

## TINJAUAN PRINSIP EFISIENSI TERHADAP HAK MENDAHULU NEGARA ATAS PIUTANG PAJAK DALAM KEPAILITAN

**Restoe Sheva Ardiansyah\*\***

Fakultas Hukum, Universitas Gadjah Mada  
Bulaksumur, Caturtunggal, Kapanewon Depok, Kabupaten Sleman, Daerah  
Istimewa Yogyakarta 55281

### ***Abstract***

---

*This research is conducted to determine the compatibility of the application of the state's priority rights to tax claims in bankruptcy with the principle of efficiency and to identify the important considerations in the application of the efficiency principle. This research uses descriptive normative legal research, with secondary data as its research material. Research materials are collected through literature review and interviews, using qualitative analysis. Based on the results of this research, the following conclusions are drawn. Based on the cost review, revenue potential and tax authorities resources, the application of the state's priority rights to tax claims is in line with the principle of efficiency. However, tax authorities can still improve tax efficiency by considering the following points. First, tax collection should preferably be conducted before the debtor is declared bankrupt to ensure that state revenues remain guaranteed without conflicting with the bankruptcy process. Second, if tax collection is based on the Tax Collection Law it must consider revenue potential and expenses. Third, if it is necessary to follow the bankruptcy mechanism, then tax authorities must understand and comply with the provisions of the Bankruptcy Law.*

**Keywords:** *tax efficiency, priority right, tax claims, bankruptcy.*

### **Intisari**

---

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui kesesuaian penerapan hak mendahului negara atas piutang pajak dalam kepailitan dengan prinsip efisiensi serta untuk mengetahui hal-hal penting yang menjadi pertimbangan dalam penerapan prinsip efisiensi. Penelitian ini menggunakan penelitian hukum normatif yang bersifat deskriptif dengan bahan penelitian berupa data sekunder. Cara yang digunakan untuk mengumpulkan bahan penelitian adalah studi kepustakaan dan wawancara dengan menggunakan analisis kualitatif. Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan maka didapatkan kesimpulan sebagai berikut. Berdasarkan tinjauan biaya dan potensi penerimaan serta sumber daya yang dimiliki Direktorat Jenderal Pajak (DJP) saat ini, penerapan hak mendahului negara atas piutang pajak telah

---

\*\* Alamat korespondensi: shevaardiansyah83@gmail.com.

sesuai dengan prinsip efisiensi. Namun, DJP masih dapat meningkatkan efisiensi pajak apabila memperhatikan hal-hal berikut. Pertama, pelaksanaan penagihan sebaiknya dilakukan sebelum debitur dinyatakan pailit sehingga penerimaan negara tetap terjamin tanpa harus bertabrakan dengan proses kepailitan. Kedua, apabila dilakukan penagihan pajak berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa maka harus memperhatikan potensi penerimaan dan pengeluaran. Ketiga, apabila memang harus mengikuti mekanisme kepailitan, maka DJP wajib memahami dan mematuhi ketentuan-ketentuan dalam Undang-Undang Kepailitan.

**Kata Kunci:** efisiensi pajak, hak mendahului, piutang pajak, kepailitan.

#### **A. Pendahuluan**

Dalam hukum kepailitan, kurator memiliki tugas sebagai pihak yang bertanggung jawab untuk menyelesaikan dan membereskan harta-harta debitur pailit dengan membaginya kepada para kreditur sesuai bagiannya masing-masing.<sup>1</sup> Sejak adanya putusan pernyataan pailit, debitur mengalami perubahan status menjadi debitur pailit yang mana konsekuensinya debitur pailit tidak lagi mempunyai hak keperdataan atas harta kekayaannya dan kemudian pengurusan atas harta kekayaan tersebut diserahkan kepada kurator di bawah pengawasan hakim pengawas.<sup>2</sup> Dalam praktiknya, kurator dapat mengalami hambatan dalam pembagian harta pailit milik debitur terutama disebabkan adanya salah satu atau beberapa kreditur yang tidak puas atas pembagian yang dilakukan oleh kurator. Salah satu kasus yang kerap ditemui dalam perkara kepailitan adalah kreditur pajak yang tidak puas atas pembagian harta debitur pailit oleh kurator dengan alasan kreditur pajak sebagai kreditur preferen memiliki hak mendahului atas piutang pajak daripada kreditur lainnya.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Pasal 69 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (UU Kepailitan).

<sup>2</sup> Rilda Murniati, "Gugurnya Hak Mendahului Negara Atas Piutang Pajak dalam Kepailitan Perusahaan (Analisis Hukum Studi Kasus Putusan Perkara Kepailitan)," *Jurnal Jatiswara* 35, no. 3 (2020): 255–266.

<sup>3</sup> Daniel Cendrico, "Analisis Terhadap Kedudukan Piutang Pajak Sebagai Kreditur Preferen Berhadapan dengan Kreditur Separatis Dalam Pembayaran Utang Harta Pailit (Studi Putusan Pengadilan Niaga Nomor: 57/PDT.Sus-Renvoi Prosedur/2011/PN.Niaga.Jkt.Pst)," *Premise Law Jurnal* 8, no. 1 (2018): 2.

Terhadap utang pajak yang belum dilunasi wajib pajak, negara diberikan hak mendahului atas barang-barang milik Penanggung Pajak. Ketentuan ini diatur lebih lanjut di dalam Pasal 21 ayat (1) sampai ayat (5) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 yang menyatakan hak mendahului negara meliputi baik pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan sampai biaya penagihan pajak. Ketentuan ini menempatkan negara sebagai kreditur preferen atas barang-barang milik Penanggung Pajak yang akan dilelang di muka umum dan secara jelas menyatakan pembayaran kepada kreditur lain diselesaikan setelah utang pajak dilunasi.

Kedudukan negara sebagai kreditur preferen didasarkan pada hak istimewa yang melekat pada piutang pajak untuk didahulukan semata-mata karena perintah undang-undang. Meskipun sesuai Pasal 21 UU KUP, negara jelas memiliki hak mendahului atas piutang pajak dalam perkara kepailitan namun jika ditelisik antara ketentuan dalam peraturan perundang-undangan lain, ketentuan hak mendahului negara ini menjadi tidak jelas dan justru bersinggungan. Ketentuan yang bersinggungan tersebut adalah Pasal 21 UU KUP dengan Pasal 55 *jo.* Pasal 189 UU Kepailitan yang menempatkan kreditur separatis lebih tinggi dari kreditur lainnya sepanjang atas barang yang dijamin kepada mereka dan Pasal 95 ayat (4) UU No. 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan (UU Ketenagakerjaan) yang menyatakan bahwa upah buruh dan hak-hak buruh lainnya merupakan utang yang didahulukan dari utang lainnya.

Ketidaksinkronan antar ketentuan peraturan tersebut disebabkan karena semangat yang diusung oleh masing-masing undang-undang berbeda. Misalnya pada UU Kepailitan, tujuan diaturnya ketentuan mengenai kepailitan dan penundaan kewajiban pembayaran utang adalah untuk menjamin kepastian, ketertiban dan penegakan hukum dalam mendukung pembangunan perekonomian nasional. Hal ini dibuktikan melalui asas kelangsungan usaha dalam Penjelasan Umum UU Kepailitan yang menyatakan bahwa perusahaan yang prospektif masih dapat melanjutkan usahanya terutama dengan tujuan menstabilkan perekonomian

dan mempertahankan lapangan pekerjaan. Sedangkan pada UU KUP, semangat yang diusung dalam kaitannya dengan perusahaan pailit adalah melakukan penagihan sesuai waktu yang ditentukan untuk menjadi pemasukan negara dan selanjutnya digunakan untuk pengeluaran pemerintah dan dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.<sup>4</sup>

Sementara politik hukum yang diusung dalam UU Ketenagakerjaan adalah menempatkan buruh sebagai unsur esensial dalam pembangunan negara yang secara khusus mengedepankan harkat dan martabat buruh baik moral maupun materiil.<sup>5</sup> Berbeda dengan kreditur pajak dan kreditur separatis, kreditur hak buruh sangat bergantung pada upah dan hak-hak buruh lainnya sebagai sumber penghasilan utamanya. Oleh sebab itu, hak buruh dalam kepailitan memiliki kedudukan yang diistimewakan menurut UU Ketenagakerjaan.

