barang-barang yang menjadi jaminan, seolah-olah tidak ada kepailitan. Dari hasil penjualan tersebut, mereka mengambil sebesar piutangnya, sedangkan jika ada sisanya disetorkan ke kas kurator sebagai budel pailit. Sebaliknya bila hasil penjualan tersebut ternyata tidak mencukupi, kreditor tersebut untuk tagihan yang belum terbayar dapat memasukkan kekurangannya sebagai kreditor bersaing (*concurrent*)

b. Kreditor preferen/istimewa²⁶

Kreditor istimewa adalah kreditor yang karena sifat piutangnya mempunyai kedudukan istimewa dan mendapat hak untuk memperoleh pelunasan lebih dahulu dari penjualan harta pailit. Kreditor istimewa berada dibawah pemegang hak tanggungan dan gadai. Pasal 1133 KUH Perdata sebagai berikut. Hak istimewa adalah suatu hak yang oleh undang-undang diberikan kepada seorang berpiutang sehingga tingkatnya lebih tinggi daripada orang berpiutang lainnya, semata-mata berdasarkan sifat piutangnya. Gadai dan hipotik adalah lebih tinggi

²⁵ *Ibid.*, halaman 48.

²⁶ *Ibid.*, halaman 51-52.

daripada hak istimewa, kecuali dalam hal-hal dimana oleh undang-undang ditentukan sebaliknya.

c. Kreditor Konkuren

Kreditor yang dikenal juga dengan istilah kreditor bersaing. Kreditor konkuren memiliki kedudukan yang sama dan berhak memperoleh hasil penjualan harta kekayaan debitor, baik yang telah ada maupun yang akan ada di kemudian hari setelah sebelumnya dikurangi dengan kewajiban membayar piutang kepada para kreditor pemegang hak jaminan dan para kreditor dengan hak istimewa secara proporsional menurut perbandingan besarnya perbandingan masing-masing kreditor tersebut (berbagi secara *pari passu pro rata parte*).

BAB III

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Kedudukan Kreditor Preferen dalam Kepailitan

Kepailitan merupakan suatu proses dimana seorang debitor yang mempunyai kesulitan keuangan untuk membayar utangnya dinyatakan pailit oleh pengadilan, dalam hal ini Pengadilan Niaga, dikarenakan debitor tersebut tidak dapat membayar utangnya.²⁷

Pasal 1 butir 1 Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang berbunyi: “Kepailitan adalah sita umum atas semua kekayaan debitor pailit yang pengurusan dan pemberesannya dilakukan oleh kurator dibawah pengawasan hakim pengawas.

Tujuan utama kepailitan adalah untuk melakukan pembagian antara para kreditor atas kekayaan debitor oleh kurator. Kepailitan dimaksudkan untuk menghindari terjadinya sitaan terpisah atau eksekusi terpisah oleh kreditor dan menggantikannya dengan mengadakan sitaan bersama sehingga kekayaan debitor dapat dibagikan kepada semua kreditor sesuai dengan hak masing-masing. Lembaga kepailitan pada dasarnya merupakan suatu lembaga yang memberikan solusi terhadap para pihak apabila debitor dalam keadaan berhenti membayar/tidak mampu membayar. Lembaga kepailitan pada dasarnya mempunyai dua fungsi sekaligus, yaitu : pertama, kepailitan sebagai lembaga yang juga memberi jaminan kepada kreditor bahwa debitor tidak akan berbuat

²⁷*Ibid.*, halaman 2.

curang dan tetap bertanggung jawab terhadap semua utang-utangnya. Kedua, kepailitan sebagai lembaga yang juga memberi perlindungan kepada debitur terhadap kemungkinan eksekusi massal oleh kreditor-kreditornya. Jadi, keberadaan ketentuan tentang kepailitan baik sebagai suatu lembaga atau sebagai suatu upaya hukum khusus merupakan satu rangkaian konsep yang taat asas sesuai dengan ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 1131 dan 1132 KUH Perdata.²⁸

Terkait dengan tujuan tersebut, penulis dalam penulisan ini akan mengkaji tujuan pertama, agar kreditor merasa terjamin, dan piutang-piutangnya dapat dipertanggungjawabkan oleh debitur. Menurut Kartini Muljadi sebagaimana dikutip dalam Jono, rumusan Pasal 1131 KUH Perdata, menunjukkan bahwa setiap tindakan yang dilakukan seseorang dalam lapangan harta kekayaan selalu akan membawa akibat terhadap harta kekayaannya, baik yang bersifat menambah jumlah harta kekayaannya (kredit), maupun yang nantinya akan mengurangi jumlah harta kekayaannya (Debit).²⁹

Berdasarkan tingkatannya kreditor kepailitan dapat dibagi menjadi 3 jenis yaitu :³⁰

- a. Kreditor Separatis;
- b. Kreditor Preferen; dan
- c. Kreditor Konkuren.

Kreditor Separatis adalah kreditor yang dapat melaksanakan haknya seolah-olah tidak terjadi kepailitan. Termasuk kreditor separatis misalnya

²⁸ Adrian Sutedi, *Op. Cit.*, halaman 10.

²⁹ Jono. 2010. *Hukum Kepailitan*. Jakarta : Sinar Grafika, halaman 3.

³⁰ Man S. Sastrawidjaja, *Op. Cit.*, halaman 127.

pemegang gadai, pemegang jaminan fidusia, hak tanggungan, hipotik, agunan kebendaan lainnya. Kreditor preferen atau kreditor dengan hak istimewa adalah kreditor seperti yang diatur dalam Pasal 1139 KUHPerduta dan Pasal 1149 KUHPerduta. Adapun kreditor konkuren atau kreditor bersaing adalah kreditor yang tidak mempunyai keistimewaan sehingga kedudukannya satu sama lain sama.

Menurut Hukum Perdata, semua benda-benda dari seseorang menjadi tanggungan untuk semua utang-utangnya, baik benda bergerak atau benda tidak bergerak, baik yang sudah ada maupun yang baru akan ada dikemudian hari (Pasal 1131 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata). Sedangkan hasil penjualan benda-benda itu harus dibagi-bagi di antara para penagih menurut perimbangan jumlah piutang masing-masing, kecuali jikalau di antara mereka itu ada sementara yang oleh undang-undang telah diberikan hak untuk mengambil pelunasan lebih dahulu daripada penagih-penagih lainnya (hak mendahului). Menurut Pasal 1133 KUH Perdata, mereka ini ialah penagih-penagih yang mempunyai hak-hak yang timbul dari *preference pand* atau *hypotek*.³¹

Anak kalimat dalam Pasal 1132 KUH Perdata tersebut berbunyi: “...kecuali apabila di antara para berpiutang itu ada alasan-alasan yang sah untuk didahulukan.” Hak kreditor untuk mendapatkan pelunasan lebih dahulu daripada kreditor yang lain inilah yang dimaksudkan sebagai hak preferen (hak mendahului). Dalam hal ini apabila ada preferen, gadai dan hipotek. Preferen merupakan penyimpangan asas tersebut yang disebabkan oleh undang-undang,

³¹ H. Moeljo Hadi, *Op. Cit.*, halaman 83.

sedangkan gadai dan hipotek merupakan penyimpangan asas keseimbangan karena adanya perjanjian. Urut-urutan prioritas pemenuhan piutang itu antara gadai dan hipotek tidak terjadi masalah mengingat objek gadai tergolong benda bergerak, sementara objek pada hipotek adalah benda tetap. Menurut Pasal 1134 ayat (2) KUH Perdata, gadai dan hipotek berkedudukan lebih tinggi daripada preferen, kecuali oleh undang-undang ditentukan sebaliknya. Preferen lebih tinggi daripada gadai dan hipotek hanya merupakan pengecualian. Hal ini didasarkan atas pertimbangan bahwa pada dasarnya kehendak dari para pihak lebih diutamakan daripada ketentuan undang-undang.³²

Piutang yang diistimewakan yang disebutkan diatas, pada umumnya berada dibawah gadai dan hipotik atau piutang separatis, kecuali oleh undang-undang diatur lain. Demikian ditentukan dalam Pasal 1134 ayat (2) KUHPerdata. Sebagai contoh, piutang preferen yang didahulukan dari gadai dan hipotik adalah biaya-biaya perkara yang disebutkan dalam Pasal 1139 KUHPerdata dan Pasal 1149 angka 1 KUHPerdata. Untuk piutang-piutang istimewa lainnya berada dibawah piutang separatis seperti gadai dan hipotik.³³

Apabila tidak ditentukan bahwa suatu piutang merupakan hak istimewa yang berkedudukan lebih tinggi daripada piutang yang dijamin dengan suatu hak jaminan (gadai, fidusia, hak tanggungan atau hipotek), maka urutan kreditor adalah sebagai berikut :³⁴

1. kreditor yang memiliki piutang yang dijamin dengan hak jaminan.

³² Y. Sri Pudyatmoko. 2009. *Pengantar Hukum Pajak*. Yogyakarta : Andi, halaman 174-176.

³³ Man S. Sastrawidjaja, *Op. Cit.*, halaman 129-130.

³⁴ Sutan Remy Sjahdeini, *Op. Cit.*, halaman 11-12.

2. kreditor preferen.
3. kreditor konkuren.

Sedangkan apabila suatu hak istimewa ditentukan harus dilunasi terlebih dahulu daripada para kreditor lainnya termasuk para kreditor pemegang hak jaminan, maka urutan para kreditor adalah sebagai berikut:

1. kreditor preferen.
2. kreditor yang memiliki piutang yang dijamin dengan hak jaminan.
3. kreditor konkuren.

Sedangkan diantara sesama para kreditor konkuren, mereka memiliki kedudukan yang sama dan berhak memperoleh hasil penjualan harta kekayaan Debitor, baik yang telah ada maupun yang baru akan ada di kemudian hari, setelah sebelumnya dikurangi dengan kewajiban membayar piutang kepada para kreditor pemegang hak jaminan dan para kreditor dengan hak istimewa secara proporsional menurut perbandingan besarnya piutang masing-masing kreditor konkuren tersebut (berbagi secara *pari passu pro rata parte*).

