

**PERTANGGUNGJAWABAN PEMEGANG SAHAM ATAS PERSEROAN PAILIT YANG
DINYATAKAN TERUTANG PAJAK**

**Gusfen Alextron Simangunsong
Budiman Ginting, Sunarmi, Utary Maharani Barus**

gusfenalextron@yahoo.co.id

ABSTRACT

A shareholder is not always liable for the number of stocks he has remitted when the corporation sustains a loss, include are liable for the paying off all debts of a bankrupt corporation. How is the liability of legal entity of a bankrupt corporation which is in tax liability according to tax law and how is the liability of shareholders for a bankrupt corporation which is in tax payable according to tax law? The liability of legal entity of a bankrupt corporation which is stated as tax payable according to tax law becomes the liability of a curator to organize the property of the bankrupt corporation stipulated in Article 32, paragraph 1, letter b of UUKUP. A curator begins to do his job and to take liability since the verdict on bankruptcy is handed down by the Commercial Court. Majority shareholders are liable for the paying off all debts of a bankrupt corporation which is in tax payable according to Article 21 in conjunction with Article 32 of UUKUP, based on public interest in which the State acts as the preference curator. Majority shareholders have the authority to determine the policy and decision making in performing the activities of corporation. Government must be make a law or regulation to supervise curator in organizing the inventory of bankruptcy in paying off tax layble of a bankrupt corporation. Majority shareholders must be liability for the paying off the debts of a bankrupt corporation which is in tax liability, Shareholders should take individual liability when the minimum requirement of the shareholders is not fulfilled, counted if shareholders have bad faith or are illegal.

Keywords: Liability, Legal Entity, Shareholder, Bankruptcy, Bankrupt Corporation, Tax Liability

I. PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pemegang saham tidak selalu bertanggung jawab sebesar jumlah saham yang dimilikinya atau disetorkannya jika terjadi kerugian perseroan. Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak dan mengalami kerugian serta tidak mampu membayar pajaknya, bisa saja disebabkan karena adanya kepentingan pribadi dan benturan kepentingan (*conflict of interest*) dari para pemegang saham, sehingga harus bertanggung jawab secara pribadi pula. Pertanggungjawaban hukum secara pribadi terhadap para pemegang saham bisa berlanjut hingga kondisi dimana perusahaan pailit yang dinyatakan terutang pajak.

Prinsip tanggung jawab hukum secara pribadi tidak sama dengan pertanggungjawaban badan hukum. Tanggung jawab pribadi menekankan setiap orang bertanggung jawab secara pribadi karena manusia secara pribadi memiliki hak dan kewajiban dari hubungan hukum yang muncul.¹ Misalnya transaksi untuk diri sendiri (*self dealing transaction*) adalah bukan sesuatu yang tidak mungkin terjadi dilakukan atau melibatkan pemegang saham.²

Transaksi *self dealing* bisa terjadi antara anggota famili dari direksi perseroan, transaksi antara dua perseroan dan direksi yang sama, transaksi antara perseroan dan perseroan lain yang memiliki kepentingan finansial tertentu, transaksi antara induk dan anak perusahaan dalam perusahaan grup.³ Dalam transaksi *self dealing* tersebut terdapat benturan kepentingan yang bertentangan dengan prinsip *fiduciary duty*, yaitu *duty of care* dan *duty of loyalty* direksi.⁴

Prinsip *fiduciary duty* bukan hanya diterapkan kepada direksi tetapi juga kepada pemegang saham dan termasuk pekerja di dalam perusahaan (*stakeholders*), sehingga kepada pemegang saham dapat dikenakan tanggung jawab pribadi jika dapat dibuktikan ia melakukan transaksi untuk dirinya sendiri dengan oknum di dalam perseroan.⁵ Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas (disingkat UUPT) menganut *fiduciary duty* berlaku bagi pemegang saham. Hal ini dapat dipahami dari penafsiran kalimat dari “kepentingan perseroan” sebagaimana disebutkan dalam Pasal 97 ayat (1) UUPT dan Pasal 1 angka 5 UUPT. Dari kalimat “kepentingan perseroan” berarti meliputi juga kepentingan semua *stakeholders* dalam perseroan tersebut terutama kepentingan pemegang saham.⁶

¹ Munir Fuady (I), *Doktrin-Doktrin Modern Dalam Corporate Law dan Eksistensinya Dalam Hukum Indonesia*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2010), hal. 3.

² *Ibid.*, hal. 205.

³ Sulistiowati, *Aspek Hukum dan Realitas Bisnis Perusahaan Grup di Indonesia*, (Jakarta: Gelora Aksara Pratama, 2010), hal. 9, dan hal. 24.

⁴ Munir Fuady (I), *Op. cit.*, hal. 196.

⁵ *Ibid.*, hal. 62.

⁶ *Ibid.*, hal. 66.

Pasal 97 ayat (1) UUPT dan Pasal 1 angka 5 UUPT bilamana dikaitkan dengan ketentuan Pasal 3 ayat (2) UUPT jelas menunjukkan adanya benturan kepentingan dari pemegang saham. Melanggar Pasal 3 ayat (2) UUPT yang melibatkan pemegang saham merupakan perbuatan yang termasuk *self dealing transaction*. Transaksi *self dealing* bukan tidak mungkin terjadi antara direksi dan salah satu atau lebih pemegang saham untuk kepentingan masing-masing pribadi. Benturan kepentingan terjadi bilamana campur tangan pemegang saham di saat yang tidak tepat terhadap kewenangan direksi, atau bukan dari keputusan RUPS.

Pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung dengan itikad buruk memanfaatkan perseroan untuk kepentingan pribadi dengan melakukan berbagai transaksi *self dealing*, bisa dengan direksi perseroan, atau antar pemegang saham dengan pihak lain yang bersangkutan terlibat dalam perbuatan melawan hukum atau pemegang saham beritikad buruk, atau pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung secara melawan hukum menggunakan kekayaan perseroan untuk kepentingan pribadi.⁷

Sesungguhnya tanggung jawab badan hukum perseroan dibebankan penuh kepada direksi, bukan kepada para pemegang saham, namun tanggung jawab pribadi juga dibebankan, baik kepada direksi maupun kepada para pemegang saham. Munculnya tanggung jawab pribadi kepada para pemegang saham ini disebabkan oleh peristiwa hukum sebagaimana yang disebutkan dalam Pasal 3 ayat (2) UUPT, termasuk dalam hal pemegang saham bertanggung jawab terhadap pembayaran utang pajak perseroan pailit sebagai akibat dari transaksi-transaksi *self dealing* yang mengalami benturan kepentingan dan berdampak sistemik pada terjadinya kepailitan terhadap perseroan.

Sekalipun direksi bertanggung jawab penuh terhadap pengurusan dan pengelolaan perseroan⁸, namun dalam hal terjadinya kepailitan perseroan, aset maupun uang pribadi direksi dan para pemegang saham berpotensi dapat ditarik untuk membayar pajak terutang perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak tersebut.⁹ Misalnya munculnya transaksi untuk diri sendiri (*self dealing transaction*) yang melibatkan pemegang saham.¹⁰

Sebagai subjek hukum pemegang saham mempunyai hak dan kewajiban yang timbul atas jumlah sahamnya dalam perseroan.¹¹ Sekalipun UUPT hanya menegaskan kepada para pemegang saham hanya bertanggung jawab atas sebesar saham yang disetorkannya¹², namun tidak menutup kemungkinan bagi para pemegang saham tersebut untuk terlibat bertanggung jawab atas pajak terutang perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak.¹³

Tanggung jawab terbatas perseroan menjadi tidak terbatas bisa terjadi jika dapat dibuktikan pelanggaran Pasal 3 ayat (2) UUPT dan telah terjadi pembauran harta kekayaan pribadi pemegang saham dengan harta kekayaan perseroan, maka tanggung jawab terbatas tadi akan berubah menjadi tanggung jawab pribadi. Artinya pemegang saham ikut bertanggung jawab secara pribadi bilamana perseroan merugi, tidak lagi sebatas saham yang dimilikinya yang tunduk pada prinsip tanggung jawab badan hukum, tetapi harus bertanggung jawab secara pribadi, termasuk dalam hal membayar pajak perseroan pailit.¹⁴

Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (disingkat UUKUP),¹⁵ menentukan utang pajak termasuk utang pajak debitor pailit muncul karena undang-undang perpajakan (perundang-undangan di bidang perpajakan).¹⁶

Berdasarkan Pasal 21 ayat (1) UUKUP negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik penanggung pajak, berarti harta perseroan pailit dilarang untuk dibagikan, termasuk kepada pemegang saham, bahkan menurut Pasal 32 ayat (4) UUKUP kepada pemegang saham mayoritas atau pengendali dapat ditarik untuk membayar pajak terutang atas perseroan pailit, karena pemegang saham mayoritas menurut pasal ini termasuk sebagai pengurus yang mempunyai wewenang menentukan kebijakan dalam menjalankan perusahaan.

Salah satu prinsip dalam kepailitan adalah prinsip sita umum, bukan sita individual. Seorang debitur yang hanya memiliki satu kreditor saja tidak dapat dinyatakan pailit karena bertentangan dengan prinsip sita umum.¹⁷ Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan dan

⁷ Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas (UUPT).

⁸ Pasal 97 ayat (1) UUPT.

⁹ Pasal 3 ayat (2) (UUPT).

¹⁰ Munir Fuady (I), *Op. cit.*, hal. 205.

¹¹ I.G. Ray Widjaya, *Hukum Perusahaan*, (Jakarta: Kesaint Blanc, 2000), hal. 203.

¹² Pasal 3 ayat (1) UUPT.

¹³ Pasal 3 ayat (2) UUPT.

¹⁴ Abdulkadir Muhammad, *Hukum Perusahaan Indonesia*, (Bandung: Citra Adhya Bakti, 2010), hal. 101.

¹⁵ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan *junto* Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan *junto* Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (disingkat UUKU dan TCP).

¹⁶ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak, Teori, Analisis, dan Perkembangannya*, (Jakarta: Salemba Empat, 2013), hal. 73.

¹⁷ Sunarmi (I), *Hukum Kepailitan*, (Jakarta: Sofmedia, 2010), hal. 29.

Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (disingkat UUK dan PKPU) kepailitan adalah sita umum atas semua kekayaan Debitor Pailit yang pengurusan dan pemberesannya dilakukan oleh Kurator di bawah pengawasan Hakim Pengawas. Ketentuan pasal ini menghendaki suatu prinsip mengutamakan kepentingan para kreditor.

Argumentasi hukum yang dapat dipertahankan untuk mengenakan pembayaran utang pajak atas perseroan pailit berdasarkan kesalahan kepada para pemegang saham adalah Pasal 3 ayat (2) UUPT. Adanya Pasal 3 ayat (2) UUPT dapat diinterpretasi bahwa untuk membayar utang pajak perseroan pailit dikenakan kepada pemegang saham dengan terlebih dahulu dibuktikan kesalahan dari pemegang saham tersebut. Namun bilamana tidak ada kaitannya dengan kesalahan pemegang saham atas perseroan pailit, berdasarkan UUKUP, maka kepada pemegang saham tersebut juga dapat dibebankan pembayaran utang pajak perseroan pailit.

Berdasarkan Pasal 3 UUPT ini mengandung prinsip pembatasan tanggung jawab pemegang saham dalam kaitannya dengan pertanggungjawaban pemegang saham atas perseroan pailit yang terutang pajak, sedangkan menurut Pasal 21 ayat (1) *junto* Pasal 32 ayat (4) UUKUP mengandung prinsip kepentingan umum atau kepentingan negara harus didahulukan (negara menempati sebagai kreditor preferen),¹⁸ sehingga dalam pembayaran pajak sekalipun wajib pajak dalam pailit dan terutang pajak, pemegang saham khususnya pemegang saham mayoritas atau pengendali bertanggung jawab untuk membayar pajak terutang perseroan pailit. Berbeda lagi dengan UUK dan PKPU yang lebih menonjolkan kepentingan dari para kreditornya dalam hal kepailitan.

