KEDUDUKAN KURATOR DALAM PENANGANAN PERKARA PIDANA PERPAJAKAN ATAS PERSEROAN TERBATAS PAILIT

Arief Sultony

Pusdiklat Pajak, Jakarta, Indonesia, Email: asultony@gmail.com

ABSTRACT

This research is motivated by Tax Criminal Pretrial Case Decision No. 19 / Pid.Pra / 2018 / PN.DPS by the Denpasar District Court. The pretrial judgment granted the petition for the cancellation of the determination as the suspect with consideration without involving the Curator in Preliminary Evidence Examination resulting invalid examination. This research will identify the legal standing of the curator in tax criminal law enforcement of bankrupt limited company and identify who should represent a bankrupt limited company in tax criminal law enforcement. This research applies descriptive qualitative method using legal discipline approach. The findings indicate that the curator doesn't have legal standing to represent a bankrupt limited company in tax criminal law enforcement, and criminal liability in tax crime is a individual responsibility who cannot be represented. The results of this research are expected to provide advice to the Directorate General of Taxation to propose a Supreme Court Regulation regarding tax law enforcement procedures for a bankrupt Limited Company.

Key words: Curator, Tax Law Enforcement, Limited Company, Bankrupt

ABSTRAK

Penelitian ini dilatarbelakangi oleh putusan praperadilan perkara pidana di bidang perpajakan oleh Pengadilan Negeri Denpasar nomor: 19/Pid.Pra/2018/PN.DPS. Putusan praperadilan tersebut mengabulkan permohonan pembatalan penetapan tersangka dengan pertimbangan bahwa tanpa melibatkan Kurator dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan maka Pemeriksaan Bukti Permulaan menjadi tidak sah. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana kedudukan Kurator dalam penanganan perkara pidana perpajakan atas Perseroan Terbatas yang dinyatakan pailit dan untuk mengetahui siapa seharusnya yang mewakili proses penanganan pidana atas PT yang dinyatakan pailit. Penelitian ini menggunakan metode kualitatif deskriptif dengan pendekatan disiplin ilmu hukum. Dari hasil penelitian diketahui bahwa Kurator tidak memiliki kedudukan hukum untuk mewakili PT yang telah dinyatakan pailit dalam penangan perkara pidana perpajakan dan pertanggungjawaban pidana di bidang perpajakan adalah tanggung jawab sesorang yang tidak dapat diwakilkan. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan masukan kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk mengusukan Peraturan Mahkamah Agung mengenai tata cara penanganan tindak pidana di bidang perpajakan ketika Wajib Pajak dinyatakan pailit.

KATA KUNCI: Kuartor, Penenganan Perkara Pidana Perpajakan, Perseoan Terbatas, Pailit

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Hukum pajak mengatur hubungan antara negara dengan para pembayar pajak, oleh karena itu hukum pajak termasuk bagian dari hukum publik yang merupakan cabang dari Hukum Tata Usaha (Administrasi) Negara (Gunadi, 2016). Di dalam perkembangan hukum administrasi modern, perundang-undangan di bidang hukum administrasi bukan hanya memberlakukan sanksi administrasi tapi juga memberikan sanksi pidana (Sitompul, 2018). Hukum pidana administrasi merupakan perwujudan dari kebijakan hukum pidana sebagai sarana untuk menegakan hukum administrasi. Demikian juga dengan hukum pajak di Indonesia, di dalam Undang-Undang 16 Tahun 2009 Tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP) bukan hanya berisikan kaidah hukum administrasi, akan tetapi juga berisi kaidah hukum pidana.