Sementara itu, dalam praktik pengadilan juga belum terdapat keseragaman putusan atas perkara kepailitan yang mengikutsertakan negara sebagai kreditur. Beberapa hakim Pengadilan Niaga maupun hakim Mahkamah Agung ada yang mengakui hak mendahulu atas piutang pajak, ada yang tidak mengakui dan ada pula yang mengakui namun dengan bagian yang tidak sesuai dengan yang diajukan oleh DJP. Beberapa contoh kasus mengenai hal tersebut terdapat dalam kasus kepailitan PT Inti Mutiara Kimindo, PT Wahana Pandugraha, PT Yinchenindo Mining Industry, PT Metrocorp Indonusa, dan PT Industries Badja Garuda yang akan ditinjau lebih lanjut pada bagian pembahasan.

Berdasarkan uraian diatas, terdapat poin penting yang layak untuk menjadi bahan diskusi. Pertama, adanya ketentuan yang saling bersinggungan antara undang-undang yang satu dengan yang lain yaitu Pasal 21 UU KUP, Pasal 55 UU Kepailitan, dan Pasal 95 ayat (4) UU Ketenagakerjaan. Kedua, terdapat ketidakseragaman dalam praktik pengadilan sehingga berimplikasi terhadap kerugian kreditur yang terabaikan, baik upah buruh, kreditur separatis atau pemegang hak kebendaan, kreditur pajak maupun kreditur konkuren.

---

<sup>4</sup> Pasal 1 Angka 1 UU KUP

<sup>5</sup> Penjelasan Umum UU Ketenagakerjaan

Ketiga, praktik penerapan hak mendahului negara atas piutang pajak dalam kepailitan menunjukkan penyelesaian yang tidak sesuai dengan prinsip efisiensi karena DJP menempuh dua proses yang berbeda dalam penyelesaian utang pajak Wajib Pajak pailit yaitu melalui proses kepailitan di pengadilan dan penagihan pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP). Berbeda dengan mekanisme penagihan pajak berdasarkan UU PPSP, jika melalui proses kepailitan majelis hakim harus mempertimbangkan ketentuan Undang-Undang selain UU KUP, kedudukan tiap kreditur dan asas keseimbangan karena beberapa kreditur seperti kreditur separatis dan kreditur hak buruh memiliki hak istimewanya sendiri.

Penerapan hak mendahului negara atas piutang pajak ini lebih mencerminkan prinsip efisiensi ketika DJP mampu menerapkan prinsip efisiensi sejak dalam proses administrasi atau pemungutan sebelum wajib pajak dinyatakan pailit sehingga DJP perlu memprediksi sejak awal apabila terdapat tanda-tanda wajib pajak akan mengalami kepailitan.

Mencermati situasi tersebut, penelitian ini menggunakan optik efisiensi untuk mengkaji kedudukan hak mendahului negara atas piutang pajak dalam kepailitan. Urgensi pemilihan prinsip efisiensi adalah seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, penerapan hak mendahului negara atas piutang pajak oleh DJP dapat ditempuh dengan dua cara yaitu dengan penagihan pajak dengan UU PPSP atau melalui proses kepailitan di pengadilan. Penulis menyadari bahwa untuk mengukur efisiensi secara tepat perlu analisis kuantitatif dengan menggunakan perhitungan-perhitungan tertentu dalam ilmu ekonomi. Oleh sebab itu, Penulis hanya mengkaji secara normatif kesesuaian hak mendahului negara atas piutang pajak dengan prinsip efisiensi. Penulis tidak mengukur secara empiris penerapan efisiensi terhadap hak mendahului negara atas piutang pajak sehingga dalam menguji prinsip efisiensi dalam kepailitan perlu dikaji pula hal-hal penting yang mempengaruhi penerapan prinsip efisiensi.

Berdasarkan latar belakang di atas, penelitian ini ditulis dengan rumusan masalah sebagai berikut: 1) Apakah penerapan hak mendahului negara atas piutang pajak dalam kepailitan telah sesuai dengan prinsip efisiensi?; dan 2) Hal-hal apa

saja yang penting diperhatikan dalam penerapan prinsip efisiensi terhadap hak mendahului negara atas piutang pajak dalam kepailitan?

Penulisan hukum ini menggunakan penelitian hukum normatif yang bersifat deskriptif. Hal ini karena dalam penelitian hukum normatif, penelitian dilakukan dengan mengkaji data sekunder berupa peraturan perundang-undangan atau bahan-bahan hukum yang telah ada.<sup>6</sup> Bahan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier. Cara yang digunakan untuk mengumpulkan bahan penelitian tersebut adalah studi kepustakaan dan wawancara. Analisis dalam penelitian ini adalah analisis kualitatif yang bersifat deskriptif. Penelitian yang bersifat deskriptif adalah penelitian dengan memberikan gambaran secara detail tentang manusia, keadaan, atau gejala-gejala tertentu. Gambaran itu kemudian dimaksudkan untuk memperkuat teori-teori lama atau membangun kerangka baru untuk teori yang baru.<sup>7</sup>

## **B. Pengaturan Kedudukan Hak Mendahului Negara atas Piutang Pajak dalam Kepailitan**

Secara terperinci hak mendahului negara atas piutang pajak diatur dalam beberapa ketentuan peraturan perundang-undangan. Pertama, Pasal 21 ayat (1) UU KUP yang menyatakan negara memiliki hak mendahului atas utang pajak terhadap barang-barang milik penanggung pajak.<sup>8</sup> Berdasarkan ketentuan ini negara ditempatkan sebagai kreditur preferen dan memiliki hak mendahului atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dilelang di muka umum. Apabila disandingkan dengan piutang-piutang lainnya, Pasal 21 ayat (3) dan ayat (3a) secara terang menyatakan hak mendahului atas piutang pajak melebihi segala hak mendahului atas piutang lainnya, kecuali a) biaya perkara untuk melelang barang bergerak dan/atau tidak bergerak milik penanggung pajak; b) biaya yang

---

<sup>6</sup> Muhaimin, *Metode Penelitian Hukum* (Mataram: Mataram University Press, 2020), 45–46.

<sup>7</sup> Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum* (Jakarta: UI Press, 1986), 10.

<sup>8</sup> Menurut Pasal 1 Huruf U UU KUP, Penanggung Pajak tidak hanya wajib pajak saja melainkan setiap orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab terhadap pembayaran pajak termasuk wakil dari wajib pajak yang memiliki hak dan kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

dikeluarkan untuk menyelamatkan barang-barang tersebut; dan c) biaya perkara atas pevelangan dan penyelesaian warisan.

Melalui Pasal 21 ayat (3) UU KUP, hak mendahulu negara atas piutang pajak ini secara mutlak berkedudukan paling tinggi di antara piutang-piutang lainnya. Meskipun berkedudukan paling tinggi, hak mendahulu negara juga memiliki pembatasan waktu, yaitu setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun dari tanggal diterbitkannya dasar penagihan pajak seperti Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Keputusan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Keputusan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, dan Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan utang pajak bertambah.<sup>9</sup>

Kedua, ketentuan hak mendahulu negara juga diatur dalam UU PPSP Pasal 19 ayat (5) dan ayat (6) yang menyatakan bahwa barang yang disita dari wajib pajak ditetapkan oleh pengadilan negeri sebagai jaminan pelunasan utang pajak kemudian pengadilan negeri atau instansi yang berwenang menentukan pembagian hasil penjualan barang sitaan berdasarkan ketentuan hak mendahulu negara atas tagihan pajak. Ketiga, kedudukan hak mendahulu negara atas piutang pajak juga diatur dalam Pasal 41 ayat (3) UU Kepailitan, yang menyatakan terdapat pengecualian terhadap pembatalan perbuatan debitur yang merugikan kreditur yang dilakukannya sebelum putusan pernyataan pailit. Pengecualian tersebut adalah perbuatan debitur yang wajib dilakukan berdasarkan perjanjian dan/atau karena undang-undang. Melalui penjelasan pasal tersebut, perbuatan yang wajib dilakukan karena undang-undang adalah pembayaran pajak.