Atas tuntutan kurator atau kreditor yang diistimewakan yang kedudukannya lebih tinggi daripada kreditor pemegang hak tanggungan maka kreditor pemegang hak tersebut wajib menyerahkan bagian dari hasil penjualan tersebut untuk jumlah yang sama dengan jumlah tagihan yang diistimewakan.³⁵

Urut-urutan kedudukan kreditor sebagaimana dijelaskan diatas sejalan dengan aturan Kepailitan sendiri yakni dalam Undang-Undang No. 37 Tahun

³⁵ Sunarmi. 2009. *Hukum Kepailitan*. Medan : USU Press 2009, halaman 104-105.

2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang. Pasal 60 ayat (2) yang berbunyi :

Atas tuntutan kurator atau kreditor yang diistimewakan yang kedudukannya lebih tinggi daripada kreditor pemegang hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) maka kreditor pemegang hak tersebut wajib menyerahkan bagian dari hasil penjualan tersebut untuk jumlah yang sama dengan jumlah tagihan yang diistimewakan.

Hal ini berarti bahwa terhadap kreditor preferen atau kreditor istimewa yang kedudukannya lebih tinggi daripada kreditor pemegang hak, hasil penjualan benda yang menjadi agunan haruslah terlebih dahulu mencukupi dan menutupi jumlah tagihan kreditor preferen tersebut, kemudian barulah digunakan untuk menutupi jumlah tagihan utang kreditor pemegang hak.

Perihal hasil penjualan tidak cukup untuk melunasi piutang yang bersangkutan kreditor pemegang hak tersebut dapat mengajukan tagihan pelunasan atas kekurangan tersebut dari harta pailit sebagai kreditor konkuren, setelah mengajukan permintaan pencocokan piutang.³⁶

B. Kedudukan Hak Tagih Atas Pajak Dalam Kepailitan

Menurut hukum perdata, seseorang dapat dikatakan mempunyai utang bila telah terjadi perikatan diantara para pihak. Perikatan tersebut bisa terjadi karena undang-undang atau karena perjanjian. Perikatan yang timbul karena undang-undang dapat timbul karena undang-undang saja atau karena undang-undang dengan perbuatan manusia. Sedangkan menurut hukum pajak, utang pajak yang timbul karena undang-undang saja, berarti haruslah terlebih dahulu ada undang-

³⁶ *Ibid.*

undang yang menjadi dasar hukum pemungutan pajak. Lahirnya Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 (tentang PPh), Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 (Tentang PPN dan PPnBM), Undang-Undang Nomor 12 tahun 1994 (tentang PBB) dan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 (tentang BPHTB/Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan), maka sejak saat itu timbul utang pajak dari tiap subjek hukum pajak yang memenuhi syarat sebagai wajib pajak.³⁷

Utang pajak masuk ke dalam lingkup perikatan khusus yang berada dalam lapangan hukum publik. Sehingga tidak dapat dikatakan sama dengan perikatan perdata pada umumnya. Meskipun demikian perlu diingat bahwa sepanjang tidak diatur sebaliknya secara khusus maka asas-asas dan prinsip-prinsip yang berlaku didalam hukum perdata masih tetap dapat diterapkan. Dalam Pasal 1131 KUH Perdata ditentukan sebagai berikut: “Segala kebendaan pihak berutang, baik yang bergerak maupun yang tak bergerak, baik yang sudah ada maupun yang baru ada akan di kemudian hari, menjadi tanggungan untuk segala perikatannya perseorangan”.

Ketentuan tersebut di atas mengandung asas kepercayaan bahwa setiap orang yang memberikan utang kepada pihak lain percaya bahwa debitur akan melunasi utang itu pada waktu yang telah ditentukan, sementara di pihak lain debitur wajib memenuhi janjinya sesuai yang di sepakati merupakan asas moral yang oleh pembentuk undang-undang dirumuskan kedalam norma undang-undang. Berdasarkan hal tersebut maka dilihat bahwa harta debitur itu menjadi jaminan bagi utang-utang debitur itu sendiri. Sehingga apabila dikemudian hari

³⁷ Wirawan B. Ilyas, Richard Burton, *Op. Cit*, halaman 42-43.

debitur tidak memenuhi kewajibannya, berhenti membayar, atau tidak mampu membayar utang-utangnya, maka harta debitur melalui proses dimuka pengadilan dapat disita oleh kreditur untuk dijual dimuka umum (melalui lelang) yang kemudian hasil lelang itu digunakan untuk melunasi utang-utang debitur. Didalam Pasal 1132 KUH Perdata ditentukan bahwa: “Kebendaan tersebut dalam Pasal 1131 menjadi jaminan bersama bagi para kreditur, dan hasil pelelangan kebendaan tersebut dibagi di antara para kreditur seimbang menurut besar kecilnya piutang mereka masing-masing, kecuali apabila diantara para berpiutang itu ada alasan-alasan sah untuk didahulukan”, dengan demikian digunakan asas keseimbangan (*paritas creditorum*) diantara para kreditur itu.³⁸

Adapun Pasal 1132 KUH Perdata menentukan bahwa setiap pihak atau kreditur yang berhak atas pemenuhan perikatan, haruslah mendapatkan pemenuhan perikatan dari harta kekayaan pihak yang berkewajiban (debitur) tersebut secara³⁹:

- a. *Pari passu*, yaitu secara bersama-sama memperoleh pelunasan, tanpa ada yang didahulukan; dan
- b. *Pro rata* dan *proporsional*, yang dihitung berdasarkan pada besarnya piutang masing-masing dibandingkan terhadap piutang mereka secara keseluruhan, terhadap seluruh harta kekayaan debitur tersebut.

Pasal 1133 KUHPerdata mengatakan bahwa hak untuk didahulukan diantara orang-orang berpiutang terbit dari hak istimewa dari gadai dan hipotik. Dijelaskan lebih lanjut maksud dari hak istimewa dalam Pasal 1134 KUHPerdata sebagai berikut. Hak istimewa adalah suatu hak yang oleh undang-undang diberikan kepada seorang berpiutang sehingga tingkatnya lebih tinggi daripada

³⁸ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, halaman 173.

³⁹ Jono, *Loc. Cit.*

orang berpiutang lainnya, semata-mata berdasarkan sifat piutangnya. Gadai dan hipotik adalah lebih tinggi daripada hak istimewa, kecuali dalam hal-hal dimana oleh undang-undang ditentukan sebaliknya.⁴⁰

Ternyata memang terdapat undang-undang yang menentukan sebaliknya. Artinya kedudukan dari kreditor separatis dapat dikalahkan oleh kreditor kreditor preferen yang ditentukan oleh undang-undang. Contoh dari undang-undang yang menentukan bahwa kreditor lain kedudukannya lebih tinggi dari kreditor separatis adalah sebagai berikut⁴¹:

- a. Pasal 1149 ayat (1) : Bahwa biaya-biaya perkara yang semata mata disebabkan pelelangan dan penyelesaian suatu warisan
- b. Undang-Undang Perpajakan, Pasal 21 dari Undang-Undang No. 4 Tahun 1994, bahwa hutang pajak lebih tinggi kedudukannya dari hutang lain, termasuk hutang dengan hak jaminan.
- c. Undang-undang Ketenagakerjaan : Tagihan yang merupakan hak-hak pekerja lebih kedudukannya dari tagihan biasa termasuk tagihan yang dijamin dengan jaminan hutang. Tetapi KUH Perdata (Pasal 1149 ayat (4)) mengkategorikan tagihan tenaga kerja tersebut sebagai *general statutory priority*, sehingga kedudukannya di bawah kreditor separatis.
- d. Peraturan Pemerintah tentang Likuidasi Bank, Pasal 23 dari Peraturan Pemerintah No. 68 Tahun 1998 ini berlaku untuk likuidasi bank, bukan untuk kepailitan bank.

⁴⁰ Imran Nating, *Op. Cit.*, halaman 51.

⁴¹ Munir Fuady, *Op. Cit.*, halaman 106-107.

Berdasarkan uraian tersebut terlihat bahwa dalam kenyataannya benar terdapat undang-undang yang mengatur kedudukan kreditur preferen lebih tinggi dibandingkan kreditur pemegang hak jaminan / kreditur separatis. Berdasarkan hal tersebut pula, dapat dilihat bahwa hutang pajak merupakan salah satu bentuk pengkhususan dalam kreditor preferen yang lebih tinggi kedudukannya dibandingkan dengan kreditor separatis.

Hanya saja, sangat mungkin timbul masalah manakala terdapat beberapa utang debitur kepada beberapa kreditor, kreditor mana yang mempunyai hak mendahului untuk menyita barang-barang milik wajib pajak (debitur). Jika demikian, Pasal 1139 dan 1149 BW mengatur ketentuan tentang debitur yang memiliki hak mendahului untuk melakukan penyitaan. Akan tetapi karena utang pajak memiliki kedudukan yang khusus, negara, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dan Pemerintah daerah, mempunyai hak mendahului untuk melakukan penjualan atas barang-barang milik wajib pajak yang menjadi jaminan untuk utang-utangnya.