Hukum pidana di bidang perpajakan merupakan hukum pidana *lex specialis*. Kekhususan hukum pidana perpajakan bukan hanya pada hukum materiilnya saja akan tetapi juga pada hukum acaranya (hukum formil). UU KUP melakukan beberapa penyesuaian/penyimpangan dari KUHAP. Kekhususan tersebut belum sepenuhnya dipahami oleh aparatur penegakan hukum termasuk hakim dan pengacara. Selain itu, sering terjadi kesalahpahaman antara tata cara penegakan hukum administrasi (pengawasan) dengan tata cara penegakan hukum pidana di bidang perpajakan. Masih banyak terdapat argumentasi hukum yang mencampuradukan antara proses pengawasan administrasi dengan penegakan hukum pidana dalam alasan permohonan praperadilan.

Ketidakpahaman tentang kekhususan pidana formil di bidang perpajakan dan kekeliruan memahami antara hukum administrasi dengan pidana perpajakan menghasilkan berbagai masalah dalam praktik penegakan hukum di bidang perpajakan antara lain: pemeriksaan bukti permulaan dianggap bukan penyelidikan (perkara praperadilan nomor 15/Pid.Pra/2018/PN.Mnd), pemeriksaan bukti permulaan harus didahului pemeriksaan pengujian kepatuhan (perkara praperadilan nomor 19/Pid.Pra/2018/PN.DPS), daluwarsa penetapan pajak (administrasi) menghilangkan kewenangan Dirjen Pajak untuk melakukan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan (perkara praperadilan nomor 55/Pid.Pra.Per/2018/PN.Sby), dan peminjaman bahan bukti dalam pemeriksaan bukti permulaan harus seizin pengadilan (perkara praperadilan nomor 03/PRA/PID/2014/PN.JBI).

Salah satu perkara pidana di bidang perpajakan yang menarik dan menjadi polemik di antara para ahli hukum dan aparatur penegakan hukum adalah putusan praperadilan perkara pidana di bidang perpajakan oleh Pengadilan Negeri Denpasar nomor: 19/Pid.Pra/2018/PN.DPS. Terdakwa memohon agar Hakim memutuskan bahwa penetapan tersangka tidak sah. Hakim menerima permohonan tersangka dengan pertimbangan bahwa karena badan yang sudah dinyatakan pailit diwakili oleh Kurator dalam kepengurusan harta kekayaannya dan hal ini secara tegas sudah disebutkan dalam Undang Undang KUP, maka menurut Majelis, Termohon (Direktur Jenderal Pajak) seharusnya juga melibatkan dan berkoordinasi dengan Kurator dalam prosedur pemeriksaan sebelum menetapkan Pemohon sebagai Tersangka. Selanjutnya Hakim berpendapat bahwa dengan tidak melibatkan Kurator dalam pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan oleh Termohon maka Termohon telah tidak mentaati dan menjalankan perintah Undang-undang (pasal 32 ayat 1 huruf b UU KUP) dengan demikian pemeriksaan bukti permulaan yang dilaksanakan oleh Termohon telah kurang prosedur dan tidak berdasar prosedur yang ditentukan dalam undang-undang tersebut.

Dari membaca pertimbangan Hakim di atas, dapat dilihat Hakim berpendapat bahwa dalam keadaan pailit bukan hanya pengurusan dan/atau pemberesan harta pailit saja yang dialihkan kepada Kurator. Dalam konteks perpajakan, bukan hanya atas hutang pajak saja yang penyelesaiannya diwakili oleh Kurator, akan tetapi juga dalam penanganan pidana di bidang perpajakan, Tersangka diwakili oleh Kurator

Pertimbangan hukum Hakim tersebut menuai kontroversi. Hakim menggunakan tata cara hukum administrasi perpajakan sebagaimana dimaksud Pasal 32 UU KUP dalam menjatuhkan putusan praperadilan pidana di bidang perpajakan. Putusan ini menimbulkan pertanyaan bagaimana sebenarnya kedudukan Kurator dalam penanganan perkara pidana di bidang perpajakan atas Perseroan Terbatas (selanjutnya disebut PT) yang dinyatakan pailit?. Masalah ini penting untuk diteliti agar tidak terjadi hambatan dalam penegakan hukum pidana di bidang perpajakan.