Berdasarkan beberapa ketentuan peraturan yang telah disebutkan di atas, jelas bahwa negara memiliki hak prioritas atas piutang pajak, dengan kedudukannya yang dinyatakan sebagai yang tertinggi dibandingkan dengan piutang-piutang lainnya. Namun, apabila ditinjau dari ketentuan-ketentuan lain terjadi ketidaksinkronan antara hak mendahulu negara dengan hak-hak kreditur lain dalam perkara kepailitan. Pertama, status dan kedudukan kreditur separatis yang

---

<sup>9</sup> Pasal 21 Ayat (4) UU KUP.

dinyatakan lebih tinggi dibanding kreditur lainnya berdasarkan Pasal 55 ayat (1) *jo.* Pasal 189 ayat (4) UU Kepailitan. Pasal 55 ayat (1) UU Kepailitan menyatakan bahwa kreditur pemegang hak jaminan kebendaan dapat mengeksekusi jaminannya seperti tidak terjadi kepailitan.

Kedua, status dan kedudukan hak upah dan hak-hak buruh lainnya yang diatur dalam Pasal 95 ayat (4) UU Ketenagakerjaan. Melalui ketentuan ini, apabila terjadi kepailitan pada perusahaan dimana buruh bekerja maka pembayaran upah dan hak-hak buruh lainnya merupakan utang yang didahulukan daripada utang lainnya. Ketentuan ini diperkuat sejak adanya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013 yang amar putusannya menyatakan ketentuan Pasal 95 ayat (4) UU Ketenagakerjaan hanya dapat dimaknai pembayaran upah buruh didahulukan dari seluruh utang lain termasuk tagihan kreditur separatis, tagihan hak negara, kantor lelang dan badan umum yang dibentuk pemerintah sementara untuk hak-hak buruh lainnya didahulukan dari seluruh utang lainnya termasuk tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah lainnya kecuali terhadap tagihan kreditur separatis.

Apabila dikaji lebih mendalam hak mendahulu ini memiliki pemaknaan yang berbeda antara konteks penagihan pajak dengan konteks kepailitan. Menurut UU PPSP ketika masih terdapat utang pajak yang tidak atau kurang dibayar sampai pada waktu jatuh tempo pembayaran atau sampai waktu jatuh tempo penundaan pembayaran atau sampai waktu jatuh tempo angsuran pembayaran wajib pajak tidak melakukan pembayaran maka penagihannya dilakukan dengan surat paksa. Namun, dalam keadaan dimana penagihan pajak harus dilakukan dengan segera untuk menghindari hilangnya penanggung pajak dan/atau aset yang dapat disita maka penagihannya dilakukan dengan prosedur Penagihan Seketika dan Sekaligus.<sup>10</sup>

Jika dilihat dari kedudukan hak mendahulu negara pada Pasal 21 ayat (1) UU KUP, hak mendahulu ini membuat negara memiliki hak istimewa untuk didahulukan pembayarannya terhadap hasil penjualan lelang di muka umum milik

---

<sup>10</sup> Pasal 6 Ayat (1) UU PPSP.



penanggung pajak. Ketentuan ini tidak mensyaratkan apakah lelang tersebut akibat proses kepailitan atau tidak sehingga pihak mana pun yang melelang barang-barang milik wajib pajak harus menggunakan hasil penjualan tersebut untuk pembayaran piutang pajak terlebih dahulu. Dalam konteks ini, hak mendahului negara atas piutang pajak telah muncul ketika barang-barang milik wajib pajak dilelang di muka umum meskipun belum ada pernyataan pailit.<sup>11</sup>

Apabila dilihat dari konteks UU KUP dan UU PPSP sudah jelas bahwa piutang pajak memiliki kedudukan tertinggi terhadap harta wajib pajak pailit tetapi dilihat dari UU Kepailitan Pasal 59 ayat (2) *jo.* Pasal 189 ayat (4), kreditur pajak yang merupakan kreditur preferen akan kalah dari kreditur separatis yang memiliki hak istimewa atas penjualan harta pailit yang dijamin kepada mereka. Terlebih lagi, setelah adanya Putusan MK Nomor 67/PUU-XI/2013 maka menjadi jelas urutan pembayaran kepada para kreditur dalam perusahaan pailit yaitu pertama hak upah buruh, kemudian hak kreditur separatis, kemudian hak-hak buruh lainnya, baru kemudian hak tagihan negara termasuk piutang pajak, hak kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah.

### **C. Praktik Penerapan Hak Mendahului Negara atas Piutang Pajak dalam Kepailitan**

Terdapat lima contoh praktik kasus yang digunakan dalam penelitian ini yaitu kasus kepailitan PT Inti Mutiara Kimindo, PT Wahana Pandugraha, PT Yinchenindo Mining Industry, PT Metrocorp Indonusa, dan PT Industry Badja Garuda. Kelima contoh kasus tersebut diambil untuk memperlihatkan beragam model penerapan hak mendahului negara baik yang melalui proses penagihan pajak dan proses kepailitan, sebelum dan setelah berlakunya UU Nomor 37 Tahun 2004, serta sebelum dan setelah adanya Putusan MK Nomor 67/PUU-XI/2013 yang bertujuan untuk memperlihatkan perkembangan putusan dari masa ke masa terhadap penerapan hak mendahului negara atas piutang pajak dalam perkara kepailitan.

---

<sup>11</sup> Irwan Aribowo. "Apakah sama Kreditur Preferen dalam Penagihan Pajak dengan Kreditur Preferen menurut UU Kepailitan?." <https://bppk.kemenkeu.go.id/pusdiklat-pajak/berita/kreditur-preferen-dalam-pajak-apakah-sama-dalam-versi-kepailitan-134017> (diakses 21 Maret 2023).

## 1. Melalui Prosedur Penagihan Pajak

Contoh kasus pertama terjadi pada perkara kepailitan PT Inti Mutiara Kimindo melawan DJP *c.q.* Kantor Pelayanan Pajak Pratama Grogol Petamburan (KPP Pratama Grogol Petamburan). Pokok perkara pada kasus ini terjadi karena adanya permasalahan terkait eksekusi harta debitur ketika telah terjadi kesepakatan perdamaian dalam kerangka penundaan kewajiban pembayaran utang dan pertukaran piutang.<sup>12</sup> Setelah Pengadilan Niaga Jakarta Pusat memberikan penundaan kewajiban pembayaran utang kepada PT Inti Mutiara Kimindo, KPP Pratama Grogol Petamburan melalui Surat Paksa menyita saldo kekayaan PT Inti Mutiara Kimindo yang berada di bank. Maka kemudian PT Inti Mutiara Kimindo mengajukan gugatan pailit ke Pengadilan Niaga Jakarta Pusat.<sup>13</sup>

Amar putusan pada tingkat pertama ini menyatakan menerima gugatan debitur, menyatakan utang debitur kepada KPP Pratama Grogol Petamburan telah lunas dengan segala akibat hukumnya terhitung sejak 30 Desember 2004, dan menghukum kreditur KPP Pratama Grogol Petamburan mengembalikan seluruh dana yang telah dicairkan dari rekening debitur. Namun, Mahkamah Agung dalam Putusan Nomor 17/K/N/2005 kemudian membatalkan Putusan Pengadilan Niaga pada tingkat pertama dengan alasan bahwa pemblokiran dana pada rekening-rekening debitur adalah akibat dari pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa sehingga terhadap perbuatan tersebut tidak dapat diajukan ke Pengadilan Niaga berdasarkan ketentuan Pasal 3 ayat (1) UU Nomor 37 Tahun 2004 karena ketentuan ini tidak mencakup hal-hal dalam kaitannya dengan utang pajak.