Terdapat gesekan antara Pasal 3 UUPT yang mengandung prinsip pembatasan tanggung jawab pemegang saham dalam kaitannya dengan pertanggungjawaban pemegang saham atas perseroan pailit yang terutang pajak dengan Pasal 21 ayat (1) *junto* Pasal 32 ayat (4) UUKUP yang mengandung prinsip mendahulukan kepentingan umum atau kepentingan negara dalam pembayaran pajak sekalipun wajib pajak perseroan pailit dinyatakan terutang pajak.

Pembatasan tanggung jawab pemegang saham sesuai Pasal 3 UUPT tergambar bahwa ada dua jenis pertanggungjawaban yang dapat dikenakan kepada pemegang saham. Pertama pertanggungjawaban badan hukum (*vide*: Pasal 3 ayat 1 UUPT), dan kedua pertanggungjawaban pribadi (*vide*: Pasal 3 ayat 2 UUPT). Tanggung jawab perseroan sebagai badan hukum menegaskan kepada para pemegang saham hanya bertanggung jawab sebesar jumlah saham yang dimilikinya, selebihnya menjadi tanggung jawab direksi.

Berbeda halnya bilamana pemegang saham ternyata terlibat di dalam Pasal 3 ayat 2 huruf b, c, dan d UUPT dan/atau perseroan tersebut belum memiliki status badan hukum (*vide*: Pasal 3 ayat 2 huruf a UUPT) karena yang demikian ini bukan lagi tanggung jawab terbatas bagi perseroan sebagai badan hukum akan tetapi menjadi tanggung jawab secara pribadi pemegang saham.¹⁹

Berdasarkan uraian di atas menggambarkan suatu problem hukum yang harus dijawab terkait tanggung jawab pemegang saham atas perseroan pailit yang terutang pajak, pada satu sisi pemegang saham tunduk pada pertanggungjawaban badan hukum (perdata), sedangkan di sisi lain tunduk pada pertanggungjawaban pidana. Apa yang menjadi dasar argumentasi hukum bagi pemegang saham tunduk pada pertanggungjawaban badan hukum dan tunduk pada pertanggungjawaban pidana, sehingga ia dapat atau tidak dapat bertanggung jawab untuk turut membayar utang pajak perseroan pailit. Oleh sebab itu dipilih, "Pertanggungjawaban Pemegang Saham Atas Perseroan Pailit Yang Dinyatakan Terutang Pajak" sebagai judul dalam tesis ini.

B. Perumusan Masalah

Dirumuskan permasalahan yang akan diteliti adalah:

- Bagaimanakah pertanggungjawaban badan hukum Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak sesuai dengan undang-undang perpajakan?
- Bagaimanakah pertanggungjawaban hukum pemegang saham atas Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak sesuai undang-undang perpajakan?

C. Tujuan Penelitian

Adapun yang menjadi tujuan penelitian ini:

- Untuk memahami dan menganalisis pertanggungjawaban badan hukum Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak sesuai dengan undang-undang perpajakan.
- Untuk memahami dan menganalisis pertanggungjawaban hukum pemegang saham atas perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak sesuai undang-undang perpajakan.

D. Manfaat Penelitian

Penelitian ini memberikan manfaat baik secara teoritis maupun praktis yaitu:

- Secara teoritis penelitian ini bermanfaat membuka paradigma berfikir dalam memahami permasalahan mengenai prinsip tanggung jawab pemegang saham atas perseroan pailit yang

¹⁸ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op. cit.*, hal. 118.

¹⁹ Erman Rajagukguk, *Butir-Butir Hukum Ekonomi*, (Jakarta: Lembaga Studi Hukum dan Ekonomi Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2011), hal. 118.

dinyatakan terutang pajak dan bermanfaat bagi kalangan akademisi, dan dapat digunakan sebagai referensi dalam penelitian.

- b. Secara praktis penelitian ini bermanfaat bagi organ-organ perseroan terutama bagi pemegang saham, direksi, dan juga bermanfaat bagi komisaris serta semua *stakeholders* perseroan, khususnya perseroan pailit untuk memahami kriteria perbuatan yang dapat atau tidak dapat mempertanggungjawabkan pemegang saham dalam membayar utang pajak perseroan pailit. Bermanfaat pula bagi otoritas di dalam perpajakan, kurator, likuidator, atau orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan. Bermanfaat bagi para hakim pengadilan dalam memeriksa, mengadili, dan memutus perkara yang berkenaan dengan pertanggungjawaban pemegang saham atas perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak.

II. KERANGKA TEORI

Teori-teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah teori-teori tentang pemungutan pajak, teori pertanggungjawaban (badan hukum dan individu), dan teori kepailitan. Penggunaan teori pemungutan pajak dimaksudkan atas dasar pertimbangan untuk kepentingan umum. Teori pertanggungjawaban badan hukum digunakan dengan pertimbangan bilamana pemegang saham tidak memiliki kesalahan maupun perbuatan melawan hukum (perdata maupun pidana) terkait dengan perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak, maka dengan pertanggungjawaban badan hukum dapat membatasi kepentingan pemegang saham.

Teori pertanggungjawaban pribadi/individu dimaksudkan bilamana pemegang saham melakukan kesalahan atau turut campur dalam kebijakan perseroan yang tidak didasarkan pada RUPS dan mengakibatkan terjadinya perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak, sehingga pertanggungjawaban badan hukum dalam hal ini tidak berlaku. Teori kepailitan digunakan didasarkan pada pertimbangan untuk kepentingan kreditor. Berdasarkan teori-teori tersebut akan dapat diukur pada saat kapan dan dengan alasan tertentu, pemegang saham itu bisa bertanggungjawab atas perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak.

1. Teori pemungutan pajak

Ada beberapa teori tentang pemungutan pajak antara lain teori asuransi, teori kepentingan, teori gaya pikul, teori gaya beli, teori bakti. R. Santoso Brotodihardjo menyebut teori asuransi layaknya suatu pertanggungjanaan dalam perjanjian asuransi yang memerlukan pembayaran premi.²⁰ Pembayaran pajak tidak dapat disamakan dengan pembayaran premi oleh seseorang kepada perusahaan pertanggungjanaan, karena kontra prestasi dari pembayaran pajak diberikan secara tidak langsung oleh negara kepada warga negara.²¹

Pajak dibandingkan dengan asuransi tidak tepat, karena timbulnya kerugian, tidak ada suatu penggantian dari negara, dan antara pembayaran jumlah-jumlah pajak dengan jasa-jasa yang diberikan oleh negara, tidak mengadung hubungan langsung, namun teori ini oleh para penganutnya tetap dipertahankan, sekedar untuk memberikan dasar hukum atas pemungutan pajak saja.²²

Teori kepentingan mengajarkan memperhatikan kepentingan beban pajak yang harus dipungut dari penduduk seluruhnya.²³ Beban harus didasarkan atas kepentingan masing-masing setiap orang beserta harta bendanya.²⁴ Diharuskan setiap subjek wajib pajak membayar pajak sesuai dengan seberapa besar jumlah kepentingannya yang ada. Kepentingan orang kaya memerlukan pembayaran pajak yang lebih besar, sedangkan untuk kepentingan orang miskin jumlah pajaknya kecil dan bahkan bisa berupa kontra prestasi langsung seperti jaminan sosial dari pemerintah untuk orang miskin. Sehingga pemungutan pajak dalam teori ini dikacaukan oleh retribusi. Sulit untuk ditentukan ukuran pembayaran pajak berdasarkan teori kepentingan ini, sehingga penganut teori ini lama kelamaan menjadi berkurang pula.²⁵

Titik pangkal dari teori gaya pikul ini adalah asas keadilan. Menurut teori ini, tekanan pajak haruslah sesuai dengan daya pikul setiap orang.²⁶ Teori ini memandang dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada jasa-jasa yang diberikan oleh negara kepada warganya, yaitu perlindungan atas jiwa dan harta bendanya, untuk itu diperlukan biaya-biaya oleh segenap orang yang menikmati biaya-biaya itu, yaitu dalam bentuk pajak.²⁷ Gaya pikul juga diartikan kekuatan atau kemampuan memikul beban pajak yang diibaratkan sebuah jembatan.²⁸

²⁰ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: Eresco, 1993), hal. 30.

²¹ Tjip Ismail, *Tim Kompendium Bidang Hukum Tentang Lembaga Penyelesaian Sengketa Perpajakan*, (Jakarta: Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI-Badan Pembinaan Hukum Nasional, 2011), hal. 50.

²² Wirawan B. Ilyas, dan Richard Burton, *Op. cit.*, hal. 31.

²³ Erly Suandy, *Hukum Pajak (Dilengkapi Dengan Latihan Soal)*, (Jakarta: Salemba Empat, Jakarta, 2002), hal. 11.

²⁴ Deden Sumantry, "Reformasi Perpajakan Sebagai Perlindungan Hukum Yang Seimbang Antara Wajib Pajak Dengan Fiskus Sebagai Pelaksanaan Terhadap Undang-Undang Perpajakan (*Tax Reform as a Balanced Legal Protection Between Taxpayers And The Tax Authorities as The Implementation of Taxation Law*)", *Jurnal Legislasi Indonesia*, Vol. 8, No. 1, April 2011, hal. 20.

²⁵ Tjip Ismail, *Loc. cit.*

²⁶ R. Santoso Brotodihardjo, *Op. cit.*, hal. 32-33. Penganut ajaran teori gaya pikul ini antara lain: J.H.R. Singninghe Damste, W.J. de Langen, dan A.J. Cohen Stuart.

²⁷ *Ibid.*, hal. 31.

²⁸ Deden Sumantry, *Op. cit.*, hal. 20.

Teori ini menyamakan gaya pikul dengan bobot jembatan yang dibebani dengan beban di atasnya.²⁹ Pajak harus dibayar menurut gaya pikul seseorang.³⁰ Untuk mengukur gaya pikul seseorang diperlukan besarnya penghasilan dan kekayaan, juga pengeluaran atau pembelanjaan (konsumsi) terhadap barang dan jasa. Hingga kini teori ini masih tetap dipertahankan oleh kebanyakan sarjana terkemuka dalam lapangan hukum pajak. Teori ini sangat terkenal, namun juga sering timbul salah paham, bahkan di antara para sarjana hukum sarjana lainnya.³¹

Teori bakti mengatakan negara sebagai organisasi dari golongan-golongan yang disebut dengan *groepsverband* dengan memperhatikan syarat-syarat keadilan, bertugas menyelenggarakan kepentingan umum. Oleh karenanya negara dapat mengambil tindakan-tindakan yang diperlukannya, termasuk tindakan negara dalam pemungutan pajak. Di samping keadilan menjadi dasarnya, juga berdasarkan adanya hubungan antara rakyat dan negara.³² Teori bakti berbeda dari ketiga teori di atas. Teori bakti sama dengan teori kewajiban pajak mutlak.

Teori gaya beli tergolong sebagai teori modern, karena tidak mempersoalkan asal mulanya negara berhak memungut pajak, melainkan hanya melihat kepada efek atau akibatnya,³³ dan memandang efek yang baik sebagai dasar keadilannya. Fungsi pemungutan pajak dipandang dari gejala sosial, yang disamakan dengan pompa, yaitu mengambil gaya beli (fungsi pompa) dari setiap rumah tangga dalam masyarakat untuk rumah tangga negara,³⁴ dan kemudian menyalurkannya kepada masyarakat dengan maksud untuk menjaga dan memelihara kehidupan masyarakat.³⁵

Tanggung jawab hukum bagi pemegang saham atas Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak wajib dikenakan kepada pemegang saham tersebut atas dasar teori pemungutan pajak sesuai teori kepentingan umum/negara, teori bakti (teori mutlak), teori gaya pikul, dan teori gaya beli. Penekanan terhadap teori-teori ini dapat diambil dan digali nilai-nilai filosofis yang terkandung di dalam Sila Ke-5 dari Pancasila yang menentukan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

2. Teori Pertanggungjawaban

Teori pertanggungjawaban terhadap subjek hukum dalam hal ini dibedakan antara tanggung jawab badan hukum dan tanggung jawab individu. Menggunakan kedua teori pertanggungjawaban ini dimaksudkan bilamana kesalahan pengelolaan perseroan yang mengakibatkan perseroan menjadi pailit dan terutang pajak berkaitan dengan pengurusan badan hukum, atau kesalahan itu mungkin disebabkan karena faktor individu dari para pengurus/organ maupun pemegang saham.