Dari penelusuran atas penelitian-penelitian sebelumnya, untuk permasalahan ini belum pernah dilakukan penelitian. Pada umumnya, penelitian mengenai pertanggungjawaban pidana Kurator membahas mengenai perbuatan pidana yang dilakukan sendiri oleh Kurator. Penelitian tersebut antara lain dilakukan oleh Sriti Hesti Astiti (2016) dengan judul penelitian "Pertanggungjawaban Pidana Kurator Berdasarkan Prinsip Independensi Menurut Hukum Kepailitan", Moch. Zulkarnain Al Mufti (2016) dengan judul penelitian "Tanggung Jawab Kurator dalam Penjualan Harta Pailit di Bawah Harga Pasar", dan Ridwan (2018) dengan judul penelitian "Kedudukan Kurator Dalam Melakukan Eksekusi Budel Pailit yang Berimplikasi pada Pelaporan Secara Pidana".

Penelitian dalam paper ini membahas kedudukan Kurator atas pidana yang dilakukan oleh PT yang dinyatakan Pailit bukan atas perbuatan pidana yang dilakukan sendiri oleh Kurator.

1.2. Rumusan Masalah

Dari uraian latar belakang di atas, dapat diketahui bahwa masih banyak terjadi masalah dalam penegakan hukum pidana di bidang perpajakan. Permasalahan permasalahan tersebut menunjukan masih kurang dipahaminya kekhususan hukum pidana pajak dan tumpang tindihnya pemahaman antara tata cara penegakan hukum administrasi dengan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan.

Salah satu akibat dari masih kurang dipahaminya kekhususan hukum pidana pajak dan tumpang tindihnya antara tata cara penegakan hukum administrasi dengan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan, terjadi putusan praperadilan yang mengabulkan permohonan Tersangka dimana Hakim berpendapat bahwa dalam hal Perseroan Terbatas yang dinyatakan pailit bukan hanya pengurusan hutang pajak saja yang penyelesaianya diwakili oleh Kurator, akan tetapi juga penanganan perkara pidana di bidang perpajakan,yang dilakukan oleh Tersangka diwakili oleh Kurator. Pendapat hukum dari putusan Hakim ini menimbulkan polemik karena terjadi tumpang tindih antar hukum administrasi pajak dengan hukum pidana pajak.

Untuk itu, tulisan ini merumuskan masalah sebagai berikut:

- a. Bagaimana kedudukan Kurator dalam penanganan perkara pidana perpajakan atas Perseroan Terbatas yang dinyatakan pailit?.
- b. Siapa seharusnya yang mewakili proses penanganan pidana atas PT yang dinyatakan pailit?

2. Tujuan

Berdasarkan rumusan masalah, penulisan paper ini bertujuan:

- a. Mengetahui bagaimana kedudukan Kurator dalam penanganan perkara pidana perpajakan atas Perseroan Terbatas yang dinyatakan pailit.
- b. Mengetahui siapa seharusnya yang mewakili proses penanganan pidana atas PT yang dinyatakan pailit.

2. TINJAUAN LITERATUR

2.1. Pertanggungjawaban Pidana

Seseorang dipidana apabila terbukti melakukan perbuatan pidana dan perbuatan tersebut dapat dipertanggungjawabkan. Perbuatan pidana atau sering disebut tindak pidana adalah perbuatan melakukan atau tidak melakukan sesuatu yang oleh peraturan Perundang-Undangan dinyatakan sebagai perbuatan yang dilarang dan diancam dengan pidana, untuk dinyatakan sebagai tindak pidana, selain perbuatan tersebut dilarang dan diancam pidana oleh peraturan Perundang-Undangan, harus juga bersifat melawan hukum atau bertentangan dengan kesadaran hukum masyarakat (Arief, 2002)