Sebelum adanya UU Nomor 37 Tahun 2004, kasus kepailitan yang berkaitan dengan piutang pajak juga telah terjadi. Dalam putusan kepailitan PT Wahana Pandugraha, majelis hakim pada tingkat kasasi dan peninjauan kembali menganggap bahwa utang pajak merupakan utang yang timbul dari

---

<sup>12</sup> Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor 01/Gugatan Pailit/2005/PN.Niaga/Jkt.Pst perihal perkara PT Inti Mutiara Kimindo dan Putusan Mahkamah Agung Nomor 17/K/N/2005 perihal Kasasi perkara PT Inti Mutiara Kimindo

<sup>13</sup> Putusan Pengadlan Niaga Jakarta Pusat Nomor 01/Gugatan Pailit/2005/PN.Niaga/Jkt.Pst

Undang-Undang Perpajakan dan tidak termasuk dalam kreditur dalam lingkup kepailitan.<sup>14</sup> Putusan Mahkamah Agung Nomor 15/K/N/1999 dan Putusan Peninjauan Kembali Nomor 18/PK/N/1999 dalam pertimbangannya menyatakan bahwa KPP Jakarta Gambir I dan Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kab. Pandeglang bukanlah kreditur dalam ruang lingkup pailit, sementara utang pajak merupakan tagihan yang lahir dari UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP sebagaimana diubah dengan UU Nomor 9 Tahun 1994 sehingga Mahkamah Agung membatalkan Putuan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor 26/Pailit/PN.Niaga/Jkt.Pst.

## **2. Melalui Prosedur Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang**

Mekanisme kedua dalam praktik hak mendahulu negara adalah melalui prosedur kepailitan dan PKPU di Pengadilan. Terdapat beberapa contoh praktik penggunaan hak mendahulu negara dalam putusan-putusan pengadilan. Pertama, kasus kepailitan PT Yinchenindo Mining Industry.<sup>15</sup> Kreditur Pajak yaitu KPP Penanaman Modal Asing Dua mengajukan keberatan terhadap pembagian harta pailit PT Yinchenindo Mining Industry. Pokok perkara dalam kasus ini adalah ketika kreditur KPP Penanaman Modal Asing Dua mengajukan keberatan atas pembagian harta pailit sebesar 62,5% untuk KPP Penanaman Modal Asing Dua dan 37,5% untuk kreditur separatis Tennan Metals Pty.Ltd.

Majelis Hakim pada tingkat pertama memuat beberapa poin penting dalam pertimbangannya. Pertama, apabila harta pailit tidak mencukupi untuk membayar seluruh utang debitur maka harus menerapkan asas keadilan dan keseimbangan dalam UU Kepailitan meskipun terdapat ketentuan tentang hak mendahulu negara atas piutang pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 21

---

<sup>14</sup> Putusan Mahkamah Agung Nomor 15/K/N/1999 perihal Kasasi perkara PT Wahana Pandugraha dan Putusan Mahkamah Agung Nomor 18/PK/N/1999 perihal Peninjauan Kembali perkara PT Wahana Pandugraha.

<sup>15</sup> Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor 57/Pdt.Sus-Renvoi Prosedur/2011/PN.Niaga.Jkt.Pst perihal perkara PT Yinchenindo Mining Industry *jo.* Putusan Mahkamah Agung Nomor 511 K/Pdt.Sus-Pailit/2014 perihal Kasasi perkara PT Yinchenindo Mining Industry *jo.* Putusan Mahkamah Agung Nomor 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015 perihal Peninjauan Kembali perkara PT Yinchenindo Mining Industry.

KUP *jo.* Pasal 19 ayat (5) dan ayat (6) UU PPSP. Di samping itu, ketentuan hak mendahulu tidak hanya dimiliki kreditur pajak tetapi juga dimiliki kreditur separatis sebagaimana diatur dalam Pasal 27 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 1999 tentang Fidusia (UU Fidusia). Kedua, majelis hakim menganggap tindakan kurator yang memberikan seluruh aset bebas kepada kreditur KPP Penanaman Modal Asing Dua sementara kreditur separatis mendapat sebagian dari aset fidusia telah dilakukan dengan adil dan seimbang. Ketiga, ketika UU Fidusia dan UU KUP sama-sama menyatakan adanya hak untuk didahulukan dari kreditur separatis dan kreditur pajak, hakim niaga lebih mempertimbangkan ketentuan UU Kepailitan karena perkara berada dalam ruang lingkup kepailitan. Majelis hakim pada tingkat kasasi dan tingkat peninjauan kembali kemudian menguatkan Putusan PN Niaga No.57/Pdt.Sus-Renvoi Prosedur/2011/PN.Niaga.Jkt.Pst.

Contoh kasus kedua adalah kasus kepailitan PT Metrocorp Indonusa.<sup>16</sup> Duduk perkara dalam kasus ini adalah adanya keberatan KPP Bandung Bojonegara terhadap daftar pembagian harta pailit PT Metrocorp Indonusa yang dibuat oleh kurator, yaitu sekitar 6,3% kepada KPP Bandung Bojonegara, 87,1% kepada PT Bank Mandiri dan 6,6% kepada pegawai perusahaan. Meskipun telah diajukan berbagai dasar hukum atas keberatan KPP Pratama Bandung Bojonegara ke Pengadilan Niaga Jakarta Pusat, majelis hakim sepakat untuk menolak keberatan tersebut disebabkan pengajuan keberatan telah melewati batas waktu yang ditetapkan dalam UU Kepailitan yaitu paling lama 7 (tujuh) hari setelah tanggal pengumuman daftar pembagian harta pailit di Pengadilan Niaga. Hal ini membuktikan meskipun hak mendahulu berdasar Pasal 21 UU KUP diberikan waktu daluwarsa selama 5 (lima) tahun tetapi penggunaannya harus tetap memenuhi ketentuan UU Kepailitan.

---

<sup>16</sup> Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor 16/PAILIT/2007/PN.Niaga.JKT.PST. perihal perkara PT Metrocorp Indonusa *jo.* Nomor 01/PKPU/2007/PN.Niaga.JKT.PST. perihal perkara PT Metrocorp Indonusa *jo.* Putusan Mahkamah Agung Nomor 963/K/Pdt.Sus/2010 perihal Kasasi perkara perkara PT Metrocorp Indonusa *jo.* Putusan Mahkamah Agung Nomor 168/PK/Pdt.Sus/2012 perihal Peninjauan Kembali perkara perkara PT Metrocorp Indonusa.

Contoh kasus ketiga terdapat pada kasus kepailitan PT Industries Badja Garuda.<sup>17</sup> Pokok perkaranya adalah KPP Pratama Medan Belawan yang tidak setuju atas pembagian harta pailit yang dilakukan oleh kurator PT Industries Badja Garuda dimana atas seluruh harta pailit yang bersifat jaminan diberikan kepada PT Bank Negara Indonesia selaku kreditur separatis, sebagian harta pailit yang bersifat non jaminan diberikan kepada karyawan PT Industries Badja Garuda sedangkan sisanya diberikan secara pro rata kepada KPP Pratama Medan Belawan dan sisa piutang PT Bank Negara Indonesia yang tidak dijamin. Dari urutan pembagian harta dalam boedel pailit PT Industries dapat disimpulkan bahwa pasca adanya Putusan MK Nomor 67/PUU-XI/2013 kreditur separatis tetap menempati posisi tertinggi dengan mendapat seluruh bagian harta pailit yang berstatus jaminan sementara hak buruh memiliki kedudukan istimewa bersama hak mendahului atas piutang pajak dan posisi terakhir adalah kreditur yang bersifat konkuren.

#### **D. Analisis Prinsip Efisiensi terhadap Hak Mendahului Negara atas Piutang Pajak dalam Kepailitan**

##### **1. Tolok Ukur Penerapan Prinsip Efisiensi terhadap Hak Mendahului Negara atas Piutang Pajak dalam Kepailitan**

Dari beberapa konsep yang dikembangkan dari disiplin hukum dan ekonomi, salah satunya adalah konsep efisiensi.<sup>18</sup> Menurut Adam Smith, prinsip efisiensi sebagai salah satu dari *four maxims* berarti menekan biaya pemungutan pajak sehingga lebih rendah daripada penerimaan yang dihasilkan. Pemungutan pajak yang efisien juga dapat diartikan tidak menimbulkan biaya administrasi yang tinggi atau menghambat pertumbuhan ekonomi.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Putusan Pengadilan Niaga Medan No. 04/Pailit/2013/PN/Niaga Medan pada perihal perkara PT Industries Badja Garuda, Putusan Mahkamah Agung No.406/K/Pdt.Sus-Pailit/2015 perihal Kasasi perkara PT Industries Badja Garuda dan Putusan Mahkamah Agung No.45/PK/Pdt.Sus-Pailit/2016 perihal Peninjauan Kembali perkara PT Industries Badja Garuda.