Hal inilah yang membuat masalah hak mendahului ini perlu untuk diatur dengan jelas dalam Undang-Undang Perpajakan Indonesia. Pada dasarnya utang pajak merupakan utang dari anggota masyarakat (yang memenuhi syarat yang ditentukan dalam Undang-Undang Perpajakan menjadi wajib pajak) kepada pemerintah (yang mewakili masyarakat secara luas). Jadi dalam hal ini masyarakat mempunyai hak khusus (yang disebut hak asasi masyarakat) terhadap anggota masyarakat. Dalam Pasal 21 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (Telah diubah terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009) ditentukan bahwa negara

mempunyai hak mendahulu untuk tagihan pajak atas barang-barang milik penanggung pajak, ketentuan tentang hak mendahulu meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak.⁴²

Secara umum ketentuan mengenai hak mendahulu dari masa keberlakuannya adalah sebagai berikut :

- a. Untuk Tahun Pajak 2008 dan seterusnya dasar hukum yang digunakan adalah Pasal 21 UU No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009.
- b. Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya berlaku ketentuan dalam Pasal 21 ayat (4) dan ayat (5) UU No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 16 Tahun 2000.⁴³

Ketentuan hak mendahulu pajak diatur dalam Pasal 21 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menentukan sebagai berikut: Negara mempunyai hak mendahulu untuk utang pajak atas barang-barang milik penanggung pajak. Ketentuan tentang hak mendahulu tersebut meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak. Hak mendahulu untuk utang pajak melebihi segala hak mendahulu lainnya, kecuali terhadap:⁴⁴

- 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

⁴² Marihot P. Siahaan. 2004. "*Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban, dan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*". Jakarta: Raja Grafindo, halaman 620.

⁴³ Ida Zuraida, Hari Sih Advianto, *Op. Cit.*, halaman 46.

⁴⁴ Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.*, halaman 178.

- c. Biaya perkara yang hanya disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

Biaya-biaya diatas memang harus didahulukan diatas hak mendahulu. Biaya-biaya ini timbul agar proses lelang dapat dilaksanakan, termasuk biaya yang dikeluarkan untuk menyelamatkan barang, seperti biaya perawatan barang, biaya penyimpanan. Biaya perkara adalah biaya-biaya yang bersifat administratif yang dibebankan oleh pengadilan. Biaya tersebut meliputi biaya untuk surat-surat, seperti pemanggilan, surat pemberitahuan persidangan, dan lain-lain. Hak mendahulu juga berlaku dalam hal penyelesaian kepailitan. Kepailitan merupakan suatu proses dimana seorang debitur yang mempunyai kesulitan keuangan untuk membayar utangnya dinyatakan pailit oleh pengadilan, dalam hal ini pengadilan niaga, dikarenakan debitur tersebut tidak dapat membayar utangnya. Harta debitur dapat dibagikan kepada para kreditur. 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.⁴⁵

Ketentuan ini menetapkan kedudukan negara sebagai kreditor preferen yang dinyatakan mempunyai hak mendahulu atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dijual kecuali terhadap biaya perkara yang semata-mata disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan atau barang tidak bergerak, biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan

⁴⁵ Ida Zuraida, *Op. Cit*, halaman 47-48.

barang dimaksud, atau biaya perkara yang semata-mata disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan. Hasil penjualan barang-barang milik penanggung pajak terlebih dahulu untuk membayar biaya-biaya tersebut diatas dan sisanya dipergunakan untuk melunasi utang pajak.⁴⁶

Penjelasan pasal di atas 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 kreditor lain atas hasil pelelangan barang milik penanggung pajak.

Setelah utang pajak dilunasi barulah diselesaikan pembayaran kepada kreditor lainnya. Rupanya hak preferen ini juga mempunyai pengecualian, artinya pembayaran (pelunasan) terhadap utang pajak masih kalah kuat atau masih dapat dihindari jika ada hak preferen lain yang juga harus didahulukan pelunasannya, yaitu sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) huruf a, b, dan c diatas. Adanya pengecualian ini menimbulkan masalah mengapa hak mendahulu dari pajak harus memberikan kesempatan kepada hak preferen kreditor-kreditor lain dan bukan pelunasan atas utang pajak yang terlebih dahulu harus diutamakan, padahal undang-undang pajak merupakan ketentuan yang bersifat khusus dibandingkan dengan undang-undang hukum perdata yang bersifat umum, sehingga asas hukum *lex specialis derogat lex generalis* dapat diberlakukan. Jika permasalahan ini yang timbul, dapat dikemukakan bahwa terhadap asas hukum diatas bukan berarti tidak berlaku, tetapi justru asas tersebut berlaku karena secara jelas telah dituangkan

⁴⁶ Marihot P. Siahaan, *Op. Cit.*, halaman 623-624.

dalam undang-undang pajak, yaitu hendak menekankan bahwa terhadap permasalahan yang sama pengaturannya ada pada yang umum dan khusus, maka khususlah yang berlaku.

Alasan lain yang dapat dikemukakan bahwa untuk biaya perkara dan biaya eksekusi merupakan tindakan pertama sekali yang harus dilakukan untuk bisa menyelamatkan harta kekayaan debitor atau wajib pajak. Ini mudah dimengerti sebab apabila tindakan untuk menyelamatkan harta kekayaan tidak bisa dilakukan oleh pihak pengadilan dan kejaksaan, maka bagaimana mungkin wajib pajak dapat melunasi utang pajaknya sedangkan harta kekayaan wajib pajak itu sendiri tidak berada di tangan kekuasaan wajib pajak.⁴⁷

Tagihan negara sebagai hak istimewa dijelaskan juga dalam Pasal 1137 KUH Perdata, untuk jelasnya dibawah ini dikutip bunyi Pasal 1137 KUHPerdato sebagai berikut: “Hak (tagihan, penulis) dari kas negara, kantor lelang, dan badan publik lainnya yang dibentuk oleh pemerintah, harus didahulukan dalam melaksanakan hak tersebut, dan jangka waktu berlakunya hak tersebut diatur dalam berbagai undang-undang khusus mengenai hal-hal itu”.

Hak-hak yang sama dari persatuan-persatuan (*gemeenschappen*) atau perkumpulan-perkumpulan (*zedelijke lichamen*) yang berhak atau baru kemudian akan mendapat hak untuk memungut bea, diatur dalam peraturan-peraturan yang sudah ada akan diadakan tentang hal itu, dengan demikian tagihan pajak, bea dan biaya kantor lelang merupakan hak istimewa yang harus didahulukan

⁴⁷ Wirawan B. Ilyas, Richard Burton, *Op. Cit.*, halaman 43-44.

pelunasannya dari tagihan yang dijamin dalam hal harta kekayaan debitor pailit dilikuidasi.⁴⁸

Perihal penagihan pajak, undang-undang menentukan bahwa negara mempunyai hak mendahulu, sebagai kreditor preferen atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dilelang dimuka umum. Artinya, dalam hal terjadi pelelangan barang milik wajib pajak, hasil pelelangan umum itu terlebih dahulu digunakan untuk melunasi utang pajak. Dalam hal masih terjadi sisa digunakan untuk utang lainnya. Dengan demikian, Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 memberi kesempatan pada pemerintah untuk mendapatkan bagian lebih dahulu dari kreditor lainnya atas hasil pelelangan barang-barang milik wajib pajak, guna menutupi atau melunasi utang pajaknya.⁴⁹

Apabila utang pajak ada bersama-sama dengan utang (perdata) lainnya, dapat dikatakan bahwa utang pajak lebih kuat daripada utang-utang perdata. Hanya saja, hal ini tidak dapat begitu saja diwujudkan mengingat tentunya kreditor lainnya sangat mungkin keberatan dengan hal ini. Masalah preferen hanya timbul apabila pada saat yang sama utang pajak berbarengan dengan utang-utang lainnya dan harta debitor (wajib pajak) tidak cukup untuk membayar utang-utangnya sehingga timbul masalah siapa yang mempunyai hak terlebih dahulu atas pembayaran utang. Misalnya pada saat seorang wajib pajak dinyatakan pailit, dalam hal ini semua kreditor berdiri berdampingan. Akan tetapi, kalau jatuh tempo utang-utang tersebut tidak pada saat yang bersamaan, utang yang jatuh temponya lebih dahulu dengan sendirinya mempunyai hak yang lebih dahulu.

⁴⁸ Sutan Remy Sjahdeini, *Op. Cit.*, halaman 11.

⁴⁹ B. Boediono. 2000. *Perpajakan Indonesia*, Jakarta : Diadit Media, halaman 158.

Tekait dengan hak mendahului dibidang pajak, dapat dikemukakan ilustrasi sebagai berikut: Wajib Pajak A mempunyai utang Pajak Penghasilan 2002 yang jatuh tempo (harus dibayar lunas selambat-lambatnya) pada tanggal 31 maret 2003. Selain itu A mempunyai utang pribadi kepada B, karena A meminjam uang untuk perluasan usahanya berdasarkan perjanjian, yang harus sudah dibayar lunas pada tanggal 1 Februari 2003. Ternyata A tidak dapat melunasi utang tersebut sehingga menjadi perkara dimuka pengadilan dimana diputuskan oleh hakim pada tanggal 1 Maret 2003. Diktum putusan berbunyi bahwa A harus membayar utang selambat-lambatnya pada tanggal 15 Maret 2003 dengan sanksi ganti ganti rugi sebesar Rp 50.000,00 untuk setiap hari terlambat membayar. Ternyata pada tanggal 15 Maret A belum membayar utangnya kepada B. Maka berdasarkan keputusan hakim tersebut dengan perantara jurusita pengadilan negeri, pada tanggal 20 Maret 2003 dilakukan penyitaan atas mobil Mercedes Benz milik pribadi A. Dalam hal ini Ditjen Pajak tidak dapat mengadakan sanggahan (*verzet*) atas pernyataan tersebut dengan mengatakan bahwa ia (negara) mempunyai hak mendahului atas mobil tersebut karena PPH 2002 belum jatuh tempo. Tetapi kalau penyitaan terhadap harta milik A baru dilakukan pada tanggal 5 April 2003, Ditjen Pajak dapat mengajukan sanggahan atas sita tersebut karena barang itu (mobil tersebut) menjadi jaminan pelunasan utang PPh 2002 dari A yang sudah jatuh tempo tetapi belum juga dibayar oleh A, berdasarkan ketentuan yang dimuat dalam undang-undang KUP. Jadi dalam contoh diatas tampak bahwa preferensi

penagihan pajak mempunyai daya yang lebih kuat daripada penagihan utang perdata lainnya.⁵⁰

Hak mendahului berlaku dalam hal penyelesaian kepailitan. Kepailitan merupakan suatu proses dimana seorang debitur yang mempunyai kesulitan keuangan untuk membayar utangnya dinyatakan pailit oleh pengadilan, dalam hal ini pengadilan niaga, dikarenakan debitur tersebut tidak dapat membayar utangnya. Harta debitur dapat dibagikan kepada para kreditur.⁵¹

Apabila 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.⁵²

Berdasarkan ketentuan Pasal 21 dari Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tersebut diatas terlihat bahwa utang pajak mempunyai kedudukan yang lebih diutamakan bila berhadapan dengan utang perdata, kecuali dalam beberapa hal dalam sub a sampai sub c. Dengan demikian utang perdata yang telah dijamin dengan gadai dan hipotek sekalipun tetap dapat dikalahkan oleh utang pajak. Hal tersebut mengingat dalam ketentuan diatas tidak dicantumkan adanya gadai dan hipotek sebagai jaminan yang dapat mengalahkan utang pajak untuk urutan pemenuhannya. Pendirian seperti ini tampaknya memang sudah berlangsung lama, yakni sejak adanya *tax reform* tahun 1984.