Pertanggungjawaban badan hukum

Berbicara mengenai pertanggungjawaban badan hukum berarti membicarakan soal pertanggungjawaban organ-organ dalam badan hukum. Ada beberapa teori tentang badan hukum yaitu teori fiksi, teori organ, teori kekayaan bersama, teori kekayaan bertujuan, teori realitas, dan teori kenyataan yuridis, dan sebagainya.³⁶

Teori tertua tentang tanggung jawab badan hukum adalah teori fiksi yang diajarkan oleh Friedrich Carl von Savigny (1779-1861). Menurut teori fiksi badan hukum dianggap sebagai manusia fiktif. Sekiranya suatu badan diakui dapat melakukan perbuatan hukum, maka tidak lain disebabkan karena badan itu dipandang sebagai manusia buatan, atau manusia fiktif³⁷, tetapi yang dapat melakukan perbuatan hukum hanyalah manusia.³⁸

Teori fiksi untuk perseroan menurut M. Yahya Harahap sebagai teori entitas (*entity theory*) atau teori agregat (*aggregate theory*), atau teori simbol (*symbol theory*), teori fiat (*fiat theory*), atau teori konsensus (*consensus theory*), atau teori pengesahan Pemerintah (*government paternity theory*). Dari banyak sinonim teori ini menunjukkan pandangan M. Yahya Harahap sepertinya telah melakukan kombinasi dari berbagai teori.³⁹

Makna badan hukum menurut M. Yahya Harahap merupakan organisme atau kumpulan orang-orang (teori agregat), yang memiliki identitas hukum yang terpisah dari anggotanya atau pemiliknya, badan

²⁹ Wirawan B. Ilyas, dan Richard Burton, *Op. cit.*, hal. 32.

³⁰ P. Helen Widjaja dan Estralitas Trisnawati, "Potensi Wajib Pajak Orang Pribadi dan Upaya Meningkatkan Penerimaan Pajak Penghasilan", *Jurnal Akuntansi*, Vol. 12, No. 2, November 2012, hal. 680.

³¹ Tjip Ismail, *Op. cit.*, hal. 51.

³² R. Santoso Brotodihardjo, *Op. cit.*, hal. 35. Teori bakti dianut oleh W.H. van den Berge (Belanda) dalam bukunya berjudul "*Beginselen van de Belastingheffing*".

³³ Tjip Ismail, *Loc. cit.*

³⁴ R. Santoso Brotodihardjo, *Op. cit.*, hal. 35.

³⁵ Novia Leoni Supit, Anderson G. Kumenaung, dan Richard L.H. Tumilaar, "Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penerimaan Pajak Hotel di Kota Manado". *Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi*, Vol. 15, No. 03, Tahun 2015, hal. 202.

³⁶ Chidir Ali, *Badan Hukum*, (Bandung: Alumni, 1991), hal. 29.

³⁷ Abdul Muis, *Hukum Persekutuan dan Perseroan*, (Medan: Fakultas Hukum Universitas Sumatera Utara, 2006), hal. 12.

³⁸ C.S.T. Kansil, dan Christine S.T. Kansil, *Modul Hukum Dagang*, (Jakarta: Jambatan, 2001), hal. 11.

³⁹ M. Yahya Harahap, *Hukum Perseroan Terbatas*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2009), hal. 54.

hukum bersifat fiktif buatan manusia (teori fiksi dan teori simbol), kelahirannya semata-mata melalui persetujuan Pemerintah (teori konsensus, teori fiat, dan teori pengesahan).⁴⁰

Teori teori realitas atau teori organ mendasarkan diri pada kehidupan realitas masyarakat, di samping manusia perorangan, kadang-kadang terbentuk persekutuan (organ) yang pada suatu taraf membentuk kolektivitasnya dengan kuat sehingga menjadi lebih mandiri dan mempunyai kehendak sendiri. Ini dikemukakan oleh Otto van Gierke (1841-1921) dan menentang teori fiksi. Teori organ dari Otto van Gierke membantah teori fiksi, menurutnya badan hukum itu suatu kenyataan yang ada di dalam masyarakat.⁴¹ Badan hukum bukanlah sesuatu yang fiksi tetapi merupakan makhluk yang sungguh-sungguh ada secara abstrak dari konstruksi yuridis.⁴²

Teori realitas menurut M. Yahya Harahap disebutnya sebagai teori inheren (*inherence theory*). Perseroan sebagai grup melakukan aktifitas dengan “hukum terpisah” dari kegiatan dan aktifitas individu kelompok yang terlibat dalam perseroan, jumlah orang terpisah. Orang pribadi terikat bersama-sama dalam kegiatan perseroan saling inheren, memiliki personalitas hukum yang berbeda dan terpisah dari kepribadian personnya, membolehkan tanggung jawab terbatas hanya sebatas harta kekayaan, menggugat dan digugat atas nama perseroan yang diwakili oleh direksi.⁴³

Teori harta kekayaan bersama dikemukakan oleh Rudolf von Jehring (1818-1892) menganggap badan hukum sebagai kumpulan manusia, kepentingan badan hukum adalah kepentingan seluruh anggotanya. Hakikat hak dan kewajiban badan hukum adalah hak dan kewajiban anggota bersama-sama. Hak kekayaan badan hukum milik bersama seluruh anggota,⁴⁴ untuk melayani kepentingan bersama.⁴⁵

Teori tujuan harta kekayaan pada suatu ketika menurut kenyataan di dalam masyarakat akan ditemukan adanya kumpulan dari suatu harta kekayaan untuk suatu tujuan tertentu, dan harta kekayaan terpisah dari kepemilikan manusia yang ada didalamnya,⁴⁶ dan tidak dapat dibagi-bagi bersama-sama oleh para anggotanya.⁴⁷

Teori teori badan hukum dalam makna yuridis dikemukakan oleh Molengraaff yang dikuatkan pula oleh Tirtodiningrat mendasarkan pada teori fiksi karena badan hukum menurutnya bersifat kiasan dan dari suatu alat bantu terminologi dapat menunjukkan suatu perbuatan tertentu, suatu akibat tertentu, sehingga tindakannya diakui dalam lalu lintas hukum. Kontruksi ini mengandung kontruksi yuridis, sebab badan hukum itu baru dapat diakui secara sah bilamana telah disahkan atau diberi izin oleh Pemerintah.⁴⁸ M. Yahya Harahap menambahkan teori kontrak (*contract theory*) menganggap badan hukum merupakan kontrak antara anggota-anggotanya pada satu segi, dan antara pemegang saham dengan Pemerintah di segi lain.⁴⁹

Karakter yang menjadi syarat badan hukum adalah: adanya harta kekayaan yang terpisah dari para pendirinya, mempunyai tujuan tertentu, mempunyai kepentingan tersendiri, dan adanya organisasi yang teratur.⁵⁰ Pemisahan harta kekayaan perseroan dari para pemegang sahamnya menunjukkan perseroan sebagai entitas yang mandiri, artinya dengan adanya direksi menjadi wakil yang bertanggung jawab penuh atas pengurusan perseroan, dan pemegang saham (pendiri atau pemilik) dilarang mengintervensi kebijakan direksi tanpa melalui RUPS.⁵¹ Sesuai ketentuan Pasal 3 ayat (1) UUP yang mempertegas ciri perseroan sebagai badan hukum adalah bagi pemegang saham hanya bertanggung jawab sebesar setoran atas seluruh saham yang dimilikinya dan tidak meliputi harta kekayaan para pribadinya.

Pertanggungjawaban pribadi

Pertanggungjawaban pribadi menyangkut pertanggungjawaban subjek hukum pribadi sebagai manusia (*persoon*), dan bila dikaitkan dengan pertanggungjawaban badan hukum berarti secara pribadi-pribadi, subjek hukum manusia di dalam badan hukum tersebut harus bertanggung jawab di luar tanggung jawab badan hukum.

Teori tanggung jawab individu dan kolektif menurut Hans Kelsen mengatakan seseorang individu bertanggung jawab atas pelanggaran sendiri bilamana individu yang diwajibkan bertanggung jawab melakukan pelanggaran secara langsung (tanggung jawab individu) dan kolektif⁵², baik secara perdata (Pasal

⁴⁰ *Ibid.*, hal. 55.

⁴¹ Abdul Muis, *Op. cit.*, hal. 13.

⁴² C.S.T. Kansil, dan Christine S.T. Kansil, *Op. cit.*, hal. 12.

⁴³ M. Yahya Harahap, *Op. cit.*, hal. 55.

⁴⁴ Chidir Ali, *Op. cit.*, hal. 34.

⁴⁵ C.S.T. Kansil, dan Christine S.T. Kansil, *Loc. cit.*

⁴⁶ Abdul Muis, *Op. cit.*, hal. 14. Teori tujuan harta kekayaan dikemukakan juga oleh A. Brinz dan dibela oleh Van der Heijden dengan mengacu pada ajaran Scamma.

⁴⁷ C.S.T. Kansil, dan Christine S.T. Kansil, *Loc. cit.*

⁴⁸ Abdul Muis, *Op. cit.*, hal. 15.

⁴⁹ M. Yahya Harahap, *Op. cit.*, hal. 56. Teori kontrak ini didasarkan oleh M. Yahya Harahap dari Pasal 1 angka 1 dan Pasal 7 ayat (1) UUP yang menegaskan perseroan sebagai persekutuan modal didirikan berdasarkan perjanjian oleh pendiri dan/atau pemegang saham yang sekurang-kurangnya 2 (dua) orang atau lebih. Kemudian didasarkan pada Pasal 7 ayat (4) UUP yang menegaskan pengesahan pendirian perseroan harus memperoleh pengesahan dari Pemerintah agar sah dan diakui sebagai perseroan yang berbadan hukum.

⁵⁰ Chidir Ali, *Op. cit.*, hal. 97.

⁵¹ Erman Rajagukguk, *Op. cit.*, hal. 116.

⁵² Hans Kelsen, *Pure Theory of Law*, (USA; Berkely University of California Press, 1978), diterjemahkan oleh Raisul Muttaqien, *Teori Hukum Murni Dasar-Dasar Ilmu Hukum Normatif*, (Bandung: Nusa Media, 2008), hal. 136. Hans

1365 KUH Perdata)⁵³ maupun secara pidana yang dikenal dengan pertanggungjawaban pidana.⁵⁴ Selain itu seorang individu juga bertanggung jawab atas pelanggaran yang dilakukan orang lain secara kolektif.⁵⁵

Tanggung jawab individu dan kolektif menurut Hans Kelsen tersebut⁵⁶ juga dikenal dalam sistem hukum positif di Indonesia. Pertanggungjawaban individual maupun kolektif bukan saja berlaku dalam aspek hukum pidana, namun juga berlaku dalam lapangan hukum perdata atas suatu pelanggaran orang lain bilamana sanksinya memiliki karakter eksekusi perdata.