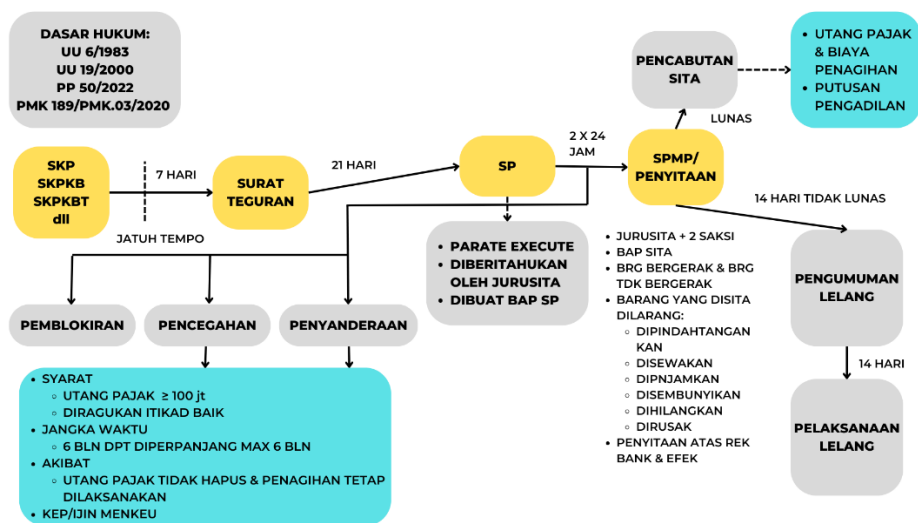
<sup>18</sup> Richard A. Posner, *Economic Analysis of Law* (New York: Aspen Publishers, 2014), 3.

<sup>19</sup> Brian Baggins. "Adam Smith Reference Archive: An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations, chap. II." marxist.org. <https://www.marxists.org/reference/archive/smith-adam/works/wealth-of-nations/index.html>. (diakses 24 Mei 2023).

## 2. Kesesuaian Hak Mendahulu Negara atas Piutang Pajak dalam Kepailitan dengan Prinsip Efisiensi

Penyelesaian utang pajak pada perusahaan pailit yang melalui mekanisme penagihan pajak diatur dalam UU PPSP. Secara sederhana alur penagihan pajak dapat digambarkan melalui bagan berikut:

**Gambar 1.**  
**Alur Penagihan Pajak dengan Surat Paksa**



Penagihan pajak didefinisikan sebagai serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita.<sup>20</sup>

Dari bagan yang digambarkan di atas dapat diketahui bahwa penagihan pajak baru akan dilakukan apabila penanggung pajak tidak melunasi utang pajak sampai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran yang dimulai dari diberitahukannya Surat Teguran, Surat Peringatan atau surat lain yang sejenis, kemudian apabila masih tidak dilunasi juga maka akan diterbitkan

<sup>20</sup> Pasal 1 Angka 9 UU PPSP.

Surat Paksa yang mempunyai kekuatan eksekutorial dan berkedudukan hukum yang sama dengan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Apabila setelah 2 x 24 jam sejak diberitahukannya Surat Paksa, penanggung pajak tidak juga melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak maka dilanjutkan dengan proses penyitaan sampai pelelangan terhadap harta penanggung pajak.

Berdasarkan Pasal 6 ayat (1) UU PPSP, terdapat kondisi tertentu yang menyebabkan penagihan pajak dapat dilakukan tanpa harus menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran yaitu melalui mekanisme penagihan seketika dan sekaligus. Dalam penjelasan Pasal 6 ayat (1) dijelaskan bahwa apabila barang milik penanggung pajak akan disita oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan maka penagihan seketika sekaligus dapat dilaksanakan dengan melakukan penyitaan secara langsung setelah Surat Paksa diberitahukan.

Pada praktiknya, penagihan seketika dan sekaligus ini digunakan oleh juru sita pajak ketika telah mengetahui informasi dari media massa terkait adanya permohonan pailit dan hanya dapat dilaksanakan sampai adanya putusan pernyataan pailit. Apabila wajib pajak sudah dinyatakan pailit, maka PPSP termasuk penagihan seketika dan sekaligus ini dihentikan dan DJP mengikuti alur yang ada pada proses kepailitan. Hal ini didasarkan pada alasan bahwa ketika memasuki pernyataan pailit maka *lex specialis* yang berlaku adalah UU Kepailitan. Apabila DJP tetap melaksanakan prosedur penagihan pajak maka tindakan tersebut akan bertabrakan dengan proses kepailitan. Dengan demikian, alasan DJP tetap menempuh proses kepailitan di Pengadilan Niaga meskipun PPSP lebih efisien adalah karena PPSP sudah tidak dapat ditempuh ketika wajib pajak dinyatakan pailit.<sup>21</sup>

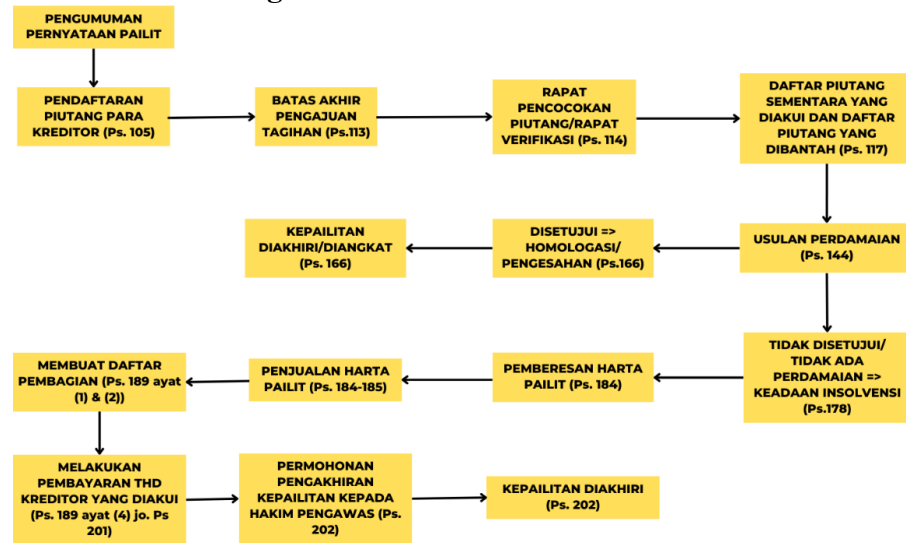
Sementara itu, penerapan hak mendahului negara atas piutang pajak dalam kepailitan tidak hanya dapat dilakukan melalui mekanisme penagihan pajak saja tetapi juga dapat melalui proses kepailitan sebagaimana diatur

---

<sup>21</sup> Hasil Wawancara dengan Agung Nugroho, Juru Sita pada KPP Madya Surakarta, tanggal 17 Juli 2023, pukul 09.00 WIB.

dalam UU Kepailitan. Partisipasi kreditur pajak beserta kreditur lainnya baru benar-benar diperlukan setelah debitur dinyatakan pailit oleh Pengadilan Niaga dan masuk ke tahap pengurusan dan pemberesan harta pailit yang dijelaskan melalui bagan berikut.<sup>22</sup>

**Gambar 2.**  
**Alur Pengurusan dan Pemberesan Harta Pailit**



Dari bagan alur pengurusan dan pemberesan harta pailit tersebut dapat diketahui bahwa kreditur pajak hanya merupakan salah satu kreditur dalam kepailitan yang berhak untuk mengajukan piutang/tagihan sesuai jangka waktu yang ditetapkan oleh hakim pengawas.