⁵⁰ Marihot P. Siahaan, *Op. Cit.*, halaman 624-626.

⁵¹ Ida Zuraida, Hari Sih Advianto, *Loc. Cit.*

⁵² Y. Sri Pudyatmoko, *Loc. Cit.*

Terlebih, pernyataan dalam Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 Pasal 60 Ayat (2) bahwa apabila terdapat tuntutan dari kreditor preferen yang kedudukannya lebih tinggi daripada kreditor pemegang, hak kreditor pemegang hak wajib menyerahkan bagian dari hasil penjualan agunan untuk jumlah yang sama dengan jumlah tagihan yang diistimewakan, secara eksplisit juga telah menunjukkan keberadaan atau eksistensi kreditor preferen yang lebih tinggi kedudukannya dibandingkan kreditor pemegang hak jaminan atas dasar pengecualian yang ditentukan dalam Pasal 1134 KUHPerdara.

Adanya pengaturan yang demikian itu mengakibatkan tagihan utang yang dijamin dengan hipotek, gadai, dan preferen tidak lebih kuat daripada tagihan pajak sehingga setiap saat barang wajib pajak yang dijadikan jaminan terhadap utang-utangnya di tangan siapa pun barang itu berada dapat dikenakan sita dan si pemegang barang-barang jaminan itu tidak dapat menyanggah atau menolak sita itu dengan dalih bahwa barang-barang itu dijadikan jaminan utang-utang perdata wajib pajak/ penanggung pajak. Kebijakan untuk mendahulukan piutang negara dalam bentuk pajak diatas piutang perdata ini merupakan hal yang sangat prinsipil dan penting. Hal ini mengingat hasil tagihan itu akhirnya dikembalikan untuk digunakan bagi kepentingan umum, untuk melangsungkan kehidupan negara dan bangsa Indonesia dan seterusnya digunakan untuk mencapai masyarakat yang sejahtera adil dan makmur bagi seluruh rakyat Indonesia. Hak mendahulu dari negara terhadap utang pajak itu meliputi baik jumlah pokok pajak, bunga, denda administrasi, maupun biaya penagihan.⁵³

⁵³ *Ibid.*, halaman 179.

Apabila pada wajib pajak terdapat cukup harta kekayaan yang dapat disita yang akan cukup memberikan hasil untuk membayar lunas utangnya, hak mendahulu tidak mempunyai banyak arti karena tanpa menggunakan hak mendahulu itu uang negara akan cukup terjamin. Hak mendahulu baru mempunyai arti besar apabila suatu saat beberapa utang jatuh tempo secara bersamaan sedangkan harta kekayaan wajib pajak terbatas, dan tidak cukup untuk memenuhi seluruh utangnya. Jadi hak mendahulu menentukan urutan hak kreditor masing-masing untuk mengambil pelunasan piutangnya dari barang-barang milik debitur.⁵⁴

⁵⁴ Marihot P. Siahaan, *Op. Cit.*, halaman 627.

C. Kedudukan Hak Tagih Negara Atas Pajak Pasca Putusan MK No. 67/PUU-XI/2013.

Telah penulis paparkan sebelumnya dalam pembahasan pertama bahwa kreditor preferen bersama dengan kreditor pemegang hak jaminan merupakan kreditor yang hak nya didahulukan dibandingkan dengan kreditor bersaing. Bahkan ternyata kreditor preferen dapat lebih didahulukan haknya dibandingkan dengan kreditor pemegang hak jaminan dengan syarat terdapat terdapat ketentuan perundang-undangan yang mengecualikannya sesuai dengan amanat Pasal 1134 KUHPerduta.

Hukum pajak yang notabene merupakan kreditor preferen ternyata merupakan salah satu kreditor yang bahkan kedudukannya haruslah lebih didahulukan haknya dibandingkan kreditor pemegang hak jaminan serta kreditor-kreditor lainnya. Karena UU No. 16 tahun 2009 dalam Pasal 21 Ayat (1) telah mengamanatkan apa yang diatur dalam pasal 1134 KUH Perdata tersebut dengan menyatakan bahwa menetapkan kedudukan negara sebagai kreditor preferen yang mempunyai hak mendahulu atas barang-barang milik wajib pajak, sehingga kedudukan hak tagih atas pajak seharusnya lebih didahulukan.

Namun hal tersebut seolah diingkari dengan lahirnya Putusan Mahkamah Konstitusi dengan No 67/PUU-XI/2013 yang didasarkan atas permohonan dari karyawan PT. Pertamina terkait Pengujian Undang-Undang No. 13 Tahun 2003 Tentang Ketenagakerjaan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Amar Putusannya Mahkamah Konstitusi mengabulkan permohonan para Pemohon untuk sebagian, yakni menyatakan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang

Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan mengikat sepanjang tidak dimaknai :

1. Pembayaran upah pekerja/buruh yang terhutang didahulukan atas semua jenis kreditur termasuk atas tagihan kreditur separatis, tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah.
2. 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”.

Sehingga berdasarkan putusan tersebut kedudukan hak tagih atas pajak dalam kepailitan berada dibawah kedudukan kreditor separatis dan bertentangan dengan apa yang penulis sampaikan diatas.

Parlin Sihombing menyatakan, terhadap urutan prioritas pembayaran tagihan kreditor dalam proses kepailitan masih terjadi perdebatan, hal ini didasarkan kepada:⁵⁵

1. Pasal 1131 sampai dengan Pasal 1149 KUHPerdata menjelaskan klasifikasi dari piutang kreditor beserta prioritasnya terhadap satu dengan yang lain. Namun ketentuan-ketentuan KUHPerdata tersebut tidak sedikitpun menyebutkan mengenai Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang dan KUHPerdata juga tidak menyebutkan aspek-aspek tertentu dari proses kepailitan seperti biaya kepailitan dan imbalan jasa kurator.

⁵⁵ Dicki Nelson, “Kedudukan-Upah-Buruh-Dalam-Kepailitan-Pasca-Putusan-Mahkamah-Konstitusi.pdf”, <http://repository.unpad.ac.id/21142/1/>, diakses pada tanggal 7 April 2017, pukul 22.00 WIB.

2. Ketentuan KUHPerdata yang sifatnya terbuka telah memberikan peraturan perundang-undangan yang mengatur kreditor yang secara khusus diatur dalam undang-undang tersebut mempunyai hak untuk didahulukan dalam pembayaran piutangnya pada proses kepailitan. Seperti UU No. 13 Tahun 2003 dan Undang-Undang Tata Cara Perpajakan No. 16 Tahun 2009, sehingga menimbulkan masalah urutan prioritas kreditor menjadi jauh lebih kompleks.
3. UUKPKPU hanya memberikan sedikit sekali petunjuk mengenai urutan para kreditor dalam proses kepailitan.

Berikut akan Penulis paparkan kedudukan hak tagih atas pajak dalam kepailitan pasca Putusan Mahkamah Konstitusi No. 67/PUU-XI/2013 dengan menganalisis pokok permohonan pihak pemohon, pendapat pemerintah, serta Putusan Mahkamah Konstitusi yang berdampak pada kedudukan hak tagih atas pajak dalam kepailitan itu sendiri.

Pokok permohonan pihak pemohon adalah salah satu pasal dalam Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan yaitu Pasal 95 ayat (4) yang menyatakan: “Dalam hal perusahaan dinyatakan pailit atau dilikuidasi berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, maka upah dan hak-hak lainnya dari pekerja/buruh merupakan utang yang didahulukan pembayarannya”

Menurut pihak pemohon pengujian undang-undang yang merupakan para buruh dari Perusahaan Pertamina, ketentuan Pasal 95 ayat (4) yang menyatakan bahwa upah dan hak hak lainnya dari para pekerja/buruh merupakan utang yang “didahulukan” pembayarannya, namun dalam pelaksanaan putusan pailit kata

“didahulukan” ditempatkan setelah pelunasan terhadap hak-hak negara dan para kreditur separatis yang merujuk Buku Dua Bab XIX KUHPerduta dan Pasal 21 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Disini, hak Negara ditempatkan sebagai pemegang hak posisi pertama, diikuti oleh kreditor separatis (pemegang hak tanggungan, gadai, fidusia, hipotik).

Meskipun berdasarkan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan yang menempatkan hak-hak pekerja harus “didahulukan”, akan tetapi dalam praktik ditempatkan dalam posisi setelah pemenuhan hak negara dan para kreditor separatis, sehingga menurut pemohon pengujian undang-undang menimbulkan adanya ketidakpastian hukum dalam penerapan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan terhadap frasa “didahulukan pembayarannya” dalam Pasal 95 Ayat (4) Undang-Undang No. 13 Tahun 2003 tersebut.

Petition dari pihak pemohon meminta agar Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan sejauh frasa “didahulukan pembayarannya” adalah inkonstitusional terhadap Undang-Undang Dasar 1945, kecuali bila frasa “didahulukan pembayarannya” ditafsirkan bahwa pelunasan upah dan hak-hak pekerja mendahului semua jenis kreditor baik kreditor separatis/istimewa, kreditor preference, pemegang hak tanggungan, gadai dan hipotik dan kreditor bersaing (*concurrent*).