Jika pertanggungjawaban atas tidak dipenuhinya kewajiban hukum ditetapkan dengan eksekusi perdata atas suatu kekayaan maka ada dua kemungkinan yang mesti dibedakan: pertama kekayaan yang menjadi target eksekusi perdata merupakan kekayaan dari individu yang menjadi sasaran tindakan paksa, kedua kekayaan itu merupakan kekayaan orang lain yang mana individu itu sanggup menyerahkannya.⁵⁷

Berdasarkan teori tanggung jawab individu dan kolektif ini dapat diambil suatu pemahaman terkait dengan tanggung jawab pemegang saham dalam kaitannya dengan pelanggaran terhadap Pasal 3 ayat (2) UUP. Pemegang saham secara individu dapat dipertanggungjawabkan di luar tanggung jawab perseroan sebagai badan hukum bilamana beritikad buruk memanfaatkan perseroan untuk kepentingan pribadinya sendiri, atau pemegang saham yang bersangkutan terlibat dalam PMH yang dilakukan oleh perseroan, atau pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung secara melawan hukum menggunakan kekayaan perseroan, yang mengakibatkan kekayaan perseroan menjadi tidak cukup untuk melunasi utang perseroan.

3. Teori kepailitan

Kepailitan atau pailit adalah suatu keadaan di mana debitor (debitor pailit) tidak mampu untuk membayar utang-utangnya kepada para kreditornya.⁵⁸ Kepailitan menyangkut segala hal yang berhubungan dengan pailit.⁵⁹ Kepailitan menunjukkan suatu keadaan dimana seseorang berhenti atau tidak mampu membayar utang-utangnya berdasarkan putusan hakim pengadilan.⁶⁰ Kondisi dimana debitor tidak membayar utang-utangnya disebut masa *insolvensi*,⁶¹ atau keadaan tidak mampu membayar⁶² karena kondisi keuangan debitor yang telah mengalami kemunduran.⁶³

Kondisi seseorang (individu, kemitraan, korporasi) yang tidak mampu lagi membayar utang-utangnya disebut pailit. Orang/badan disebut pailit artinya pemogokan atau kemacetan dalam melakukan pembayaran utang.⁶⁴ Sejak lama Romawi telah menggunakan sebutan *banca rupta*, yang dikenal di Indonesia adalah pailit atau *bangkrut* (Inggris). Abad pertengahan di Eropa terjadi praktik kebangkrutan dengan melakukan aksi penghancuran bangku dari para bangkir atau pedagang-pedagang yang melarikan diri

Kelsen mengatakan seseorang individu secara hukum diwajibkan untuk berperilaku dengan cara tertentu, jika perilakunya yang sebaliknya merupakan syarat diberlakukannya tindakan paksa. Namun tindakan paksa ini tidak mesti ditujukan terhadap individu yang diwajibkan (pelaku/pelanggar) tetapi dapat ditujukan kepada individu lain yang terkait dengan individu pertama dengan cara yang ditetapkan oleh tatanan hukum. Individu yang dikenakan sanksi dikatakan bertanggung jawab secara hukum atas pelanggaran.

⁵³ M. Yahya Harahap, *Op. cit.*, hal. 122.

⁵⁴ EY. Kanter, dan SR. Sianturi, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia dan Penerapannya*, (Jakarta: Stora Grafika, 2002), hal. 250.

⁵⁵ *Ibid.*, hal. 336. Pertanggungjawaban kolektif dalam hukum pidana Indonesia dikenal dengan istilah delik penyertaan (*deelneming*, vide: Pasal 55 s/d 60 KUHP). Dalam hukum pertanggungjawaban pidana perseroan dikenal dengan *vicarious liability* yang didasarkan pada Pasal 1367 KUH Perdata dalam bentuk tanggung jawab atas perbuatan kesalahan orang lain.

⁵⁶ Hans Kelsen, *Introduction to the Problems of Legal Theory*, (Clarendon Press-Oxford, 1996), diterjemahkan oleh Siwi Purwandari, *Pengantar Teori Hukum*, (Bandung: Nusa Media, 2010), hal. 89. Dalam teori tanggung jawab menurut Hans Kelsen juga mengatakan seseorang individu diwajibkan atas perilaku yang berhukum, dan bertanggung jawab atas perilaku yang tidak berhukum. Individu yang berkewajiban bisa memunculkan atau menghindari sanksi perilaku ini. Namun individu yang hanya bertanggung jawab atas tidak terpenuhinya kewajiban individu lain, (yakni atas pelanggaran yang dilakukan oleh orang lain) tidak bisa memunculkan dan tidak pula bisa menghindari sanksi dengan perilakunya sendiri. Ini cukup jelas dalam kasus pertanggungjawaban pidana atas pelanggaran orang lain, yakni, ketika sanksinya memiliki karakter penghukuman. Namun ia juga berterap pada pertanggungjawaban perdata atas pelanggaran orang lain, bila sanksinya memiliki karakter eksekusi perdata.

⁵⁷ *Ibid.*, hal. 137.

⁵⁸ M. Hadi Shubhan, *Hukum Kepailitan, Prinsip, Norma, dan Praktik di Peradilan*, (Jakarta: Kencana, 2009), hal. 1.

⁵⁹ Ahmad Yani & Gunawan Widjaja, *Seri Hukum Bisnis Kepailitan*, (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2002), hal. 12.

⁶⁰ M. Marwan dan Jimmy P., *Kamus Hukum*, (Surabaya: Reality Publisher, 2009), hal. 475. Istilah pailit dalam Kamus Hukum tersebut juga dapat dijumpai dalam perbendaharaan Bahasa Belanda (*failliet*), Perancis (*faillite*), dan Latin (*failire*), dan Inggris (*bankrupt*).

⁶¹ Sunarmi (II), *Hukum Kepailitan*, (Medan: USU Press, 2009), hal. 178.

⁶² Penjelasan Pasal 57 ayat (1) UUK dan PKPU.

⁶³ Henry Campbell Black, *Black's Law Dictionary*, (ST. Paul Minn: West Publishing Co, 1990), hal. 594. Pailit dalam *Black's Law Dictionary* diartikan sama dengan *faillite* yaitu "the situation of a debtor who finds himself unable to fulfill his engagements". Pengertian ini diterjemahkan sebagai situasi debitor yang menemukan dirinya tidak mampu memenuhi keterlibatannya yang berarti keterlibatan di sini adalah menyangkut utang-utang debitor.

⁶⁴ Sunarmi (I), *Op. cit.*, hal. 20.

secara diam-diam dan membawa harta para kreditor. Sejak itu muncullah istilah *banco* yang di Indonesia disebut *bangku*.⁶⁵

III. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Pertanggungjawaban Badan Hukum Perseroan Pailit Yang Dinyatakan Terutang Pajak Sesuai Dengan UU Perpajakan

Tanggung jawab Perseroan (wajib pajak) yang dinyatakan pailit sesuai Pasal 32 ayat (1) UUKUP (undang-undang perpajakan) diwakili oleh pengurus untuk Perseroan, kurator untuk Perseroan yang dinyatakan pailit, orang perseorangan melalui kuasa untuk melakukan pemberesan, sedangkan likuidator untuk Perseroan dalam likuidasi.⁶⁶

Pasal 32 ayat (1) UUKUP menentukan orang yang menjadi wakil untuk melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan si wajib pajak yang berbentuk badan hukum, badan hukum yang dinyatakan pailit, badan hukum dalam pembubaran, badan hukum dalam likuidasi, warisan yang belum dibagi, dan anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampunan. Bagi wajib pajak tersebut ditentukan orang yang menjadi wakil atau kuasa karena mereka (wajib pajak berbentuk badan hukum) tidak dapat atau tidak mungkin melakukan sendiri tindakan hukum tersebut.⁶⁷

Berdasarkan Pasal 32 ayat (1) UUKUP jelas menentukan tanggung jawab Perseroan diwakili oleh pengurus untuk Perseroan, kurator untuk Perseroan yang dinyatakan pailit, orang perseorangan melalui kuasa untuk melakukan pemberesan, sedangkan likuidator untuk Perseroan dalam likuidasi. Tanggung jawab untuk Perseroan yang dinyatakan pailit sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf b UUKUP diwakili oleh kurator. Kurator mulai bertugas dan bertanggung jawab sejak kepailitan diputuskan oleh hakim pengadilan niaga, sedangkan direksi Perseroan pailit tidak berhak lagi untuk melakukan pengurusan atas harta Perseroan pailit.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Jamil (Bagian Hukum Direktorat Jenderal Pajak Kantor Wilayah I Sumut) mengatakan bahwa dalam menagih utang wajib pajak pailit (Perseroan pailit) jika utang pajak sampai tidak terlunasi, maka kurator lah yang bertanggung jawab dalam pelunasan utang pajak dan membagikan hasil penjualan harta Perseroan pailit dalam boedel pailit kepada para kreditor, sehingga Direktorat Jenderal Pajak tidak seharusnya mengikuti poses dalam kepailitan karena memiliki hak mendahului.⁶⁸

Bilamana 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 kreditor lainnya sebelum menggunakan harta tersebut untuk membayar utang pajak wajib pajak tersebut.

Perseroan adalah salah badan hukum.⁶⁹ Jika Perseroan dinyatakan pailit, sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf b UUKUP, maka wakil yang ditunjuk oleh hakim pengadilan niaga untuk menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, diwakili oleh kurator. Tugas

⁶⁵ Munir Fuady (II), *Hukum Pailit Dalam Teori dan Praktek*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2010), hal. 3.

⁶⁶ Pasal 32 ayat (1) UUKU dan TCP menentukan para wakil dari wajib pajak untuk menjalankan hak dan kewajiban wajib pajak terdiri dari 6 (enam) wakil. Pasal 32 UUKU dan TCP menentukan sebagai berikut:

- (1) Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, wajib pajak diwakili dalam hal:
 - a. Badan oleh pengurus;
 - b. Badan yang dinyatakan pailit oleh kurator;
 - c. Badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan;
 - d. Badan dalam likuidasi oleh likuidator;
 - e. Suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya; atau
 - f. Anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampunan oleh wali atau pengampunya.
 - (2) Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.
 - (3) Orang pribadi atau badan dapat menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 3a Persyaratan serta pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (4) Termasuk dalam pengertian pengurus sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan.

⁶⁷ Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UUKU dan TCP.

⁶⁸ Wawancara dengan Bapak Jamil Handy, Bagian Bantuan Hukum Pelaporan dan Kepatuhan Internal Direktorat Jenderal Pajak Kantor Wilayah I Sumut, Tanggal 24 Maret 2016.

⁶⁹ Pasal 1 angka 1 UUPT menentukan: "Perseroan Terbatas, yang selanjutnya disebut Perseroan, adalah badan hukum yang merupakan persekutuan modal, didirikan berdasarkan perjanjian, melakukan kegiatan usaha dengan modal dasar yang seluruhnya terbagi dalam saham dan memenuhi persyaratan yang ditetapkan dalam Undang-Undang ini serta peraturan pelaksanaannya".

kurator atas Perseroan pailit tidak sekedar menyelamatkan harta Perseroan pailit yang berhasil dikumpulkan untuk kemudian dibagikan kepada para kreditor tetapi sedapat mungkin bisa meningkatkan nilai harta pailit.

Tanggung jawab Perseroan yang dinyatakan pailit sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf b UUKUP diwakili oleh kurator, sejalan pula dengan Pasal 21 ayat (3a) UUKUP.⁷⁰ Pasal 21 ayat (3a) UUKUP menegaskan kurator bertindak sebagai wakil dalam mengurus dan membereskan harta kekayaan Perseroan pailit. Kurator bertugas dan bertanggung jawab atas Perseroan yang dinyatakan pailit untuk melindungi kepentingan kreditor maupun Perseroan (debitur) pailit. Kurator bukan saja bertindak untuk kepentingan Perseroan pailit tetapi juga untuk kepentingan para kreditor.