Dalam hal adanya perselisihan mengenai kesesuaian nilai utang pada saat rapat verifikasi dan hakim pengawas tidak dapat mendamaikan maka kedua belah pihak dapat menyelesaikannya di pengadilan (*renvoi prosedur*).<sup>23</sup> Para kreditur juga diberikan hak untuk melakukan perlawanan terhadap daftar pembagian harta pailit ke Pengadilan Niaga sesuai jangka waktu yang ditetapkan oleh Hakim Pengawas.<sup>24</sup>

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan meskipun kreditur pajak mempunyai hak mendahului sebagaimana diatur dalam Pasal 21 UU KUP *jo*.

<sup>22</sup> Kantor Wilayah DKI Jakarta Kementerian Hukum dan HAM Republik Indonesia. “Pengurusan Kepailitan.” <https://jakarta.kemenkumham.go.id/layanan-publik/pelayanan-hukum-dan-ham/layanan-bhp/pengurusan-kepailitan> (diakses 19 Mei 2023).

<sup>23</sup> Pasal 127 Ayat (1) UU Kepailitan.

<sup>24</sup> Pasal 193 Ayat (1) UU Kepailitan.



Pasal 189 ayat (4) UU Kepailitan, ia tidak bisa berdiri sendiri sebagai satu-satunya hak mendahulu dalam konteks pengurusan dan pembagian harta pailit. Terdapat juga hak mendahulu yang dimiliki kreditur separatis sebagaimana diatur oleh Pasal 55 UU Kepailitan *jo.* Pasal 189 ayat (4) UU Kepailitan *jo.* Pasal 27 UU Fidusia serta hak mendahulu yang dimiliki kreditur hak buruh sebagaimana diatur dalam Pasal 189 ayat (4) UU Kepailitan *jo.* Pasal 95 UU Ketenagakerjaan. Apalagi semenjak adanya Putusan MK No.67/PUU-XII/2013 yang semakin memperjelas urutan antar kreditur preferen yaitu hak upah buruh, tagihan kreditur separatis, baru kemudian tagihan kreditur hak negara, kantor lelang dan badan umum.

Dari perbandingan di atas, dapat disimpulkan bahwa UU KUP dan UU PPSP memiliki keuntungan bagi DJP untuk menagih piutang pajaknya karena DJP dapat langsung menyita dan melelang barang milik penanggung pajak secara terpisah dari persaingan dengan kreditur lain di luar proses kepailitan bahkan hak eksekusi tersebut dapat dilakukan sebelum maupun setelah penanggung pajak dinyatakan pailit oleh Pengadilan Niaga. Selain dari sisi peluang penerimaan, mekanisme PPSP juga memiliki keuntungan dari sisi pengeluaran karena biaya penagihan pajak dapat dialihkan kepada Wajib Pajak yang diambil dari hasil penjualan lelang.<sup>25</sup>

Meskipun dari sisi biaya dan potensi penerimaan akan lebih efisien ketika menempuh PPSP, DJP masih kesulitan untuk meningkatkan *collection ratio* dengan prosedur ini karena DJP masih kesulitan dalam mendeteksi tanda-tanda pailit Wajib Pajak. Permasalahan ini dapat diselesaikan dengan melakukan penagihan pajak secara tepat waktu tanpa harus menunggu tanda-tanda kepailitan.<sup>26</sup>

Apabila dilihat dari sisi pengaturannya dapat dilihat bahwa penerapan hak mendahulu negara atas piutang pajak lebih mencerminkan penerapan prinsip efisiensi ketika melalui jalur penagihan pajak berdasarkan UU KUP

---

<sup>25</sup> Pasal 28 Ayat (1) UU PPSP.

<sup>26</sup> Hasil wawancara dengan Agung Nugroho, Juru Sita pada KPP Madya Surakarta, tanggal 17 Juli 2023, pukul 09.00 WIB.

dan UU PPSP dibandingkan ketika melalui jalur kepailitan berdasarkan UU Kepailitan. Namun, pembuktian mengenai hal tersebut juga harus ditinjau dalam praktiknya. Pada bagian hasil penelitian telah diambil lima contoh kasus yang layak untuk dianalisis lebih lanjut yaitu kasus kepailitan PT Inti Mutiara Kimindo, kasus kepailitan PT Wahana Pandugraha, kasus kepailitan PT Yinchenindo Mining Industries, kasus kepailitan PT Metrocorp Indonusa, dan kasus kepailitan PT Badja Garuda.

Melihat pada kasus kepailitan PT Inti Mutiara Kimindo, penyelesaian utang pajak dapat dilaksanakan dengan lebih efisien dan lebih cepat ketika melalui prosedur penagihan pajak yang dalam kasus ini adalah pemblokiran dan pencairan dana pada rekening debitur tanpa harus melalui prosedur kepailitan ataupun PKPU. Hal ini dapat terjadi karena tindakan penyitaan yang dilakukan oleh KPP Pratama Grogol Petamburan adalah sebagai akibat pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa bukan dalam kapasitasnya sebagai kreditur dalam kepailitan. Terlebih lagi, Pengadilan Niaga tidak memiliki kewenangan untuk mengadili gugatan akibat pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat Paksa melainkan menjadi kewenangan Pengadilan Pajak.<sup>27</sup>

Pada kasus kepailitan PT Wahana Pandugraha bahkan Mahkamah Agung berpendapat pejabat pajak mempunyai kewenangan khusus untuk mengeksekusi langsung harta kekayaan debitur sehingga penyelesaian utang pajak ditempatkan di luar jalur kepailitan dan diterapkan ketentuan Pasal 41 ayat (3) UU Nomor 4 Tahun 1998. Jika dilihat dari konteks efisiensi, meskipun pada kasus ini belum masuk pada tahap pengurusan dan pemberesan harta pailit tetapi dapat dilihat bahwa DJP sebetulnya tidak perlu menjadi kreditur dalam ruang lingkup kepailitan karena telah memiliki mekanisme tersendiri dalam penyelesaian utang pajak di luar jalur kepailitan yaitu dengan penagihan pajak yang menjadi lebih efisien karena tidak perlu bersaing dengan kreditur-kreditur lainnya. Terlebih dalam kasus ini

---

<sup>27</sup> Putusan Mahkamah Agung Nomor 17/K/N/2005

dibatalkannya putusan pernyataan pailit PT Wahana Pandugraha membuat DJP dapat terlebih dahulu melaksanakan ketentuan Pasal 41 ayat (3) UU Kepailitan.

Sementara itu, pada kasus kepailitan PT Yinchenindo Mining Industry dapat dilihat bahwa ketentuan dalam Pasal 189 ayat (4) UU Kepailitan *jo.* Pasal 27 UU Fidusia telah memberikan hak istimewa bagi kreditur separatis terhadap hasil penjualan terhadap mana mereka mempunyai hak Istimewa atas barang yang diagunkan kepada mereka sehingga menjadi tidak logis apabila kreditur pajak tetap menuntut hak mendahulu atas piutang pajak yang hanya berdasar pada Pasal 21 UU KUP *jo.* Pasal 19 ayat (5) dan (6) UU PPSP. Pada kasus kepailitan PT Metrocorp Indonusa, hak mendahulu negara atas piutang pajak meskipun diberikan waktu 5 (lima) tahun melalui UU KUP tetapi penggunaan hak mendahulu wajib mematuhi ketentuan dalam UU Kepailitan yang menjadi *lex specialis* dalam perkara ini sehingga bagaimanapun isi dari keberatan tersebut harus ditolak karena pengajuan melewati batas waktu.