Pemohon menyatakan bahwa dalam praktik dan dengan mengingat ketentuan hukum yang berlaku, baik itu dalam Pasal 1134 ayat (2) *juncto* Pasal 1137 KUHPerduta dan Pasal 21 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maka terdapat urutan peringkat penyelesaian tagihan kreditor setelah selesainya kreditor separatis, dimana upah buruh masih harus menunggu urutan setelah tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah untuk didahulukan. Padahal berdasarkan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 diatas, maka secara hukum adanya pailit terhadap perusahaan, dalam hal pemenuhan hak-hak pekerja seperti pesangon dan hak-hak lainnya harus didahulukan dari pemenuhan kewajiban perusahaan yang pailit, sedangkan dalam Pasal 1149 KUHPerdara, piutang buruh terhadap perusahaan/majikan berkedudukan sebagai kreditor/piutang preferen, sehingga dengan dinyatakan pailitnya debitor tidak akan menghilangkan hak-hak buruh sebagai kreditor terhadap perusahaan tersebut. Buruh dapat menuntut pembayaran upahnya sebagai kreditor dengan mengajukan tagihan kepada kurator yang ditunjuk oleh Pengadilan Niaga yang bertugas untuk mengurus dan membereskan harta debitor pailit. Kurator mendahulukan pembayaran upah buruh sebagai kreditor preferen dari hasil penjualan boedel pailit daripada pembayaran kepada kreditor konkuren;

Pihak pemohon sebagai para buruh juga mempermasalahkan perusahaan jika yang pailit merupakan Perusahaan Asuransi, yang mana berdasarkan Pasal 20 ayat (2) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1992 tentang Usaha Perasuransian, dinyatakan bahwa: "Hak pemegang polis atas pembagian harta kekayaan Perusahaan Asuransi Kerugian atau Perusahaan Asuransi Jiwa yang dilikuidasi merupakan hak utama". Pemberlakuan Pasal 20 ayat (2) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1992 tentang Usaha Perasuransian dalam praktiknya menurut pemohon

akan menimbulkan ketidakpastian hukum bila disandingkan dengan hak-hak buruh yang bekerja dalam perusahaan asuransi, tentang pemberlakuan hukum, apakah akan mendahulukan/mengutamakan hak pemegang polis berdasarkan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1992 tentang Usaha Perasuransian ataukah mendahulukan/mengutamakan hak-hak buruh sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan. Pertentangan yang secara nyata dirasakan oleh pihak pemohon tersebut berimplikasi pada tidak terciptanya jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil terhadap para buruh.

Undang-Undang Pajak, Undang-Undang Asuransi maupun Undang-Undang Ketenagakerjaan semua menyatakan diutamakan/didahului. Sehingga Pemohon yang notabene adalah buruh dalam hal ini merasa mendapatkan ketidakpastian hukum terhadap para kreditor lainnya yang masing-masing merasa hak nya harus lebih didahulukan terlebih berdasarkan prinsip perlakuan khusus terhadap pihak yang lemah maka sudah selayaknya dan sepatutnyalah hak pekerja didahulukan dari semua kreditor lainnya.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas maka ketentuan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan sepanjang frasa “didahulukan pembayarannya” menimbulkan ketidakpastian hukum dan bertentangan dengan Pasal 28D (1) Undang-Undang Dasar 1945 yang menjamin akan adanya suatu kepastian hukum dan hal tersebut lah pokok materil pengujian Undang Undang ini.

Bahwa dalam konsideran menimbang Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 menyatakan, “pembangunan nasional dilaksanakan dalam rangka pembangunan manusia Indonesia seutuhnya dan pembangunan masyarakat Indonesia seluruhnya untuk mewujudkan masyarakat yang sejahtera, adil, makmur, yang merata, baik materiil maupun spiritual berdasarkan Pancasila dan Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”. Cita-cita sebagaimana dalam konsideran menimbang tersebut terlaksana apabila ketentuan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 sepanjang frasa “didahulukan pembayarannya” diartikan pembayarannya didahulukan daripada para kreditor separatis pemegang jaminan gadai, fidusia, dan hak tanggungan.

Pada kesimpulannya, pemohon menginginkan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 adalah inkonstitusional dengan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945, kecuali bila frasa “didahulukan pembayarannya” ditafsirkan pelunasan mendahului semua jenis kreditor baik kreditor separatis/istimewa, kreditor preferen, pemegang hak tanggungan, gadai dan hipotik dan kreditor bersaing (*concurrent*). Demikianlah keberatan-keberatan yang dimohonkan oleh pihak buruh terkait dengan Pengujian Undang-Undang No. 13 Tahun 2003 Pasal 95 ayat (4).

Perlu diketahui berdasarkan pemaparan diatas terdapat kesamaan antara kedudukan upah buruh dengan hak tagih atas pajak, yakni sama-sama mendapatkan pengecualian untuk mendapatkan kedudukan yang lebih tinggi dibandingkan dengan kreditor separatis sebagaimana diamanatkan Pasal 1134 KUHPerduta.

Terlihat bahwa pemohon pengujian undang-undang yang notabene adalah buruh sendiri, merasa bahwa sebagai kreditor preferen yang termasuk dalam golongan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1134 KUHPerdara, hak buruh haruslah didahulukan bahkan daripada kreditor separatis sekalipun. Tentunya wajarlah bila hak tagih atas pajak yang juga merupakan kreditor preferen yang termasuk dalam golongan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1134 KUHPerdara juga harus didahulukan haknya dibandingkan dengan kreditor pemegang hak jaminan.

Pada saat sebuah perusahaan mengalami pailit, ketentuan yang ada yang mengatur tentang masalah pailit ada di Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. Ketentuan yang lain ada pada Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang. Kemudian, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan serta Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1992 tentang Usaha Perasuransian yang kesemuanya mengatur dan memberikan prioritas kepada objek yang diatur oleh undang-undang tersebut untuk mendapatkan referensi. Apabila melihat undang-undang yang mengatur hal tersebut terbagi menjadi dua bagian besar yaitu Kitab Undang-Undang Hukum Perdata sebagai sebuah ketentuan yang bersifat *lex generalis*, yaitu Pasal 1134 KUHPerdara yang menyatakan bahwa hak istimewa ialah suatu hak yang oleh undang-undang diberikan kepada seorang berpiutang, sehingga tingkatannya lebih tinggi daripada orang yang berpiutang lainnya semata-mata berdasarkan sifat piutangnya;

Yogo Pamungkas yang memberikan keterangan sebagai ahli dalam perkara Pengujian Undang-Undang dalam Perkara No. 67/PUU-XI/2013 ini mengatakan bahwa gadai dan hipotek adalah lebih tinggi daripada hak istimewa, tetapi kemudian, diberikan pengecualian dalam hal Undang-Undang ditentukan sebaliknya. Ini artinya bahwa Kitab Undang-Undang Hukum Perdata memberikan peluang terhadap ketentuan yang lain untuk menjadi ketentuan yang sifatnya *lex specialis*. Undang-Undang Pajak, Undang-Undang Ketenagakerjaan, Undang-Undang Asuransi diisi oleh semua undang-undang berstatus sebagai *lex specialis*. Ketika beberapa undang-undang tersebut menjadi *lex specialis* dan menyatakan diri secara *rigid* memiliki keutamaan, tentu sulit untuk menentukan siapa yang lebih utama dari sekian banyak undang-undang atau tiga undang-undang yang *lex specialis* tersebut.

Namun terlepas dari “siapa yang lebih utama”, ternyata terdapat kenyataan yang tidak terbantahkan bahwa ketiga jenis kreditor preferen tersebut, baik itu Hak Buruh, Hak buruh, maupun hak tagih atas pajak, kedudukan para kreditor Preferen tersebut haruslah lebih tinggi kedudukannya dibandingkan dengan Kreditor Separatis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1134 KUHPerdata yang menyatakan gadai dan hipotek berkedudukan lebih tinggi daripada *preferen*, kecuali oleh undang-undang ditentukan sebaliknya.

Bahwa pada bagian lain dari putusan tersebut Mahkamah juga mempertimbangkan, tidak dapat disangkal bahwa kedudukan pekerja/buruh dalam perusahaan merupakan salah satu unsur yang sangat vital dan mendasar yang menggerakkan proses usaha. Unsur lain yang memungkinkan usaha bergerak

adalah modal, yang juga merupakan unsur yang esensial. Masing-masing unsur tersebut diikat dengan perjanjian, yang karena isinya menjadikan unsur-unsur tersebut tidak memiliki kedudukan yang sama dilihat dari ukuran kepastian, jaminan, dan masa depan jika timbul risiko yang berada diluar kehendak semua pihak. Pengakuan tetap harus mempertimbangkan kedudukan yang berbeda dan risiko dalam kehidupan ekonomi berbeda yang tidak selalu dapat diperhitungkan. Oleh karena itu, dalam membuat kebijakan hukum, hak-hak pekerja/buruh tidak boleh termarginalisasi dalam kepailitan, namun tidak boleh mengganggu kepentingan kreditor (separatis) yang telah diatur dalam ketentuan hukum jaminan baik berupa gadai, hipotek, fidusia, maupun hak tanggungan lainnya.