Kurator mulai bertugas dan melaksanakan tanggung jawabnya sejak kepailitan diputuskan oleh hakim pengadilan niaga dan direksi Perseroan pailit tidak berhak lagi untuk melakukan pengurusan atas harta kekayaan Perseroan pailit. Kurator bertanggung jawab menangani seluruh pengurusan dan/atau pemberesan harta Perseroan pailit tersebut dengan tujuan untuk melindungi kepentingan kreditor dan Perseroan pailit.⁷¹

Beralihnya tanggung jawab pengurusan dan pengelolaan Perseroan menjadi pengurusan dan pemberesan harta Perseroan pailit dari direksi (pengurus) Perseroan ke kurator yang langsung diangkat oleh hakim pengadilan niaga, tidak berarti menghilangkan tanggung jawab direksi Perseroan pailit. Direksi atau pengurus Perseroan pailit tetap bertanggung jawab di hadapan sidang pengadilan jika terhadap putusan tersebut masih diajukan kasasi atau peninjauan kembali.⁷²

Direksi (pengurus) Perseroan pailit sewaktu-waktu dapat dipanggil oleh kurator melalui hakim pengawas dalam rapat pencocokan piutang agar dapat memberikan keterangan yang diminta oleh hakim pengawas mengenai sebab musabab terjadinya kepailitan perseroan dan keadaan harta pailit perseroan.

Selain diatur tanggung jawab badan hukum, Pasal 32 ayat (2) UUKUP juga mengatur tentang tanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng bagi kurator. Bila dipahami maksud Pasal 32 ayat (2) UUKUP, maka wakil Perseroan yang dinyatakan pailit atau kurator bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali jika dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak (fiskus) bahwa mereka (Perseroan pailit) tersebut dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang.

Prinsip tanggung jawab pribadi dan/atau renteng bagi direksi (pengurus) Perseroan sesuai Pasal 32 ayat (2) UUKUP beralih pada kurator. Peralihan prinsip tanggung jawab pribadi dan/atau renteng ini menegaskan pula kepada kurator agar berhati-hati mengurus dan membereskan harta Perseroan pailit untuk dibagikan kepada para kreditornya. Pasal 32 ayat (2) UUKUP ini juga menegaskan bagi kurator agar wajib bertindak baik yang meliputi: wajib dipercaya, selamanya dapat dipercaya, selamanya harus jujur.⁷³

Kurator wajib melaksanakan pengurusan dan pemberesan Perseroan pailit untuk tujuan yang wajar dan tujuan yang layak. Kurator wajib menaati peraturan perundang-undangan. Kurator wajib loyal kepada kedua belah pihak (debitur pailit dan para kreditor), kurator tidak boleh menggunakan dana dan aset Perseroan pailit untuk kepentingan pribadi, kurator wajib merahasiakan segala informasi bila tidak diperlukan. Kurator wajib menghindari terjadinya benturan kepentingan pribadi dengan kepentingan Perseroan pailit dan kepentingan para kreditor.⁷⁴

Tanggung jawab pribadi berbeda dengan tanggung jawab renteng. Tanggung jawab pribadi digantungkan kepada faktor siapa pelaku yang melakukan kesalahan atau kelalaian. Tanggung jawab pribadi dipikulkan kepada anggota yang melakukan kesalahan atau kelalaian, dan tidak dilibatkan kepada anggota yang lain secara renteng.⁷⁵ Bilamana kesalahan atau kelalaian itu dilakukan oleh seorang anggota tanpa sepengetahuan anggota yang lain atau anggota lain tersebut tidak ikut ambil bagian atas perbuatan kesalahan atau kelalaian itu, maka anggota yang lain tersebut tidak ikut bertanggung jawab terhadapnya.⁷⁶

Tanggung jawab renteng juga berlaku bagi kurator sesuai Pasal 32 ayat (2) UUKUP, dapat dipikulkan tanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng kepada kurator jika terbukti bersalah atau lalai selama mengurus dan membereskan harta Perseroan pailit. Tanggung jawab pribadi bagi kurator dapat pula dibebankan kepadanya bilamana merujuk pada ketentuan Pasal 32 ayat (2) UUKUP dan sejalan pula dengan Pasal 72 UUK dan PKPU yang menentukan kurator bertanggung jawab atas kesalahan atau kelalaiannya dalam melaksanakan tugas pengurusan dan/atau pemberesan yang menyebabkan kerugian terhadap harta pailit.

⁷⁰ Hal ini sejalan pula dengan ketentuan Pasal 21 ayat (3a) UUKU dan TCP yang menentukan: 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 kreditor lainnya sebelum menggunakan harta tersebut untuk membayar utang pajak wajib pajak tersebut.

⁷¹ Sunarmi (II), *Op. cit.*, hal. 117.

⁷² Pasal 16 ayat (1) dan ayat (2) UUK dan PKPU.

⁷³ M. Yahya Harahap, *Op. cit.*, hal. 383.

⁷⁴ Bandingkan dengan pendapat M. Yahya Harahap, *ibid.*

⁷⁵ Chandra Lubis, *Unsur Itikad Baik Dalam Pengelolaan Perseroan Oleh Direksi*, (Medan: Program Studi Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Sumatera Utara, 2010), hal. 61-62. Lihat juga Charlesworth dan Morse dalam M. Yahya Harahap, *Op. cit.*, hal. 385. Charlesworth dan Morse mengatakan "A Director is not liable for the acts of his Co-Director oh he has no knowledge and in which he has taken no part, as his fellow Directors, Directors are not his servants or agents to impose liability on him".

⁷⁶ *Ibid.*

Pasal 32 ayat (2) UUKUP menegaskan kurator sebagai wakil wajib pajak yang diatur dalam undang-undang perpajakan untuk Perseroan yang dinyatakan pailit (Perseroan pailit) bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang. Pengecualian ini dapat dipertimbangkan oleh Direktur Jenderal Pajak jika wakil wajib pajak dapat membuktikan dan meyakinkan bahwa dalam kedudukannya, menurut kewajaran dan kepatutan, tidak mungkin diminta pertanggungjawaban.

Bilamana dipahami pengertian wajib pajak dalam Pasal 1 angka 2 UUKUP adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Wakil wajib pajak untuk Perseroan menurut ketentuan ini adalah badan perseroan yang diwakili oleh direksi. Akan tetapi sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf b UUKUP, wakil wajib pajak yang semula diwakili oleh direksi Perseroan beralih kepada kurator yang bertindak sebagai wakil untuk membayar pajak Perseroan pailit yang uang tersebut diambil kurator dari harta kekayaan Perseroan pailit tersebut.

Pasal 32 ayat (1) UUKUP bila dibaca secara tertulis tidak menyebut direksi harus bertindak sebagai wakil bagi Perseroan maupun Perseroan pailit, kecuali disebutkan pengurus untuk badan, dan kurator untuk badan yang dinyatakan pailit. Ketentuan ini berarti tertuju pada direksi lah yang harus bertanggung jawab untuk Perseroan, dan kurator bertanggung jawab untuk Perseroan yang dinyatakan pailit (Perseroan pailit).

Membebaskan tanggung jawab pribadi dan/atau renteng kepada kurator sebagai wakil untuk membayarkan pajak terutang Perseroan pailit sesuai Pasal 32 ayat (2) UUKUP sebenarnya merupakan adopsi dari prinsip tanggung jawab pribadi dan/atau renteng yang dibebankan kepada direksi, lagi pula pengalihan tanggung jawab itu telah ditegaskan secara tersirat dalam Pasal 32 ayat (1) huruf b UUKUP, dari direksi kepada kurator.

Negara-negara *common law* seperti di Amerika Serikat mempunyai standar yang jelas untuk menentukan pertanggungjawaban direksi atas tindakan yang diambilnya, yaitu didasarkan pada standar *duty of loyalty* dan *duty of care*. Kewajiban utama dari direksi adalah kepada Perseroan secara keseluruhan, bukan kepada pemegang saham baik secara individu maupun kelompok, sesuai posisinya sebagai *trustee*.⁷⁷ Demikian halnya untuk kurator sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf b dan Pasal 32 ayat (2) UUKUP, tetapi loyalitas kurator tidak saja kepada Perseroan pailit melainkan juga harus loyal kepada para kreditor.

Posisi direksi mengharuskan untuk tidak bertindak ceroboh dalam melakukan tugasnya (*duty of care*), direksi tidak boleh mengambil keuntungan untuk dirinya sendiri dari Perseroan (*duty of loyalty*). Pelanggaran terhadap prinsip ini menyebabkan direksi dapat diminta tanggung jawab hukumnya, baik secara pribadi maupun secara renteng.⁷⁸ Demikian juga bagi kurator tidak boleh bertindak ceroboh, dan tidak boleh mengambil keuntungan untuk dirinya sendiri dari Perseroan pailit. Konsekuensi dari pelanggaran ini bagi kurator berlaku ketentuan Pasal 32 ayat (2) UUKUP, kecuali jika kurator dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa Perseroan pailit yang sedang diurusnya dan/atau dibereskannya itu benar-benar dalam kedudukannya yang tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.

Direksi dalam mengelola Perseroan harus senantiasa bertindak dengan itikad baik (*good faith*), senantiasa memperhatikan kepentingan Perseroan dan bukan kepentingan dirinya dan pemegang saham semata, pengurusan perseroan harus dilakukan dengan baik sesuai dengan tugas dan kewenangan yang diberikan kepadanya dengan cermat, wajar, tidak diperkenankan memperluas maupun mempersempit ruang lingkup tugas dan wewenangnya sendiri, tidak boleh melakukan tindakan yang dapat menyebabkan benturan kepentingan antara kepentingan Perseroan dan kepentingan direksi.⁷⁹

Kurator juga harus senantiasa bertindak dengan itikad baik, memperhatikan kepentingan Perseroan pailit maupun kepentingan kreditor dan bukan kepentingan dirinya dan/atau pemegang saham semata, pengurusan dan/atau pemberesan harta Perseroan pailit harus dilakukan dengan baik sesuai dengan tugas dan kewenangan kurator yang diberikan undang-undang kepadanya untuk mengurus dan/atau membereskan harta Perseroan pailit secara cermat, wajar, dan berhati-hati, kurator tidak diperkenankan memperluas maupun mempersempit tugas dan wewenangnya, kurator juga tidak boleh melakukan tindakan yang mengandung benturan kepentingan antara kepentingan Perseroan pailit dan para kreditor.

Argumentasi ini ditegaskan karena kurator adalah termasuk sebagai wakil Perseroan pailit untuk menjalankan hak dan kewajiban dalam hal membayar pajak Perseroan pailit sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf b UUKUP. Kurator harus bertindak layaknya direksi dalam hal memperhitungkan dan membayarkan pajak Perseroan pailit, akan tetapi kurator juga harus loyal kepada keduanya yaitu debitor pailit (dalam hal ini Perseroan pailit) maupun para kreditor.

⁷⁷ Bismar Nasution, "Tanggung Jawab Direksi dan Komisaris Dalam Pengelolaan Perseroan Terbatas Bank", Makalah yang Disampaikan pada *Seminar Sehari Tanggung Jawab Pengurus Bank dalam Penegakan dan Penanganan Penyimpanan di Bidang Perbankan Menurut Undang-undang Perseroan Terbatas dan Undang-undang Perbankan*, diselenggarakan oleh Bank Indonesia dan Forum Komunikasi Direktur Kepatuhan Perbankan, Surabaya, tanggal 21 Februari 2008, hal. 5.

⁷⁸ *Ibid.*, hal. 6.

⁷⁹ Fred B.G. Tumbuan, "Tanggung Jawab Direksi dan Komisaris Serta Kedudukan RUPS Perseroan Terbatas Menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1995", Makalah Kuliah S2 Fakultas Hukum Universitas Indonesia Tahun Ajaran 2001-2002, hal. 20.

Lebih lanjut ditentukan dalam Pasal 32 ayat (4) UUKUP sebagai wakil adalah termasuk dalam pengertian pengurus sebagaimana dimaksud pada Pasal 32 ayat (1) huruf a UUKUP adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut serta menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan Perseroan. Ketentuan Pasal 32 ayat (4) UUKUP ini jika dikaitkan dengan Pasal 1 angka 5 UUPT, Pasal 91 ayat (1) UUPT, dan Pasal 97 ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) UUPT, maka direksi lah yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengelolaan dan pengurusan Perseroan.

Orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam rangka menjalankan kegiatan Perseroan, misalnya berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani cek, dan sebagainya sesuai Pasal 1 angka 5, Pasal 91 ayat (1), dan Pasal 97 ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) UUPT, adalah direksi karena berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengelolaan dan pengurusan Perseroan, termasuk menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani cek, dan sebagainya.

Akan tetapi tanggung jawab penuh bagi direksi akan terhenti dengan sendirinya jika Perseroan telah dinyatakan pailit oleh hakim pengadilan niaga. Tanggung jawab Perseroan pailit di samping dibebankan kepada kurator (*vide*: Pasal 32 ayat (1) huruf b UUKUP), juga tidak menutup kemungkinan bagi pihak-pihak lain turut bertanggung jawab, termasuk direksi, termasuk orang pribadi yang tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus yang tertera dalam akte pendirian maupun akte perubahan, dan termasuk pemegang saham Perseroan tersebut.

Ketentuan yang melibatkan tanggung jawab direksi, termasuk orang pribadi yang tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus yang tertera dalam akte pendirian maupun akte perubahan, dan pemegang saham, dapat ditemukan dalam Pasal 32 ayat (4) UUKUP. Orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam rangka mengelola perusahaan, misalnya berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani cek, dan sebagainya walaupun orang tersebut tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus dalam akte pendirian atau akte perubahan, termasuk dalam pengertian pengurus.

Ketentuan Pasal 32 ayat (4) UUKUP berlaku pula bagi komisaris dan pemegang saham mayoritas atau pengendali. Pasal 32 ayat (4) UUKUP erat kaitannya dengan Pasal 91 UUPT yang menentukan pemegang saham dapat juga mengambil keputusan yang mengikat di luar RUPS dengan syarat semua pemegang saham dengan hak suara menyetujui secara tertulis dengan menandatangani usul yang bersangkutan. Dengan demikian pemegang saham juga dapat bertanggung jawab atas Perseroan pailit untuk membayar pajak sehubungan dengan tanggung jawab renteng (pribadi) bilamana pemegang saham memiliki kesalahan atau kelalaian.

Dapat disimpulkan bahwa pertanggungjawaban Perseroan yang dinyatakan pailit jika dikaitkan UU Perpajakan (UUKUP) melibatkan beberapa pihak antara lain kurator, direksi, orang perseorangan secara pribadi, dan termasuk pemegang saham. Tanggung jawab atas pengurusan Perseroan sebelum pailit diwakili oleh direksi sebagai pengurus (wakil), tanggung jawab setelah Perseroan dinyatakan pailit dibebankan kepada kurator untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan tugasnya selama pengurusan dan pemberesan harta Perseroan pailit, dan tanggung jawab itu tidak menutup kemungkinan bisa dimintakan kepada pemegang saham jika pemegang saham terbukti melakukan kesalahan atau kelalaian.

B. Pertanggungjawaban Hukum Pemegang Saham Atas Perseroan Terbatas Yang Dinyatakan Pailit Terutang Pajak Menurut UU Perpajakan (UUKUP)

Tanggung jawab hukum bagi pemegang saham atas Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak wajib dikenakan kepada pemegang saham tersebut atas dasar teori pemungutan pajak sesuai teori kepentingan umum/negara, teori bakti (teori mutlak), teori gaya pikul, dan teori gaya beli. Penekanan terhadap teori-teori ini dapat diambil dan digali nilai-nilai filosofis yang terkandung di dalam Sila Ke-5 dari Pancasila yang menentukan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Nilai-nilai yang terkandung dalam Sila Ke-5 Pancasila dikaji berdasarkan argumentasi bahwa hal-hal menyangkut kepentingan kreditor separatis adalah menyangkut kepentingan privat (perdata), berbeda dengan kepentingan kreditor preferen yang dalam hal ini adalah negara melalui fiskus cq Direktorat Jenderal Pajak cq Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Bilamana mendahulukan kepentingan umum/negara, berarti mementingkan keadilan bagi seluruh rakyat Indonesia (*vide*: sila ke-5 Pancasila),⁸⁰ sehingga posisi hukum publik ditempatkan lebih penting daripada hukum privat.

Dasar hukum untuk menarik pemegang saham turut membayar pajak Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak berdasarkan UUKUP adalah Pasal 21 *junto* Pasal 32 UUKUP.⁸¹ Pasal 21 ayat (1)

⁸⁰ Penjelasan Pasal 2 ayat (2) UUK dan PKPU juga disebutkan pengertian kepentingan umum adalah kepentingan bangsa dan negara dan/atau kepentingan masyarakat luas.

⁸¹ Pasal 21 UUKU dan TCP menentukan:

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

UUKUP menempatkan negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik penanggung pajak (debitor pailit/Perseroan pailit). Pasal 21 ayat (1) UUKUP menetapkan kedudukan negara sebagai kreditor preferen, berarti pembayaran kepada kreditor lain diselesaikan setelah utang pajak dilunasi.⁸²

Siapa saja yang termasuk sebagai penanggung pajak menurut undang-undang perpajakan? Apakah penanggung pajak dalam undang-undang perpajakan termasuk juga pemegang saham? Berdasarkan Pasal 1 angka 28 UUKUP menentukan yang dimaksud dengan penanggung pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Ada 3 (tiga) subjek penanggung pajak menurut UUKUP. Ketiga subjek tersebut adalah orang pribadi, badan hukum, dan wakil yang menjalankan hak untuk memenuhi kewajiban wajib pajak. Berdasarkan ketiga subjek ini, tersimpul suatu kewenangan kepada pengurus, termasuk pengurus sebagai orang pribadi, pengurus badan hukum, maupun pengurus sebagai wakil.

Apakah pemegang saham dapat dikategorikan sebagai pengurus Perseroan menurut UUKUP? Bukankah organ Perseroan hanya direksi, dewan komisaris, dan RUPS? Berdasarkan prinsip kepentingan umum/negara dalam hal pembayaran pajak, UUKUP harus lebih utama dibandingkan UUPT untuk menentukan siapa saja yang termasuk pengurus dalam pembayaran pajak, harus didasarkan pada ketentuan di dalam UUKUP.

Pasal 32 UUKUP mengatur subjek yang menjadi wakil untuk melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan bagi wajib pajak terhadap badan, badan yang dinyatakan pailit, badan dalam pembubaran, badan dalam likuidasi, warisan yang belum dibagi, dan anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampunan. Bagi wajib pajak perlu ditentukan subjek yang menjadi wakil karena mereka tidak dapat atau tidak mungkin melakukan sendiri tindakan hukum.

Bilamana pajak Perseroan pailit (badan hukum) tidak cukup melunasi hutang pajaknya, maka pemegang saham dapat ditarik pertanggungjawabannya untuk melunasi pajak Perseroan pailit yang terutang tersebut. Penanggung pajak yaitu orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak seperti pemegang saham, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak terutang dengan cara surat paksa.⁸³

Pemegang saham khususnya pemegang saham mayoritas atau pengendali ternyata menurut Pasal 32 ayat (4) UUKUP termasuk sebagai pengurus yang turut bertanggung jawab untuk membayar pajak walaupun pemegang saham mayoritas tersebut tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus yang tertera dalam akte pendirian maupun akte perubahan.

Keterlibatan pemegang saham mayoritas atau pengendali untuk bertanggung jawab membayar pajak terutang Perseroan pailit dapat dilihat dari ketentuan Pasal 32 ayat (4) UUKUP yang menentukan wakil wajib pajak termasuk dalam pengertian pengurus yaitu orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan.

Wajib pajak atau penanggung pajak sesuai Pasal 32 ayat (4) UUKUP diwakili badan oleh pengurus. Pengurus yang dimaksud dalam ayat ini adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam rangka menjalankan kegiatan Perseroan, misalnya berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani cek, dan sebagainya walaupun orang tersebut tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus yang tertera dalam akte pendirian atau perubahan, termasuk sebagai pengurus. Ketentuan ayat ini berlaku pula bagi komisaris dan pemegang saham mayoritas atau pengendali.⁸⁴

Pemegang saham sebagai wakil maupun sebagai pengurus sesuai Pasal 32 ayat (2) UUKUP bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak Perseroan pailit yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak (fiskus) bahwa mereka dalam kedudukan yang benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak Perseroan pailit yang terutang.

-
- c. Biaya perkara, yang hanya disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.
- 3a Dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit, bubar, atau dilikuidasi maka kurator, likuidator, atau orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan dilarang membagikan harta Wajib Pajak dalam pailit, pembubaran atau likuidasi kepada pemegang saham atau kreditor lainnya sebelum menggunakan harta tersebut untuk membayar utang pajak Wajib Pajak tersebut.
- (4) Hak mendahului hilang setelah melampai waktu 5 (lima) tahun sejak tanggal diterbitkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah.
- (5) Perhitungan jangka waktu hak mendahului ditetapkan sebagai berikut:
- 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
 - Dalam hal diberikan penundaan pembayaran atau persetujuan angsuran pembayaran maka jangka waktu 5 (lima) tahun tersebut dihitung sejak batas akhir penundaan diberikan.

⁸² Penjelasan Pasal 21 ayat (1) UUKU dan TCP.

⁸³ Wawancara dengan Bapak Jamil Handy, Bagian Bantuan Hukum Pelaporan dan Kepatuhan Internal Direktorat Jenderal Pajak Kantor Wilayah I Sumut, Tanggal 24 Maret 2016.

⁸⁴ Penjelasan Pasal 32 ayat (4) UUKU dan TCP.

Pengecualian tanggung jawab ini berlaku kepada pemegang saham akan menjadi tanggung jawab tidak terbatas pada besarnya sahamnya. Namun berdasarkan teori gaya pikul yang dapat menghapuskan beban utang pajak, misalnya menghapuskan beban utang pajak bagi pemegang saham, jika memenuhi syarat. Teori gaya pikul memberikan kelonggaran dengan mendasarkan pada gaya pikul yang diibaratkan pada sebuah jembatan, artinya pembayaran pajak berdasarkan prinsip harus pula disesuaikan dengan kemampuan debitor. Apabila debitor pailit benar-benar tidak mampu membayar pajak terutang dan dapat dibuktikan serta meyakinkan fiskus menurut kewajaran dan kepatutan, maka pemegang saham yang tidak mampu tersebut tidak dapat dimintai pertanggungjawaban.

Pemegang saham mayoritas atau pengendali sesuai Pasal 21 junto Pasal 32 UUKUP bertanggung jawab atas pembayaran utang-utang Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak. Pemegang saham mayoritas atau pengendali adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam rangka menjalankan kegiatan Perseroan, walaupun tidak berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani cek, dan sebagainya. Walaupun pemegang saham mayoritas tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus dan organ Perseroan, tetapi karena posisinya juga turut menentukan kebijakan Perseroan, maka pemegang saham mayoritas termasuk dalam pengertian pengurus.

Kedudukan negara sebagai kreditor preferen menempati pada urutan pertama untuk didahulukan haknya memperoleh pelunasan piutang atas utang debitor pailit (Perseroan pailit). Pasal 21 ayat (1) jo Pasal 32 ayat (4) UUKUP mengandung prinsip kepentingan umum/negara harus didahulukan karena negara berposisi sebagai kreditor preferen dan memiliki hak preferensi yang dikhususkan pula.⁸⁵

Sesuai pertanggungjawaban badan hukum dan pertanggungjawaban pribadi terhadap pemegang saham bila dikaitkan dengan permasalahan ini maka ada dua aspek yang perlu diperhatikan untuk mempertanggungjawabkan pemegang saham atas Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak, yaitu melalui: (1) pertanggungjawaban badan hukum dan (2) pertanggungjawaban secara pribadi atau renteng. Baik dalam konteks tanggung jawab badan hukum maupun tanggung jawab pribadi, pemegang saham mayoritas tetap dapat ditarik untuk bertanggung jawab dalam hal membayar pajak Perseroan pailit.