Pada contoh kasus yang terakhir yaitu pada kepailitan PT Industries Badja Garuda, terlihat perkembangan penyelesaian utang pajak dalam perkara kepailitan pasca putusan MK Nomor 67/PUU-XI/2013. Apabila dilihat dari bagaimana kurator melakukan pengurusan dan pemberesan harta pailit maka dapat dilihat bahwa kurator telah menerapkan Putusan MK Nomor 67/PUU-XI/2013 dengan tepat karena yang pertama, seluruh harta pailit yang berstatus jaminan diberikan seluruhnya kepada kreditur separatis kemudian atas sisa piutangnya kreditur separatis menjadi berkedudukan sebagai kreditur konkuren sehingga telah sesuai dengan Pasal 138 *jo.* Pasal 189 ayat (4) UU Kepailitan. Kedua, pembayaran kepada kreditur preferen didahulukan kepada hak upah buruh dan tagihan kreditur pajak yang masih memiliki hak mendahulu. Dalam hal ini kurator menempatkan kreditur separatis di posisi tertinggi atas harta pailit yang berstatus jaminan sementara hak upah buruh bersama hak mendahulu atas piutang pajak mendapat hak

istimewa atas harta pailit yang tidak berstatus jaminan baru kemudian sisanya menjadi hak kreditur konkuren yang dibagi secara pro rata.

Dari contoh-contoh kasus yang telah diuraikan di atas, di samping kedudukan hak mendahulu atas piutang pajak harus bersaing dengan hak mendahulu lainnya seperti hak kreditur separatis dan hak upah buruh, kreditur pajak juga tidak boleh lalai dalam mengikuti prosedur kepailitan. Dari konteks penerimaan, ketika melalui prosedur kepailitan, DJP sebagai salah satu kreditur harus bersaing dengan kreditur lainnya yang membuat sisi penerimaan menjadi tidak maksimal. Sedangkan dari sisi pengeluaran, ketika menjalani sidang di Pengadilan Niaga, DJP perlu mengeluarkan biaya dimana biaya tersebut tidak dapat dialihkan ke wajib pajak seperti halnya dalam penagihan pajak.<sup>28</sup>

Dengan demikian, melihat pada pengaturan, praktik serta sumber daya yang dimiliki DJP saat ini dapat disimpulkan bahwa penerapan hak mendahulu negara atas piutang pajak telah sesuai dengan prinsip efisiensi. Namun, penerapan hak mendahulu negara atas piutang pajak dapat dilakukan dengan lebih efisien ketika menempuh proses penagihan pajak daripada melalui proses kepailitan. Alasan DJP tetap menempuh proses kepailitan di Pengadilan Niaga adalah karena PPSP sudah tidak dapat ditempuh ketika Wajib Pajak telah dinyatakan pailit menurut ketentuan Pasal 41 ayat (3) UU Kepailitan. Oleh sebab itu, DJP pada akhirnya tetap mengikuti proses kepailitan meskipun biaya yang dikeluarkan tidak dapat dialihkan dan potensi penerimaan lebih kecil.<sup>29</sup>

#### **E. Hal-hal yang Perlu Diperhatikan dalam Penerapan Prinsip Efisiensi terhadap Hak Mendahulu Negara atas Piutang Pajak dalam Kepailitan**

Meskipun dapat dikatakan penerapan hak mendahulu negara atas piutang pajak ketika menempuh proses penagihan pajak lebih efisien daripada proses

---

<sup>28</sup> Adrianto Dwi Nugroho, "Kedudukan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak dalam Hukum Acara Perpajakan di Indonesia," *Jurnal Mimbar Hukum Edisi Khusus*, no. 11 (2011): 213.

<sup>29</sup> Hasil wawancara dengan Agung Nugroho, Juru Sita pada KPP Madya Surakarta, tanggal 17 Juli 2023, pukul 09.00 WIB.

kepailitan, terdapat beberapa hal yang perlu dipertimbangkan dalam penerapannya. Dalam konteks pengaturannya, hak mendahulu yang terdapat dalam UU KUP dan UU PPSP selayaknya perlu dievaluasi. Pertama, Pasal 21 ayat (1) UU KUP yang menyatakan hak mendahulu atas barang-barang milik Penanggung Pajak yang dilelang di muka umum. Pelelangan di sini apabila dilakukan sebagai pelaksanaan penagihan pajak maka seluruh hasil lelang akan jatuh kepada kreditur pajak tetapi apabila pelelangan dilakukan sebagai pelaksanaan proses kepailitan maka kreditur pajak harus menghormati hak istimewa kreditur separatis dan hak buruh sesuai UU Kepailitan bukan menggunakan ketentuan UU KUP.<sup>30</sup> Kedua, hak mendahulu negara dalam Pasal 21 UU KUP jelas bersinggungan dengan hak kreditur separatis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 ayat (1) UU Kepailitan *jo.* Pasal 189 UU Kepailitan *jo.* Pasal 27 UU Fidusia serta hak istimewa atas upah buruh sebagaimana dimaksud Pasal 95 ayat (4) UU Ketenagakerjaan. Terhadap permasalahan ini seharusnya diterapkan ketentuan terbaru yang ada pada Putusan MK Nomor 67/PUU-XI/2013 tentang urutan kreditur dalam kepailitan.

Ketiga, Pasal 21 ayat (4) UU KUP yang berisi tentang batas waktu hak mendahulu yaitu 5 (lima) tahun setelah diterbitkannya STP, SKPKB, SKPKBT, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding atau Putusan PK yang menyebabkan jumlah pajak terutang bertambah. Batas waktu ini hendaknya disesuaikan dengan batas waktu verifikasi pajak sebagaimana dimaksud Pasal 113 ayat (1) UU Kepailitan. Sinkronisasi ini untuk mencegah kelalaian kreditur pajak dalam mengajukan tagihan pajak seperti pada kasus kepailitan PT Metrocorp Indonusa.<sup>31</sup>

Dalam ranah praktik di DJP sendiri, meskipun dalam perkembangan peraturan tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa melalui PMK No.189/PMK.03/2020 menyatakan penagihan pajak dapat dilakukan terhadap Wajib Pajak yang telah dinyatakan pailit, menurut Agung Nugroho, DJP masih mengikuti Pasal 41 ayat (3) UU Kepailitan yang merupakan *lex specialis* ketika

---

<sup>30</sup> Putusan Pengadilan Niaga Medan Nomor 04/Pailit/2013/PN.Niaga.Mdn.

<sup>31</sup> Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor 16/Pailit/2007/PN.Niaga.Jkt.Pst *jo.* Nomor 01/PKPU/2007/PN.Niaga.Jkt.Pst

wajib pajak telah dinyatakan pailit sehingga DJP tidak melanjutkan proses Penagihan Pajak dengan Surat Paksa melainkan menempuh proses pengurusan dan pemberesan harta pailit oleh kurator. Sementara itu, terkait perkembangan ketentuan tentang kedudukan hak mendahulu negara sendiri, DJP saat ini masih berpegang pada Putusan MK No.67/PUU-XI/2013 yang menempatkan hak negara atas piutang pajak di posisi ketiga setelah hak buruh dan hak kreditor separatis.<sup>32</sup>

Di samping itu, hal yang perlu diperhatikan oleh DJP adalah mengenai kinerjanya dalam melakukan penagihan pajak. Pada kasus PT Industry Badja Garuda ini terlihat bahwa masih terdapat piutang pajak yang belum ditagih melewati batas waktu penagihan pajak yaitu 5 (lima) tahun tetapi dalam kasus ini piutang pajak yang seharusnya sudah tidak dapat ditagih masih juga ditagih oleh DJP melalui proses kepailitan.<sup>33</sup>

Dari berbagai poin yang diuraikan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa dalam penerapan hak mendahulu negara atas piutang pajak, DJP perlu memperhatikan hal-hal berikut: 1) Penagihan pajak seharusnya dilakukan secara tepat waktu sehingga mencegah penagihan sampai pada proses kepailitan yang mengakibatkan posisi kreditur pajak lebih rendah dari kreditur separatis dan hak buruh; 2) Apabila dilakukan penagihan pajak melalui prosedur yang berdasar pada UU PPSP maka harus memperhatikan potensi penerimaan yang sebanding dengan pengeluaran sehingga apabila DJP menganggap penagihan pajak melalui UU PPSP memerlukan potensi biaya yang lebih besar daripada penerimaan maka DJP lebih baik melakukan penagihan melalui mekanisme kepailitan di Pengadilan Niaga; 3) Apabila mengikuti mekanisme kepailitan, maka DJP wajib memahami dan mematuhi ketentuan-ketentuan dalam UU Kepailitan yang menjadi ruang lingkupnya baik dari segi kedudukan hak mendahulu negara terhadap hak istimewa lain maupun dari segi batas waktu penerapan hak mendahulu negara yang tentunya berbeda dengan UU KUP.