Terbuktinya perbuatan pidana belum cukup untuk memidanakan pelaku, harus ditentukan apakah seseorang terdakwa atau tersangka dapat dipertanggungjawabkan atas suatu tindakan pidana yang terjadi atau tidak. Pertanggungjawaban pidana adalah seseorang itu dapat dipidana atau tidaknya karena kemampuan dalam mempertanggungjawabakan perbuatannya. Dalam bahasa asing dikenal dengan *Toerekeningsvatbaarheid* dan terdakwa akan dibebaskan dari tanggung jawab jika itu tidak melanggar hukum (Kanter & Sianturi, 1999).

Dalam pertanggungjawaban pidana dikenal adanya teori pertanggungjawaban pengganti (*vicarious liability*) yang berasal dari sistem hukum *common law*. Dalam ajaran *vicarious liability*, pertanggungjawaban pidana dialihkan kepada orang lain oleh pelaku fisik karena adanya hubungan orang yang dipertanggungjawabkan dengan pelaku fisik (Reksodiputro, 1993). Terdapat dua prinsip yang harus dipenuhi dalam menerapkan

vicarious liability, yaitu prinsip pendelegasian (the delegation principle) dan prinsip perbuatan buruh merupakan perbuatan majikan (the servant's act is the master's act in law). The delegation principle memandang bahwa seseorang dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatan-perbuatan yang dilakukan oleh orang lain, apabila ia telah mendelegasikan kepada orang tersebut (Muladi, 2013).

2.2. Penegakan Hukum

Penegakan hukum adalah proses dilakukannya upaya untuk tegaknya atau berfungsinya norma-norma hukum secara nyata sebagai pedoman perilaku dalam lalu lintas atau hubungan-hubungan hukum dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara. Ditinjau dari sudut subjeknya, penegakan hukum itu dapat dilakukan oleh subjek yang luas dan dapat pula diartikan sebagai upaya penegakan hukum oleh subjek dalam arti yang terbatas atau sempit. Dalam arti luas, proses penegakan hukum itu melibatkan semua subjek hukum dalam setiap hubungan hukum. Siapa saja yang menjalankan aturan normatif atau melakukan sesuatu atau tidak melakukan sesuatu dengan mendasarkan diri pada norma aturan hukum yang berlaku, berarti dia menjalankan atau menegakkan aturan hukum (Asshiddiqie, tanpa tahun). Penegakan hukum sebagai bentuk kongkret penerapan hukum sangat mempengaruhi secara nyata perasaan hukum, kepuasan hukum, manfaat hukum, kebutuhan atau keadilan hukum secara individual atau sosial (Manan, 2009).

Dalam menegakkan dan mewujudkan kepastian hukum, tindakan aparatur penegak hukum secara formal harus ada pengaturannya, agar tindakannya tidak kontradiktif dengan undang-undang. Artinya, tidak hanya mengacu kepada ketentuan hukum pidana materiil, tetapi juga mengacu kepada hukum pidana formal, yang lazim disebut Hukum Acara Pidana. Hukum Acara Pidana merupakan hukum formal yang di dalamnya memuat ketentuan-ketentuan tentang bagaimana suatu proses beracara dalam rangka penegakan hukum pidana materiil. Hukum Acara Pidana menjabarkan bagaimana proses penangkapan suatu kasus pidana mulai dari penyelidikan, penyidikan, penuntutan hingga proses pengadilannya.