Terhadap hak-hak pekerja/buruh yang lain, menurut Mahkamah, hal tersebut tidak sama atau berbeda dengan upah pekerja/buruh. Upah pekerja/buruh secara konstitusional berdasarkan Pasal 28 D ayat (2) UUD 1945 merupakan hak konstitusional yang oleh karenanya adalah hak konstitusional pula untuk mendapat perlakuan yang adil dan layak dalam hubungan kerja. Adapun hak-hak lainnya tidaklah demikian, sehingga implikasi hukumnya adalah wajar bila terkait dengan pembayaran dimaksud hak tersebut berada pada peringkat dibawah kreditor separatis. Sementara itu, mengenai kewajiban terhadap negara hal tersebut adalah wajar manakala berada pada peringkat setelah upah pekerja/buruh. Argumentasi Mahkamah Konstitusi adalah, selain berdasarkan uraian diatas, karena fakta yang sesungguhnya negara memiliki sumber pembiayaan lain, sedangkan bagi pekerja/buruh upah adalah satu-satunya sumber untuk mempertahankan hidup bagi diri dan keluarganya;

Pada Amar Putusannya Mahkamah Konstitusi mengabulkan permohonan para pemohon untuk sebagian. Jika dilihat frasa dalam amar putusannya menyatakan upah buruh merupakan kedudukan tertinggi dari semua jenis kreditor lainnya, kemudian kedudukan selanjutnya diduduki oleh kreditor separatis, setelah kreditor separatis, dilanjutkan dengan pembayaran hak-hak pekerja/buruh lainnya, kemudian dilanjutkan dengan tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah. Sehingga kedudukan kreditor separatis lebih didahulukan dibandingkan hak tagih atas pajak.

Menurut ketentuan Pasal 1133 KUHPerdata bahwa hak untuk didahulukan diantara orang-orang berpiutang, para kreditor, terbit dari hak istimewa atau *preferen* dari gadai dan hipotek atau separatis. Hak istimewa ialah suatu hak yang oleh undang-undang diberikan kepada seorang berpiutang sehingga tingkatannya lebih tinggi daripada orang berpiutang atau para kreditor lainnya semata-mata berdasarkan sifat piutangnya. Berdasarkan ketentuan diatas tampak jelas hak istimewa tersebut merupakan suatu hak yang timbul dari ketentuan suatu undang-undang yang memberikan hak kepada seorang berpiutang atau kreditor. Sehingga tingkatannya lebih tinggi dan didahulukan pembayarannya daripada orang-orang berpiutang atau kreditor lainnya yang semata-mata berdasarkan sifat piutangnya. Walaupun demikian, berdasarkan ketentuan Pasal 1134 ayat (2) KUHPerdata bahwa gadai dan hipotek dalam hal ini kreditor pemegang hak jaminan kebendaan sebagai kreditor separatis adalah lebih tinggi daripada hak istimewa atau kreditor *preferen* kecuali dalam hal-hal dimana oleh undang-undang ditentukan sebaliknya sehingga posisinya berada diatas kreditor separatis;

Pemerintah dalam jawaban atas permohonan pihak pemohon menjelaskan pengecualian sehingga posisi kreditor preferen berada diatas kreditor separatis itu antara lain adalah diatur didalam Pasal 39 ayat (2) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan PKPU yang menyatakan, “Sejak tanggal putusan pernyataan pailit diucapkan, upah yang terutang sebelum maupun sesudah putusan, pernyataan pailit diucapkan merupakan utang harta pailit. ”Yang dimaksud dengan utang harta pailit adalah segala biaya-biaya yang timbul dalam mengurus kepentingan kreditor yang harus dipenuhi terlebih dahulu sebelum kepentingannya atau kreditor yang lain dipenuhi. Contohnya adalah utang harta pailit antara lain adalah *fee* kurator, biaya pemberesan, kemudian termasuk biaya *appraisal*, akuntan, biaya lelang, biaya sewa, dan upah karyawan. Artinya, upah buruh tidak hanya sekedar sebagai kreditor *preferen* yang mendahului kreditor lainnya yang konkuren.

Akan tetapi pelunasan upah buruh diambil dari budel pailit yang mendahului kreditor separatis. Yang dimaksud dengan upah sebagaimana diatur didalam penjelasan Pasal 39 ayat (2) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 adalah hak pekerja yang diterima dan dinyatakan dalam bentuk uang sebagai imbalan dari pemberi kerja kepada pekerja atas suatu pekerjaan, atas jasa yang telah atau akan dilakukan, ditetapkan, dan dibayarkan menurut suatu perjanjian kerja, kesepakatan, atau peraturan perundang-undangan, termasuk tunjangan bagi pekerja dan keluarganya;

Sehingga, khusus upah pekerja atau buruh, baik sebelum maupun sesudah pernyataan pailit mendapatkan posisi yang lebih tinggi daripada kreditor separatis

atau setara dengan *fee* kurator, biaya kepailitan dan pemeliharaan serta biaya sewa. Hak tersebut diberikan kedudukan yang lebih tinggi oleh undang-undang, sebagaimana diatur di dalam Pasal 1134 KUHPerdara yang menyatakan bahwa hak gadai dan hipotek adalah lebih tinggi daripada hak istimewa kecuali dalam hal-hal dimana undang-undang ditentukan sebaliknya;

Jadi ketentuan Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tersebut telah menempatkan posisi buruh sebagai kreditur preferen yang mempunyai hak istimewa untuk didahulukan daripada para kreditor lainnya. Namun prinsipnya tidak dapat mendahului hak para kreditor separatis yang memang terpisah dari hak-haknya tersebut. Akan tetapi hal demikian diberikan pengecualian, sebagaimana ditentukan didalam Pasal 39 ayat (2) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 dan berdasarkan ketentuan Pasal 1134 KUHPerdara. Dengan perkataan lain, berdasarkan ketentuan tersebut diatas, hak-hak buruh sebagai salah satu kreditor dalam kepailitan pada prinsipnya adalah merupakan hak istimewa yang timbul dan diberikan oleh undang-undang Untuk mendahului daripada para kreditor lainnya, khususnya kreditor bersaing atau konkur atau kreditor konkuren. Namun khusus hak upah bahkan mendahului hak kreditor separatis.

Berdasarkan apa yang disampaikan pihak pemerintah tersebut dapat diambil kesimpulan bahwa ketentuan mendahului hak tagih atas pajak yang ketentuannya terdapat dalam Pasal 21 (1) Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sama halnya dengan hak upah yang diatur dalam Pasal 39 ayat (2) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004,

yakni sama sama merupakan implementasi dari ketentuan Pasal 1334 KUHPerdara yang mengamanatkan agar dibuatnya sebuah aturan pengecualian untuk kreditor preferen agar dapat mengalahkan kedudukan kreditor separatis, sehingga baik upah buruh maupun hak tagih atas pajak, keduanya haruslah kedudukannya didahulukan daripada kreditor separatis.

Sementara berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi tersebut hanya kedudukan upah buruh beserta hak-haknya yang lainlah yang berada diatas kreditor separatis. Seharusnya kedudukan hak tagih atas pajak yang notabene sama dengan hak upah yang mendapatkan pengecualian dalam Pasal 1134 KUHPerdara kedudukannya juga harus berada di atas kreditor separatis.

Alasan mengapa sebenarnya kedudukan hak tagih atas pajak dalam kepailitan menjadi bermasalah adalah karena Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban tidak mengatur mengenai kedudukan tagihan hak negara (utang pajak), adapun tagihan hak negara dalam proses kepailitan diatur dalam Undang-undang Tata Cara Perpajakan. Sementara Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 mengatur bahwa tagihan upah buruh merupakan utang harta pailit dan juga mengakui hak kreditor separatis untuk dapat melaksanakan haknya seolah-olah tidak terjadi kepailitan. Terlihatlah ketimpangan aturan yang ada sehingga hal ini yang menyebabkan ketidakpastian dalam penerapan aturan hukum tersebut.

Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 memang mengatur urutan pembayaran tagihan kreditor dalam proses kepailitan berdasarkan tingkatan hak yang dimiliki oleh para kreditor. Namun, untuk urutan pembayaran tagihan

kreditor dalam proses kepailitan, selain berpedoman kepada Undang-Undang No. 37 Tahun 2004, juga berpedoman kepada peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai kedudukan kreditor yang secara khusus diatur dalam undang-undang tersebut mempunyai hak untuk didahulukan dalam pembayaran tagihannya pada proses kepailitan. Sehingga apa yang termaktub dalam Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Pasal 21 tersebut sah sebagai dasar urutan pembayaran tagihan kreditor dalam proses kepailitan, meskipun tidak diatur secara tegas dalam Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang tetap. Sehingga jika merujuk pada ketentuan pasal 21 Undang-Undang No. 16 Tahun 2009, yang dapat mengalahkan kedudukan hak tagih atas pajak dalam kepailitan adalah hal-hal yang sebagaimana dimaksud dalam Ayat (3), mulai dari poin a, b sampai dengan poin c.

Pasal 1137 KUHPerdara sendiri telah menetapkan utang pajak untuk didahulukan daripada kreditor lainnya yakni sebagai berikut: “Hak dari kas negara, kantor lelang dan lain-lain badan umum yang dibentuk pemerintah, untuk didahulukan, tertibnya melaksanakan hak itu, dan jangka waktu berlangsungnya hak tersebut, diatur dalam berbagai undang-undang khusus yang mengenai hal-hal itu”.

Berdasarkan Pasal 1137 KUHPerdara tersebut kedudukan utang pajak sebagai pemegang hak istimewa dengan hak mendahului yang merujuk pada pengaturan dalam undang-undang khusus, yaitu Undang-Undang Perpajakan. Undang-Undang perpajakan telah jelas mengatur hal tersebut dalam Pasal 21

Ayat (1) Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 sebagaimana telah penulis jelaskan sebelumnya.

Terlebih hak tagih atas pajak sebagai salah satu kreditor preferen, tidak bisa dipandang sama jika dibandingkan dengan kreditor preferen lainnya. Bila dilihat secara sepintas, seolah-olah tidak ada perbedaan pemaknaan kreditor preferen terkait kepentingan pelunasan utang. Namun apabila dicermati lebih jauh, terutama dalam memaknai kedudukan negara sebagai kreditor preferen dalam tagihan pajak maka akan tampak perbedaan yang sangat mendasar. Posisi negara terkait utang pajak menurut undang-undang adalah sebagai kreditor preferen yang mempunyai hak mendahulu atas barang-barang milik Penanggung pajak yang akan dilelang di muka umum.