---

<sup>32</sup> Hasil wawancara dengan Agung Nugroho, Juru Sita pada KPP Madya Surakarta, tanggal 17 Juli 2023, pukul 09.00 WIB.

<sup>33</sup> Pasal 22 Ayat (1) UU KUP.

## **F. Penutup**

Berdasarkan hasil penelitian dan analisis terhadap hasil penelitian tersebut, berikut adalah kesimpulan yang digunakan untuk menjawab rumusan masalah penelitian ini.

Dari sisi penerimaan, hak mendahului negara atas piutang pajak melalui proses kepailitan harus bersaing dengan kreditur lainnya, sedangkan dari sisi pengeluaran, biaya yang dikeluarkan ketika menempuh sidang di Pengadilan Niaga tidak dapat dialihkan kepada Wajib Pajak. Alasan dari DJP yang tetap menempuh proses kepailitan adalah karena DJP belum mampu mendekteksi tanda-tanda kepailitan selain melalui pengumuman di media massa sehingga dikhawatirkan jika tetap memaksa menggunakan proses penagihan pajak berdasar UU PPSP akan menimbulkan biaya yang lebih besar. Oleh sebab itu, penagihan pajak dengan surat paksa lebih dimaksimalkan sebelum wajib pajak dinyatakan pailit dengan melakukan penagihan pajak secara tepat waktu tanpa harus menunggu tanda-tanda kepailitan. Berdasarkan tinjauan biaya dan potensi penerimaan yang menjadi parameter efisiensi tersebut serta sumber daya yang dimiliki DJP saat ini, maka dapat disimpulkan penerapan hak mendahului negara atas piutang pajak telah sesuai dengan prinsip efisiensi.

Meskipun dikatakan penerapan hak mendahului negara atas piutang pajak telah sesuai dengan prinsip efisiensi. Namun, DJP masih dapat meningkatkan efisiensi pajak apabila memperhatikan hal-hal berikut. Pertama, penagihan pajak berdasarkan UU PPSP tidak boleh dilakukan sewenang-wenang dan harus memperhatikan ketentuan UU Kepailitan. Hal ini dapat diartikan bahwa pelaksanaan penagihan harus dilakukan sebelum debitur dinyatakan pailit atau masih dalam tahap muncul tanda-tanda kepailitan sehingga penerimaan negara tetap terjamin tanpa harus bertabrakan dengan proses kepailitan. Kedua, apabila dilakukan penagihan pajak melalui prosedur yang berdasar pada UU PPSP maka harus memperhatikan potensi penerimaan yang sebanding dengan pengeluaran sehingga apabila DJP menganggap penagihan pajak melalui UU PPSP memerlukan potensi biaya yang lebih besar daripada penerimaan maka DJP lebih baik melakukan penagihan melalui mekanisme kepailitan di Pengadilan Niaga. Ketiga,

apabila mengikuti mekanisme kepailitan, maka DJP wajib memahami dan mematuhi ketentuan-ketentuan dalam UU Kepailitan yang memiliki ruang lingkup lebih khusus baik dari segi batas waktu penerapan hak mendahului negara maupun dari segi kedudukan hak mendahului negara terhadap hak istimewa lainnya.

## G. Bibliografi

- Aribowo, Irwan. “Apakah sama Kreditur Preferen dalam Penagihan Pajak dengan Kreditur Preferan menurut UU Kepailitan?.” <https://bppk.kemenkeu.go.id/pusdiklat-pajak/berita/kreditur-preferen-dalam-pajak-apakah-sama-dalam-versi-kepailitan-134017> (diakses 21 Maret 2023).
- Baggins, Brian. “Adam Smith Reference Archive: An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations, chap. II.” [marxist.org. https://www.marxists.org/reference/archive/smith-adam/works/wealth-of-nations/index.html](https://www.marxists.org/reference/archive/smith-adam/works/wealth-of-nations/index.html). (diakses 24 Mei 2023).
- Cendrico, Daniel. “Analisis Terhadap Kedudukan Piutang Pajak Sebagai Kreditur Preferen Berhadapan dengan Kreditur Separatis Dalam Pembayaran Utang Harta Pailit (Studi Putusan Pengadilan Niaga Nomor: 57/PDT.Sus-Renvoi Prosedur/2011/PN.Niaga.Jkt.Pst).” *Premise Law Jurnal* 8, no. 1 (2018): 1-17.
- Hasil Wawancara dengan Agung Nugroho, Juru Sita pada KPP Madya Surakarta, tanggal 17 Juli 2023, pukul 09.00 WIB.
- Kantor Wilayah DKI Jakarta Kementerian Hukum dan HAM Republik Indonesia, “Pengurusan Kepailitan.” <https://jakarta.kemenkumham.go.id/layanan-publik/pelayanan-hukum-dan-ham/layanan-bhp/pengurusan-kepailitan> (diakses 19 Mei 2023).
- Muhaimin. *Metode Penelitian Hukum*. Mataram: Mataram University Press, 2020.
- Murniati, Rilda. “Gugurnya Hak Mendahului Negara Atas Piutang Pajak dalam Kepailitan Perusahaan (Analisis Hukum Studi Kasus Putusan Perkara Kepailitan).” *Jurnal Jatiswara* 35, no. 3 (2020): 255–266.
- Nomor 01/PKPU/2007/PN.Niaga.JKT.PST. perihal perkara PT Metrocorp Indonusa



Nugroho, Adrianto D. “Kedudukan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak dalam Hukum Acara Perpajakan di Indonesia.” *Jurnal Mimbar Hukum Edisi Khusus*, no. 11 (2011): 206-221.

Posner, Richard A. *Economic Analysis of Law*. New York: Aspen Publishers, 2014.

Putusan Mahkamah Agung No.406/K/Pdt.Sus-Pailit/2015 perihal Kasasi perkara PT Industries Badja Garuda

Putusan Mahkamah Agung No.45/PK/Pdt.Sus-Pailit/2016 perihal Peninjauan Kembali perkara PT Industries Badja Garuda.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 15/K/N/1999 perihal Kasasi perkara PT Wahana Pandugraha

Putusan Mahkamah Agung Nomor 168/PK/Pdt.Sus/2012 perihal Peninjauan Kembali perkara PT Metrocorp Indonusa.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 17/K/N/2005 perihal Kasasi perkara PT Inti Mutiara Kimindo

Putusan Mahkamah Agung Nomor 18/PK/N/1999 perihal Peninjauan Kembali perkara PT Wahana Pandugraha.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 511 K/Pdt.Sus-Pailit/2014 perihal Kasasi perkara PT Yinchenindo Mining Industry

Putusan Mahkamah Agung Nomor 72 PK/Pdt.Sus-Pailit/2015 perihal Peninjauan Kembali perkara PT Yinchenindo Mining Industry

Putusan Mahkamah Agung Nomor 963/K/Pdt.Sus/2010 perihal Kasasi perkara perkara PT Metrocorp Indonusa

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013 perihal Pengujian Pasal 95 Ayat (4) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor 01/Gugatan Pailit/2005/PN.Niaga/Jkt.Pst perihal perkara PT Inti Mutiara Kimindo

Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor 16/PAILIT/2007/PN.Niaga.JKT.PST. perihal perkara PT Metrocorp Indonusa

Putusan Pengadilan Niaga Jakarta Pusat Nomor 57/Pdt.Sus-Renvoi  
Prosedur/2011/PN.Niaga.Jkt.Pst perihal perkara PT Yinchenindo Mining  
Industry

Putusan Pengadilan Niaga Medan No. 04/Pailit/2013/PN/Niaga Medan pada  
perihal perkara PT Industries Badja Garuda

Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI Press, 1986.

Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat  
Paksa

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

Undang-Undang Nomor 42 Tahun 1999 tentang Jaminan Fidusia

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara  
Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-  
Undang Nomor 7 Tahun 2021