Pasal 21 dan Pasal 32 UUKUP menjadi dasar hukum untuk menarik pemegang saham turut serta membayar pajak Perseroan pailit terutang pajak. Selain disebabkan adanya unsur itikad tidak baik, perbuatan melawan hukum, terhadap pemegang saham mayoritas atau pengendali dapat ditarik untuk membayar pajak secara pribadi atau renteng bilamana orang-orang itu nyata-nyata ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perseroan.⁸⁶

Melihat kapasitas kreditor separatis lebih besar daripada kreditor preferen dalam UUK dan PKPU, maka sangat kecil kemungkinan bagi fiskus/negara untuk memperoleh hak pembayaran pajak lebih dahulu daripada piutang kreditor separatis, namun negara sebagai kreditor preferen dalam UUKUP harus didahulukan untuk memperoleh pembayaran pajak perseroan pailit yang terutang pajak.

Kedudukan kreditor separatis menurut UUK dan PKPU lebih tinggi daripada kreditor preferen.⁸⁷ Namun sesuai UUKUP dikaitkan dengan nilai-nilai dan rasa keadilan bagi seluruh rakyat Indonesia di saat yang bersamaan dengan Perseroan pailit tersebut benar-benar tidak mampu membayar utang-utangnya, maka sisa dari penjualan aset harus diprioritaskan dan diutamakan untuk membayar utang kepada negara sebagai kreditor preferen, bukan kepada kreditor separatis.

Pasal 55 ayat (1), Pasal 60, Pasal 138 UUK dan PKPU tidak menempatkan negara sebagai kreditor preferen, melainkan kreditor separatis yang mempunyai hak istimewa. UUK dan PKPU seolah-olah mementingkan kepentingan privasi dari kepentingan para kreditornya khususnya kreditor separatis daripada mendahulukan kepentingan umum/negara, misalnya dalam hal pembayaran pajak dan pajak Perseroan pailit.

Berdasarkan pasal-pasal dalam UUK dan PKPU kepentingan privat (perdata) lebih didahulukan dari kepentingan umum (publik). Sementara porsi negara berdasarkan UUKUP bertindak sebagai kreditor preferen dalam hal pembayaran pajak harus didahulukan berdasarkan prinsip kepentingan umum/negara (*vide*: Pasal 21 ayat (1), dan ayat (3) UUKUP).

Bilamana dilihat dari besarnya perbandingan kepentingan dari kedua undang-undang ini, antara UUK dan PKPU dan UU di bidang perpajakan, maka yang mesti lebih didahulukan adalah UUKUP karena masalah kepentingan pajak adalah masalah kepentingan umum/negara, sedangkan kepentingan kreditor separatis dalam UUK dan PKPU hanya menyangkut kepentingan privat/perdata dari para kreditornya. Demi kepentingan umum/negara, seharusnya kepentingan kreditor separatis dikesampingkan.

Prinsip kepentingan umum/negara atas pemungutan pajak mengajarkan hak mutlak bagi negara untuk memungut pajak dari setiap warga negara termasuk badan hukum. Esensi mendahulukan kepentingan umum/negara dalam pembayaran pajak adalah menempatkan negara sebagai kreditor preferen dihilukan piutangnya dari piutang-piutang lainnya, kecuali yang disebutkan dalam Pasal 21 ayat (3) UUKUP dalam hal pembayaran biaya-biaya perkara dan biaya pembebasan atau pengurusan harta pailit.

Argumentasi teoritis untuk mendahulukan kepentingan umum/negara dalam hal pembayaran pajak Perseroan pailit kepada pemegang saham mayoritas sesuai teori bakti, mutlak menghendaki warga negara

⁸⁵ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op. cit.*, hal. 118.

⁸⁶ Pasal 32 ayat (4) UUKUP dan penjelasannya.

⁸⁷ Kreditor preferen yaitu kreditor yang dimaksudkan dalam Pasal 1139 KUH Perdata dan Pasal 1149 KUH Perdata termasuk fiskus cq Dirjen Pajak cq Kemenkeu cq Negara).

harus berbakti kepada negara dalam hal pembayaran pajak untuk kepentingan umum. Sudah menjadi sifat negara untuk memungut pajak secara mutlak/wajib, oleh karena adanya hubungan antara rakyat dan negara, maka negara sebagai organisasi terbesar selalu berada dalam melindungi rakyatnya dari pajak-pajak yang diperoleh negara.⁸⁸

Kepentingan negara didahulukan dan diistimewakan dalam memungut pajak sesuai teori gaya beli, maka negara berhak memungut pajak dengan melihat pada efek atau akibat yang ditimbulkannya.⁸⁹ Dengan mengambil gaya beli (fungsi pompa), mengumpulkan atau memungut pajak dari setiap rumah tangga dalam masyarakat untuk rumah tangga negara,⁹⁰ kemudian menyalurkannya kembali kepada masyarakat dengan maksud untuk menjaga dan memelihara kehidupan masyarakat.⁹¹

Kepentingan negara harus didahulukan dan diistimewakan dalam memungut pajak sesuai pula dengan teori asuransi dalam pemungutan pajak. Diperlukan pembayaran premi dalam teori asuransi, dan pajak dianggap sebagai preminya, yang suatu waktu tertentu harus dibayar oleh masing-masing wajib pajak. Premi itu digunakan oleh negara dalam rangka memberikan perlindungan bagi setiap orang dan segala kepentingannya, keselamatan dan keamanan jiwa, dan juga harta bendanya dalam suatu negara.⁹²

Argumentasi teoritis untuk mendahulukan kepentingan umum/negara dalam pembayaran pajak Perseroan pailit yang terutang pajak kepada pemegang saham mayoritas, selain didasarkan pada teori bakti, teori gaya beli, dan teori asuransi tersebut, dapat digali nilai-nilai filosofis yang terkandung dalam Sila Ke-5 Pancasila yang menentukan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia, sehingga konstruksi yuridis hak mendahulukan kepentingan umum/negara di atas kepentingan lainnya dalam pembayaran pajak Perseroan pailit yang terutang pajak kepada pemegang saham mayoritas mencerminkan nilai dan manfaat di atas kepentingan lainnya.

Sekalipun teori gaya beli merupakan teori yang paling modern dan umum berlaku, namun mengingat kondisi fakta di lapangan terdapat banyak wajib pajak yang tidak sadar hukum membayar pajak, atau lalai, atau tidak kooperatif, atau sengaja melakukan tipu muslihat, maka teori bakti (mutlak) dalam pemungutan pajak cocok diterapkan di Indonesia, karena asas kepentingan umum/negara harus berada di atas segala-galanya termasuk di atas kepentingan pribadi. Negara berhak didahulukan pebayaran piutangnya, sekalipun wajib pajak telah menjadi debitor pailit, tanpa mengabaikan pembayaran utang-utang debitor pailit kepada para kreditor lainnya khususnya kreditor separatis.

Berdasarkan argumentasi di atas hak negara untuk memperoleh pajak sebagai kreditor preferen tidak boleh berada pada urutan kedua setelah kreditor separatis, atau setidaknya tidaknya kedudukan keduanya harus berada pada posisi yang sama bila harta pailit mencukupi. Akan tetapi bilamana harta pailit tidak mencukupi untuk membayar pajak terutang maka terhadap keduanya setelah dilakukan penjualan atau pelelangan harta pailit tersebut, maka hak yang didahulukan dan diistimewakan dalam hal ini adalah negara sebagai kreditor preferen.

Berdasarkan UUKUP, pemegang saham khususnya pemegang saham mayoritas (pemegang saham pengendali) dapat ditarik untuk bertanggung jawab membayar pajak Perseroan pailit yang terutang pajak, sekalipun UUPT membatasi tanggung jawab badan hukum Perseroan.

Perlu dipahami konstruksi berpikir teoritis untuk memberikan solusi sejauhmana tanggung jawab pemegang saham untuk membayar pajak perseroan pailit berdasarkan perundang-undangan di bidang perpajakan dihubungkan dengan UUPT serta UUK dan PKPU. Dari hubungan tersebut menggambarkan interaksi dari ketiga undang-undang dimana UUKUP harus ditempatkan lebih tinggi daripada UUPT serta UUK dan PKPU sebab pembayaran pajak menyangkut hajat hidup orang banyak (kepentingan umum).

Tanggung jawab pemegang saham mayoritas dalam membayar pajak Perseroan pailit yang terutang pajak, harus menempatkan perundang-undangan di bidang perpajakan (UUKUP) berada lebih tinggi (dominan), sehingga dapat mengeyampingkan kepentingan pribadi (privat) demi mendahulukan kepentingan umum/negara. Sedangkan UUPT beserta UUK dan PKPU berada dalam posisi yang sama kuatnya dalam hal pengaturan tanggung jawab badan hukum dan tanggung jawab pribadi dalam membayar pajak.

Filosofi kepailitan (UUK dan KPPU) berorientasi pada sita umum yang dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) minimal 2 (dua) kreditor atau lebih kreditor dan tidak membayar lunas sedikitnya satu utang yang telah jatuh waktu dan dapat ditagih. Pertanyaannya adalah apakah dengan minimal dua kreditor tersebut melekat hak umum? Bukankah kepentingan umum/negara lebih bersifat umum lagi daripada dua atau lebih kreditor dimaksud?

Pertanyaan ini sekaligus menimbulkan dilema dalam penegakan hukum pajak dan penegakan hukum kepailitan, yang satu beraspek hukum perdata dan yang satu lagi beraspek hukum perdata (privat). Hukum pajak beraspek pada hukum publik bahkan sesuai Pasal 21 ayat (1) UUKUP menentukan hak negara untuk memperoleh pembayaran pajak demi kepentingan umum. Kepentingan umum/negara berarti kepentingan bagi seluruh rakyat Indonesia, nilai manfaatnya jauh lebih besar dan lebih penting daripada kepentingan minimal dua orang kreditor.

⁸⁸ R. Santoso Brotodihardjo, *Loc. cit.*

⁸⁹ Tjip Ismail, *Loc. cit.*

⁹⁰ R. Santoso Brotodihardjo, *Loc. cit.*

⁹¹ Novia Leoni Supit, Anderson G. Kumenaung, dan Richard L.H. Tumilaar, *Loc. cit.*

⁹² R. Santoso Brotodihardjo, *Loc. Cit.*

KUH Perdata mengatur tentang hukum jaminan yang merupakan *lex generalis*, sedangkan UUK dan PKPU mengatur tentang hukum kepailitan yang merupakan *lex specialis*. UUK dan PKPU dalam memenuhi prinsip *lex specialis derogat legi generali* diragukan dan mudah dipatahkan karena berdasarkan teori dan prinsip kepentingan umum/negara, maka prinsip demi kepentingan minimal dua orang kreditor tidak bisa diterima dalam ranah hukum publik. Argumentasi ini bisa juga dianalisis dari teori manfaat (*utilitarian*) yang menghendaki manfaat yang lebih besar dari suatu kebijakan.

Teori manfaat yang paling terkenal dari Jeremy Bentham dalam karyanya berjudul *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*.⁹³ Asas manfaat melandasi segala kegiatan berdasarkan sejauh mana tindakan itu dapat meningkatkan atau mengurangi kebahagiaan kelompok, meningkatkan atau melawan kebahagiaan itu sendiri, dalam rangka mencapai tujuan kesejahteraan (*welfare*).⁹⁴

Pengambilan keputusan berdasarkan etika harus dapat memberikan manfaat terbesar bagi banyak orang sebagai hasil akhirnya yang disebut *the greatest good for the greatest number*. Semakin bermanfaat akan semakin banyak orang dan perbuatan itu semakin etis. Dasar moral dari perbuatan adalah manfaat terbesar sehingga sering disebut dengan aliran konsekuensialisme karena berorientasi pada hasil perbuatan.⁹⁵

Sesuai prinsip kepentingan umum/negara tersimpul suatu esensi pentingnya pembayaran pajak harus diistimewakan dan didahulukan dari pembayaran piutang lainnya. Kepentingan umum/negara dalam hal pemungutan pajak adalah kepentingan bagi seluruh rakyat Indonesia. Sehingga nilai-nilai keadilan yang terdapat di dalam Sila ke-5 Pancasila lebih tinggi dari segala-segalanya. Mengistimewakan dan mendahulukan pembayaran pajak kepada kreditor perefereh daripada kreditor separatis, berarti memenuhi keadilan bagi seluruh rakyat Indonesia.