Kondisi ini menjadikan pembayaran kepada kreditor yang lain tentunya akan diselesaikan setelah utang pajak dilunasi terlebih dahulu. Jadi penekanan kreditor preferen dalam tagihan pajak lebih bermakna pada hak mendahulu dibanding kreditor lain. Sangat berbeda dengan pemaknaan kreditor preferen dalam kepailitan. Terlebih jika dilihat bahwa kedudukan kreditor preferen dalam kepailitan yang menempati peringkat berikutnya setelah kreditor separatis. Akibatnya tentu saja adalah adanya pembagian hasil penjualan harta pailit yang akan dilakukan menurut urutan prioritasnya. Sehingga kreditor yang kedudukannya lebih tinggi mendapatkan pembagian lebih dahulu dibandingkan kreditor lain yang kedudukannya lebih rendah. Bahkan apabila diantara para kreditor tersebut memiliki tingkatan yang sama maka pembagiannya dapat menggunakan asas prorata, yaitu pembagian hasil penjualan secara proporsional

diantara mereka. Ini berarti walaupun penagihan pajak maupun kepailitan menggunakan kreditur preferen dalam hal penyelesaian utang yang dimiliki oleh wajib pajak/penanggung pajak (debitur dalam hal kepailitan), akan tetapi secara eksplisit keduanya memiliki makna yang berbeda.

Berdasarkan pasal 21 (1) Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan maka kedudukan utang pajak merupakan suatu hak yang istimewa, dimana negara mempunyai kreditur preferen yang dinyatakan mempunyai hak mendahului atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dilelang di muka umum. Demikian pula kaitannya dengan Pasal 1134 ayat (2) KUH Perdata yang menekankan adanya hak istimewa yang mempunyai tingkatan lebih tinggi dari orang yang berpiutang lainnya karena adanya peraturan perundang-undangan. Sehingga berdasarkan Pasal 21 (1) Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tersebut hak tagih atas pajak merupakan salah satu kreditor hak istimewa yang mempunyai tingkatan lebih tinggi dibandingkan dengan kreditor lainnya.

Kreditur preferen yang dinyatakan mempunyai hak mendahului sebagaimana diatur secara khusus oleh Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebabkan negara memiliki hak mendahului atas barang-barang milik penanggung pajak dan mempunyai kedudukan yang lebih tinggi dari kreditor separatis maupun kreditor konkuren dalam Undang-Undang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang. Sehingga dalam setiap pembagian harta penanggung pajak yang harus didahulukan adalah untuk melunasi utang pajak yang ada dan tidak

sekedar menyamaratakan pembagian harta tersebut terhadap para krediturnya. Dengan demikian, makna kreditur preferen dalam pajak tidak dapat disamakan maknanya sebagaimana kreditur preferen dalam kepailitan. Fiskus harus segera dan berjuang keras untuk memperjuangkan hak mendahului yang dimiliki oleh negara guna mendapatkan hak pelunasan utang pajak terlebih dahulu. Terlebih bilamana terdapat kondisi wajib pajak/penanggung pajak yang masih mempunyai utang pajak telah diumumkan dalam keadaan pailit.⁵⁶

Sehingga konsekuensinya adalah, jika terdapat kreditor yang diistimewakan yang kedudukannya lebih tinggi dari kedudukan kreditor separatis, kurator atau kreditor diistimewakan tersebut bahkan dapat meminta seluruh haknya secara penuh dari kreditor separatis yang diambil dari hasil penjualan aset jaminan utang, baik jika dijual oleh kreditor separatis sendiri ataupun jika dijual oleh kurator.⁵⁷ Sehingga Berdasarkan ketentuan Pasal 60 ayat (2) Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 tentang KPKPU, kreditur pemegang hak tagih atas pajak selaku kreditor preferen yang didahulukan dari kreditor separatis memiliki hak untuk meminta sebagian hasil penjualan harta jaminan yang dilakukan oleh kreditor separtis untuk jumlah yang sama dengan tagihan pajak karena tingkatan tagihan pajak lebih tinggi daripada tagihan kreditor separatis.

Penjelasan yang ada di dalam Pasal 19 ayat (6) Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa yang menyatakan sebagai berikut: "Ayat ini menetapkan kedudukan negara sebagai kreditur preferen yang dinyatakan

⁵⁶ Irwan Aribowo, “-kreditur-preferen-dalam-pajak,-apakah-sama-dalam-versi-kepailitan”, <http://www.bppk.depkeu.go.id/publikasi/artikel/167-artikel-pajak/19557>, diakses pada tanggal 20 Maret 2017, pukul 23.00 WIB.

⁵⁷ Paulus Herdianto Manurung. 2015 “*Hak Mendahului Tagihan Utang Pajak Untuk Wajib Pajak Yang Dinyatakan Pailit*” (USU:Tesis), halaman 52.

mempunyai hak mendahulu atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dijual kecuali terhadap biaya perkara yang semata-mata disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan atau barang tidak bergerak, biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud, atau biaya perkara yang semata-mata disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan. Hasil penjualan barang-barang milik penanggung pajak terlebih dahulu untuk membayar biaya-biaya tersebut di atas dan sisanya dipergunakan untuk melunasi utang pajak.

Melihat uraian peraturan tersebut diatas, konteks negara sebagai kreditor preferen ini muncul ketika utang pajak dihadapkan pada barang-barang milik penanggung pajak yang akan dijual di muka umum. Pilihannya adalah untuk melunasi utang pajak terlebih dahulu atautkah melunasi kreditor lainnya yang juga memiliki hak atas penjualan barang-barang milik penanggung pajak. Adanya perubahan pada Undang Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan memperkuat posisi fiskus sebagai kreditor preferen terhadap pelunasan utang pajak dengan wajib pajak pailit, khususnya Pasal 21 mengalami penambahan ayat yaitu terletak pada ayat (3a), yang menyatakan bahwa dalam hal wajib pajak dinyatakan pailit, maka kurator atau orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan dilarang membagikan harta wajib pajak dalam pailit kepada pemegang saham atau kreditor lainnya sebelum menggunakan harta tersebut untuk membayar utang pajak wajib pajak tersebut.

Namun demikian hak mendahulu negara telah dikecualikan untuk didahulukan sebagaimana diatur dalam Pasal 21 ayat (3) UU KUP yang

menyatakan bahwa kedudukan utang pajak adalah mendahului dari hak mendahului lainnya kecuali biaya perkara yang hanya disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak, biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud; dan/atau biaya perkara, yang hanya disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

Hal ini sejalan dengan maksud dari KUH Perdata yang membedakan kedudukan hak atas pelunasan utang, sebagai berikut:

1. Gadai dan hipotik berada pada kedudukan lebih tinggi daripada kedudukan kreditor dengan hak istimewa;
2. Hak istimewa mempunyai kedudukan yang lebih tinggi dari gadai dan hipotek, jika dinyatakan demikian oleh undang-undang;
3. 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 itu diatur di berbagai undang-undang khusus yang mengenai hal-hal itu;
4. Hak istimewa mengenai barang tertentu lebih tinggi kedudukannya daripada hak istimewa mengenai seluruh barang pada umumnya.

Berdasarkan pembedaan kedudukan tersebut, mengenai utang yang diberikan kedudukan istimewa atau didahulukan tidak hanya diatur dalam KUH Perdata, melainkan dalam peraturan perundang-undangan lain yang merupakan *lex specialis* dari ketentuan dalam KUH Perdata yang sifatnya terbuka.⁵⁸

⁵⁸ *Ibid.*

Berdasarkan poin ke 2 tersebut jelaslah ketentuan Pasal 21 UU No. 16 Tahun 2009 merupakan bentuk pernyataan oleh undang-undang sehingga tidak alasan untuk menyatakan hak tagih atas kedudukannya berada dibawah kreditor separatis, terlebih Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 merupakan *lex specialis*.

Pemerintah sendiri sebagai pihak termohon dalam perkara pengujian undang-undang ini menyatakan bahwa kedudukan pajak dalam pemberesan hak-hak para kreditor dimungkinkan untuk didahulukan daripada kreditor konkuren, bahkan termasuk didahulukan dari para kreditor separatis yang harus dipenuhi, yaitu kewajiban pajak-pajak dimaksud dari budel pailit, karena undang-undang memang mengatur demikian dan merupakan pengecualian dari *statement* umum dalam ketentuan Pasal 1134 KUHPPerdata. Ketentuan undang-undang yang memberikan pengecualian tersebut masing-masing antara lain disebutkan Pemerintah berdasarkan ketentuan Pasal 21 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 *juncto* Pasal 19 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa;

Hak mendahului untuk tagihan pajak melebihi segala hak mendahului lainnya, kecuali terhadap biaya perkara yang semata-mata disebabkan oleh adanya penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak yaitu biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud dan biaya perkara yang semata-mata disebabkan adanya pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

Sehingga dengan demikian, secara yuridis, pemerintah sebagai pihak termohon menyatakan bahwa posisi tagihan pajak adalah merupakan salah satu kreditor dalam kepailitan yang oleh undang-undang diposisikan sebagai kreditor *preferen* yang mempunyai hak mendahului yang diistimewakan, yaitu berdasarkan ketentuan Pasal 1134, Pasal 1137 KUHPerduta. Hak tersebut disamakan dengan biaya kepailitan yang diambil dari budel pailit, sehingga kedudukannya dibayarkan sebelum pemenuhan hak-hak kreditor separatis;

Selain itu, secara filosofis, penempatan pajak pada posisi mendahului kreditor separatis tersebut karena pajak pada hakikatnya adalah terkait dan menyangkut kepentingan umum dan kemaslahatan orang banyak yang didahulukan dalam rangka kepentingan bangsa dan negara.