IV. KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan tersebut dapat disimpulkan:

1. Pertanggungjawaban badan hukum Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak sesuai UU Perpajakan melibatkan beberapa pihak antara lain kurator, direksi, orang perseorangan secara pribadi, dan termasuk pemegang saham. Tanggung jawab penuh atas pengurusan Perseroan sebelum pailit diwakili oleh direksi sebagai pengurus (wakil), sedangkan tanggung jawab setelah Perseroan dinyatakan pailit dibebankan kepada kurator selama pengurusan dan pemberesan harta Perseroan pailit, dan tidak pula menutup kemungkinan tanggung jawab itu dimintakan kepada pemegang saham bilamana pemegang saham memiliki kesalahan atau kelalaian. Sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf b UUKUP diwakili oleh kurator dan kurator mulai bertugas dan bertanggung jawab sejak kepailitan diputuskan oleh hakim pengadilan niaga, sedangkan direksi Perseroan pailit tidak berhak lagi untuk melakukan pengurusan atas harta Perseroan pailit. Beralihnya tanggung jawab pengurusan Perseroan menjadi pemberesan harta Perseroan pailit dari direksi ke kurator, tidak berarti menghilangkan tanggung jawab direksi. Direksi tetap bertanggung jawab di hadapan sidang pengadilan bilamana terhadap putusan tersebut masih diajukan kasasi atau peninjauan kembali. Pasal 21 ayat (3a) UUKUP ini menegaskan kurator bertindak sebagai wakil dalam mengurus dan membereskan harta kekayaan Perseroan pailit. Kurator bertugas dan bertanggung jawab atas Perseroan pailit untuk melindungi kepentingan kreditor maupun Perseroan (debitor) pailit. Sesuai Pasal 32 ayat (2) UUKUP, prinsip tanggung jawab pribadi dan/atau renteng bagi direksi (pengurus) beralih pada kurator. Peralihan prinsip tanggung jawab pribadi dan/atau renteng ini menegaskan kepada kurator agar berhati-hati dalam mengurus dan membereskan harta Perseroan pailit.
2. Pemegang saham khususnya pemegang saham mayoritas atau pengendali bertanggung jawab atas pembayaran utang-utang Perseroan pailit (debitor pailit) yang dinyatakan terutang pajak berdasarkan ketentuan Pasal 21 juncto Pasal 32 UUKUP. Argumentasi ini atas dasar demi kepentingan umum/negara sehingga menempatkan kedudukan negara sebagai kreditor preferen didahulukan haknya (hak publik) memperoleh pelunasan utang pajak perseroan pailit daripada kreditor lainnya (hak privat). Argumentasi ini juga didasarkan karena pemegang saham mayoritas atau pengendali termasuk sebagai orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijaksanaan dan mengambil keputusan dalam rangka menjalankan kegiatan Perseroan (selain direksi). Walaupun pemegang saham tidak berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, tidak menandatangani cek, dan sebagainya karena sudah menjadi wewenang direksi, walaupun pemegang saham tersebut tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus dan organ Perseroan, tetapi karena posisinya sangat menentukan kebijaksanaan, mengambil keputusan, dan mengendalikan perseroan, maka pemegang saham mayoritas atau pengendali tersebut termasuk dalam pengertian pengurus, dan karena itu bertanggung jawab untuk membayar pajak Perseroan pailit yang dinyatakan terutang pajak.

⁹³ Ian Saphiro, *Asas Moral dalam Politik*, (Jakarta: Yayasan Obor Indonesia yang bekerjasama dengan Kedutaan Besar Amerika Serikat Jakarta dan Freedom Institusi, 2006), hal. 13.

⁹⁴ *Ibid.*, hal. 14.

⁹⁵ Erni R. Ernawan, *Business Ethics: Etika Bisnis*, (Bandung: CV. Alfabeta, 2007), hal. 93.

B. Saran

- Adapun saran-saran yang diharapkan terkait dengan permasalahan dalam penelitian ini, disarankan:
1. Agar Pemerintah membuat undang-undang atau aturan hukum untuk mengawasi kurator dalam melakukan pemberesan boedel pailit khususnya dalam hal pembayaran utang-utang pajak perseroan pailit. Sesuai Pasal 32 ayat (2) UUKUP kurator wajib bertikad baik, wajib dipercaya, selamanya dapat dipercaya, selamanya harus jujur. Agar kurator melaksanakan tugasnya untuk tujuan yang wajar dan tujuan yang layak, agar kurator wajib menaati peraturan perundang-undangan, agar kurator wajib loyal, kepada kedua belah pihak (debitor pailit dan para kreditor), agar kurator tidak menggunakan dana dan aset Perseroan pailit untuk kepentingan pribadi, agar kurator merahasiakan segala informasi bila tidak diperlukan, agar kurator menghindari terjadinya benturan kepentingan pribadi dengan kepentingan Perseroan pailit dan kepentingan para kreditor.
 2. Agar tanggung jawab pemegang saham tidak hanya disandarkan pada tanggung jawab terbatas dalam Pasal 3 ayat (1) UUPT, tetapi harus juga bertanggung jawab secara tidak terbatas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (6) UUPT bilamana syarat minimal pemegang saham tidak terpenuhi, dan sesuai Pasal 3 ayat (2) huruf b, c, d UUPT bila pemegang saham bertikad buruk, atau melawan hukum. Agar pemegang saham mayoritas atau pengendali bertanggung jawab atas pembayaran utang-utang Perseroan pailit yang terutang pajak sesuai dengan ketentuan Pasal 21 *junto* Pasal 32 UUKUP demi kepentingan umum/negara, menempatkan kedudukan negara sebagai kreditor preferen dan didahulukan haknya untuk memperoleh pelunasan utang pajak Perseroan pailit, kecuali untuk pembayaran upah buruh.

DAFTAR PUSTAKA

- Ali, Chidir, *Badan Hukum*, Bandung: Alumni, 1991.
- Black, Henry Campbell, *Black's Law Dictionary*, ST. Paul Minn: West Publisihing Co, 1990.
- Brotodihardjo, R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: Eresco, 1993.
- Ernawan, Erni R., *Business Ethics: Etika Bisnis*, Bandung: CV. Alfabeta, 2007.
- Fuady, Munir, *Doktrin-Doktrin Modern Dalam Corporate Law dan Eksistensinya Dalam Hukum Indonesia*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2010.
- _____, *Hukum Pailit Dalam Teori dan Praktek*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2010.
- Harahap, M. Yahya, *Hukum Perseroan Terbatas*, Jakarta: Sinar Grafika, 2009.
- Ilyas, Wirawan B., & Richard Burton, *Hukum Pajak, Teori, Analisis, dan Perkembangannya*, Jakarta: Salemba Empat, 2013.
- Ismail, Tjip, *Tim Kompendium Bidang Hukum Tentang Lembaga Penyelesaian Sengketa Perpajakan*, Jakarta: Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI-Badan Pembinaan Hukum Nasional, 2011.
- Kansil, C.S.T., & Christine S.T. Kansil, *Modul Hukum Dagang*, Jakarta: Jambatan, 2001.
- Kanter, EY., & SR. Sianturi, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia dan Penerapannya*, Jakarta: Stora Grafika, 2002.
- Kelsen, Hans, *Pure Theory of Law*, USA; Berkely University of California Press, 1978, diterjemahkan oleh Raisul Muttaqien, *Teori Hukum Murni Dasar-Dasar Ilmu Hukum Normatif*, Bandung: Nusa Media, 2008.
- _____, *Introduction to the Problems of Legal Theory*, Clarendon Press-Oxford, 1996, diterjemahkan oleh Sivi Purwandari, *Pengantar Teori Hukum*, Bandung: Nusa Media, 2010.
- Lubis, Chandra, *Unsur Itikad Baik Dalam Pengelolaan Perseroan Oleh Direksi*, Medan: Program Studi Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Sumatera Utara, 2010.
- Marwan, M. & Jimmy P., *Kamus Hukum*, Surabaya: Reality Publisher, 2009.
- Muhammad, Abdulkadir, *Hukum Perusahaan Indonesia*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2010.
- Muis, Abdul, *Hukum Persekutuan dan Perseroan*, Medan: Fakultas Hukum Universitas Sumatera Utara, 2006.
- Nasution, Bismar, "Tanggung Jawab Direksi dan Komisaris Dalam Pengelolaan Perseroan Terbatas Bank", Makalah yang Disampaikan pada *Seminar Sehari Tanggung Jawab Pengurus Bank dalam Penegakan dan Penanganan Penyimpanan di Bidang Perbankan Menurut Undang-undang Perseroan Terbatas dan Undang-undang Perbankan*, diselenggarakan oleh Bank Indonesia dan Forum Komunikasi Direktur Kepatuhan Perbankan, Surabaya, tanggal 21 Februari 2008.
- Rajaguguk, Erman, *Butir-Butir Hukum Ekonomi*, Jakarta: Lembaga Studi Hukum dan Ekonomi Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2011.
- Saphiro, Ian, *Asas Moral dalam Politik*, Jakarta: Yayasan Obor Indonesia yang bekerjasama dengan Kedutaan Besar Amerika Serikat Jakarta dan Freedom Institusi, 2006.
- Shubhan, M. Hadi, *Hukum Kepailitan, Prinsip, Norma, dan Praktik di Peradilan*, Jakarta: Kencana, 2009.
- Suandy, Erly, *Hukum Pajak (Dilengkapi Dengan Latihan Soal)*, Jakarta: Salemba Empat, Jakarta, 2002.
- Sulistiowati, *Aspek Hukum dan Realitas Bisnis Perusahaan Grup di Indonesia*, Jakarta: Gelora Aksara Pratama, 2010.
- Sunarmi, *Hukum Kepailitan*, Medan: USU Press, 2009.
- _____, *Hukum Kepailitan*, Jakarta: Sofmedia, 2010.



-
- Sumantry, Deden, "Reformasi Perpajakan Sebagai Perlindungan Hukum Yang Seimbang Antara Wajib Pajak Dengan Fiskus Sebagai Pelaksanaan Terhadap Undang-Undang Perpajakan (*Tax Reform as a Balanced Legal Protection Between Taxpayers And The Tax Authorities as The Implementation of Taxation Law*)", *Jurnal Legislasi Indonesia*, Vol. 8, No. 1, April 2011.
- Supit, Novia Leoni, dkk., "Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penerimaan Pajak Hotel di Kota Manado". *Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi*, Vol. 15, No. 03, Tahun 2015.
- Tumbuan, Fred B.G., "Tanggung Jawab Direksi dan Komisaris Serta Kedudukan RUPS Perseroan Terbatas Menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1995", Makalah Kuliah S2 Fakultas Hukum Universitas Indonesia Tahun Ajaran 2001-2002.
- Widjaja, P. Helen & Estralitas Trisnawati, "Potensi Wajib Pajak Orang Pribadi dan Upaya Meningkatkan Penerimaan Pajak Penghasilan", *Jurnal Akuntansi*, Vol. 12, No. 2, November 2012.
- Widjaya, I.G. Ray, *Hukum Perusahaan*, Jakarta: Kesaint Blanc, 2000.
- Yani, Ahmad & Gunawan Widjaja, *Seri Hukum Bisnis Kepailitan*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2002.