Pajak sebagai piutang negara diberi kedudukan yang lebih utama daripada piutang perdata, mengingat bahwa pajak hasilnya digunakan untuk kepentingan umum, untuk melaksanakan kehidupan Negara dan Bangsa Indonesia, dan seterusnya untuk mencapai masyarakat yang sejahtera, adil, dan makmur bagi kepentingan seluruh rakyat Indonesia. Hak mendahului negara terhadap utang pajak ini, baik mengenai jumlah pokok pajak maupun mengenai bunga, denda administrasi, kenaikan, dan biaya penagihan. Hak mendahului ini mengenai semua barang wajib pajak, begitu pula atas barang-barang milik wakilnya (penanggung pajak) yang menurut peraturan perpajakan bertanggungjawab secara pribadi dan atau secara renteng.⁵⁹

⁵⁹ Marihot P. Siahaan, *Op. Cit.*, halaman 622.

Berdasarkan seluruh paparan tersebut sesungguhnya tidaklah tepat Putusan Mahkamah Konstitusi dengan meletakkan kedudukan hak tagih atas pajak berada dibawah kreditor separatis tersebut.

Terkait dengan hak-hak buruh lainnya, dalam amar Putusan Mahkamah Konstitusi tersebut kedudukannya berada diatas kreditor separatis bahkan hak tagih atas pajak. Sebelumnya, hak pekerja atau buruh, sebagaimana dimaksud didalam Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Ketenagakerjaan terbagi dalam dua, yaitu:

- a. Hak upah, baik sebelum maupun sesudah pernyataan pailit, yang dengan adanya ketentuan Pasal 39 ayat (2) Undang-Undang Kepailitan yang terkait atau yang merupakan biaya kepailitan yang harus dibayar terlebih dahulu mendahului kreditor separatis, sehingga sama kedudukannya dengan biaya pengadilan (*feecurator*), biaya pemeliharaan, biaya penilaian, biaya lelang, dan lain sebagainya.
- b. Hak-hak lainnya, yakni hak yang timbul dalam hubungan kerja atau sebagai akibat dari hubungan kerja merupakan hak yang diistimewakan saja yang diberikan keistimewaan oleh undang-undang untuk mendahului para kreditor konkuren lainnya.

Tentunya merupakan sebuah kekeliruan bila menganggap hak-hak buruh lainnya ini mendapatkan kedudukan yang lebih tinggi dari kreditor separatis, karena hak-hak buruh lainnya ini bukan termasuk elemen-elemen yang terkandung dalam Pasal 39 ayat (2) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 sebagai budel pailit, sehingga hak-hak buruh lainnya ini tidaklah mendapatkan pengecualian seperti apa yang dimaksud dalam Pasal 1134 KUHPerdara untuk mendapat

kedudukan yang lebih tinggi dari kreditor separatis, jika kedudukan hak-hak buruh ini tidak lebih tinggi dibandingkan kreditor separatis, tidaklah mungkin hak-hak buruh lebih tinggi dari hak tagih atas pajak, sementara hak tagih atas pajak yang mendapatkan kewenangan hak mendahulu dari Pasal 21 ayat (1) Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 dan Pasal 1334 KUHPerdato mendapatkan kedudukan yang lebih tinggi dibandingkan dengan kreditor separatis sekalipun.

BAB IV

KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

1. Apabila tidak terdapat undang-undang yang menyatakan bahwa kreditor preferen berkedudukan lebih tinggi daripada kreditor kreditor separatis (gadai, fidusia, hak tanggungan atau hipotek), maka urutan kreditor yakni : kreditor separatis, kemudian kreditor preferen, dan kreditor konkuren. sedangkan apabila terdapat ketentuan undang-undang yang menyatakan bahwa kreditor preferen harus dilunasi terlebih dahulu daripada para kreditor lainnya termasuk para kreditor separatis, maka urutan para kreditor yakni kreditor preferen, kreditor separatis, kreditor konkuren, hal ini merupakan amanat Pasal 1134 KUHPerdara.
2. Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 Pasal 60 Ayat (2) menyatakan kreditor preferen yang kedudukannya lebih tinggi daripada kreditor separatis wajib menyerahkan bagian dari hasil penjualan tersebut untuk jumlah yang sama dengan jumlah tagihan kreditor separatis, terlebih dalam Pasal 21 Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dinyatakan negara mempunyai hak mendahulu dalam hal kepailitan, sehingga kedudukan hak tagih atas pajak untuk lebih didahulukan dari kreditor lainnya termasuk kreditor separatis tidak terbantahkan.
3. Pada hakikatnya UU No. 16 Tahun 2009 Pasal 21 Ayat (1) telah mengamanatkan apa yang diatur dalam Pasal 1134 KUHPerdara dengan menyatakan menetapkan kedudukan negara sebagai kreditor preferen yang

mempunyai hak mendahului atas barang-barang milik wajib pajak. Terlebih hak tagih atas pajak dalam kepailitan disamakan dengan biaya kepailitan yang diambil dari budel pailit, sehingga kedudukannya dibayarkan sebelum pemenuhan hak-hak kreditor separatis. Pajak pada hakikatnya adalah terkait dan menyangkut kepentingan umum dan kemaslahatan orang banyak yang didahulukan dalam rangka kepentingan bangsa dan negara karena hasilnya digunakan untuk kepentingan umum, untuk melaksanakan kehidupan negara dan bangsa Indonesia, dan seterusnya untuk mencapai masyarakat yang sejahtera, adil, dan makmur bagi kepentingan seluruh rakyat Indonesia.

B. Saran

1. Secara umum kedepan sebaiknya diperlukan aturan dalam KUHPerdara terkait siapa saja kreditor preferen yang memiliki hak untuk lebih didahulukan daripada kreditor separatis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1134 KUHPerdara, agar tidak terbuka celah yang begitu lebar bagi para kreditor untuk menyatakan memiliki hak untuk lebih didahulukan ataupun diprioritaskan.
2. Sebaiknya dalam Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 dilakukan perubahan sehingga terdapat statement yang menyatakan kedudukan hak tagih atas pajak haruslah lebih didahulukan dibandingkan kreditor separatis, karena sejauh ini hanya doktrin-doktrin yang telah penulis paparkan saja yang menunjukkan bahwa hak tagih atas pajak ini harus didahulukan, hal ini semata-mata demi terciptanya kepastian hukum

3. Diperlukan suatu aturan terkait urutan pembayaran utang para kreditor secara tegas, dan sebaiknya hal itu diatur dalam Undang-Undang No. 37 Tahun 2004 agar lebih terunifikasi dan tidak terlihat “berserakan”. Terkhusus bagi hak tagih negara atas pajak, agar hak tersebut diatur secara tegas dalam UU KPKPU, karna sejauh ini hanyalah hak kreditor separatis dan hak buruh sajalah yang diatur.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

- Adrian Sutedi. 2009. *Hukum Kepailitan*. Bogor : Ghalia Indonesia.
- B. Boediono. 2000. *Perpajakan Indonesia*. Jakarta : Diadit Media
- H. Moeljo Hadi. 2001. *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Oleh Juru Sita Pajak Pusat Dan Daerah*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Imran Nating, 2004. *Peranan dan Tanggung Jawab Kurator Dalam Pemberesan Harta Pailit*. Jakarta : Raja Grafindo Persada.
- Ida Zuraida, Hari Sih Advianto. 2011. *Penagihan Pajak*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Ida Hanifah, dkk. 2014. *Pedoman Penulisan Skripsi*. Medan: Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
- Jono. 2010. *Hukum Kepailitan*. Jakarta : Sinar Grafika.
- Munir Fuady. 2002. *Hukum Pailit*. Bandung : Citra Aditya Bakti.
- Marihot P. Siahaan. 2004. *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban, dan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*, Jakarta: Raja Grafindo.
- Man S. Sastrawidjaja. 2006. *Hukum Kepailitan Dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*. Bandung : Alumni.
- Muhammad Djafar Saidi. 2014. *Pembaruan Hukum Pajak*. Depok : Raja Grafindo.
- Soerjono Soekanto. 2004. *Penelitian Hukum Normatif*. Jakarta : RajaGrafindo Persada, halaman.
- Sutan Remy Sjahdeini. 2004. *Hukum Kepailitan: Memahami Faillissementverordening Juncto Undang-undang No. 4 Tahun 1998*. Jakarta : Pustaka Utama Grafiti.
- Sunarmi. 2009. *Hukum Kepailitan*. Medan : USU Press 2009.
- Wirawan B. Ilyas, Richard Burton. 2004. *Hukum Pajak*. Jakarta : Salemba Empat

Y. Sri Pudyatmoko. 2009. *Pengantar Hukum Pajak*. Yogyakarta : Andi

B. Aturan Perundang-Undangan

Republik Indonesia, Kitab Undang-Undang Hukum Perdata.

Republik Indonesia, Undang-Undang No. 34 Tahun 2007 tentang Kepailitan dan Republik Indonesia, Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang.

Republik Indonesia, Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Republik Indonesia, Undang-Undang No. 4 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Republik Indonesia, Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Republik Indonesia, Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Republik Indonesia, Undang-Undang No. 19 Tahun 2007 tentang Tagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Republik Indonesia, Undang-Undang No. 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan.

Putusan Mahkamah Konstitusi No. 67/PUU-XI/2013.

C. Website/Internet

Informasi Media, “Defenisi Analisis”, [http:// media.informasi.com/2012/04/pengertian-defenisi-analisis.html](http://media.informasi.com/2012/04/pengertian-defenisi-analisis.html)., diakses Senin, 20 januari 2017, pukul 21.00 WIB.

Irwan Aribowo, “kreditur preferen dalam pajak, apakah sama dalam versi kepailitan”, diakses dari http://www.bppk.depkeu.go.id/publikasi/artikel/167-artikel_pajak/19557, pada tanggal 20 Maret 2017, pukul 09.00 WIB.

Dicki Nelson, “Kedudukan Upah Buruh Dalam Kepailitan Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi.pdf”, diakses dari <http://repository.unpad.ac.id/21142/1/>, pada tanggal 7 April 2017, pukul 15.00 WIB.

D. Karya Ilmiah

Paulus Herdianto Manurung. 2015 *“Hak Mendahului Tagihan Utang Pajak Untuk Wajib Pajak Yang Dinyatakan Pailit”* (USU:Tesis).