Dalam Hukum pidana dikenal asas nullum iudicium sine lege sabagaimana dimaksud dalam pasal 3 KUHAP yang menyatakan penegakan hukum pidana diselenggarakan menurut cara yang diatur dalam peraturan perundang-undangan. Hukum pidana yang mengatur proses beracara dengan segala kewenangan yang ada harus tertulis (lex scripta). Dalam hal penafsiran undang-undang hukum acara pidana, maka Simons" berpendapat bahwa "mengenai cara menafsirakan undang-undang pidana umumnya, yaitu Hot hoofdbegins moet zijn de wer uit zich zelf moet worden verklaard, artinya undang-undang itu pada dasarnya harus ditafsirkan menurut undang-undang itu sendiri. Jadi penafsiran undang-undang secara terbatas menurut undang-undang seperti dalam ilmu pengetahuan hukum pidana disebut strictieve interpretatie atau strictissima interpretaio, atau sebagai strictissimae interpretation (Sofyan, 2015).

2.3. Teori Badan Hukum

Salah satu teori yang membahas Badan Hukum adalah Teori Organ dari Otto von Gierke yang menyatakan badan hukum itu sama seperti manusia yang juga mempunyai "kepribadian" sebagaimana halnya manusia dan keberadaan badan hukum di dalam pergaulan hidup adalah suatu realita. Manusia-manusia yang mempunyai kepentingan individuil yang sama untuk mencapai suatu tujuan tertentu berkumpul dan bersatu untuk memperjuangkan tercapainya tujuan tersebut. Badan hukum bertindak melalui organorgannya, karena tidak mungkin untuk tiap tindakan hukum dilakukan secara bersamasama (Ridho, 1977).

Dari teori Organ muncul pendapat Allen (Hutahuruk, 2013) sebagai berikut: "A company may in many ways be likened to human body. It has a brain as a nerve centre which controls what it does. It also has hands which holds the tools and act in accordance with directions from the centre. Some of the people in the company are mere servants and agents who are nothing more than hands to do the work and cannot be said represent the mind or

will. Others are directors and managers who represent the directing mind and will of the company and control what it does. The state of mind of these managers is the State of mind of the company and is treated by the law as such. Allen mengibaratkan suatu perusahaan diibaratkan dengan manusia (naturalijk person) yang memiliki otak sebagai pusat syaraf yang mengendalikan dan organ tubuh lainnya seperti kaki dan tangan yang dikendalikan oleh otak. Direktur itulah sebagai pusat kendali sebuah perusahaan, pemberi perintah (directing mind) kepada organ-organ lain dibawahnya.

2.4. Kepailitan

Istilah kepailitan (faillissement) berakar dari kata pailit yang berasal dari kata failt dalam Bahasa Belanda. Dalam Bahasa Inggris digunakan istilah bankruptcy. Kepailitan adalah suatu keadaan hukum perdata dari suatu debitor yang sudah dalam keadaan insolvent dinyatakan pailit oleh pengadilan (Sjahdeini, 2016). Kepailitan adalah segala sesuatu yang berhubungan dengan peristiwa pailit yaitu keadaan tidak mampu membayar utang-utangnya yang telah jatuh tempo. Ketidak mampuan tersebut harus disertai dengan suatu tindakan nyata untuk mengajukan baik secara sukarela oleh debitur sendiri maupun atas permintaan pihak ketiga (kreditor) ke pengadilan. Pasal 1 angka 1. Undang undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang (selanjutnya disebut UU KPKPU), memberikan pengertian kepailitan adalah sita umum atas semua kekayaan debitor pailit yang pengurusan dan pemberesannya dilakukan oleh Kurator di bawah pengawasan Hakim Pengawas.

Menurut Levintal (Sjahdeini, 2016) hukum Kepailitan (*backruptcy law*) memiliki tiga tujuan umum. Pertama, mengamankan dan membagi hasil hasil penjualan harta milik Debitur secara adil kepada semua Krediturnya. Kedua, mencegah agar debitor yang *insolvent* tidak merugikan kepentingan para kreditor. Ketiga, memberikan perlindungan kepada debitor yang beritikad baik dari para kreditornya.

Tujuan dibentuknya undang-undang kepailitan adalah bila debitor tidak sanggup melunasi utang-utangnya, terhadap harta benda debitor dapat dilakukan sita umum. Penyitaan dilakukan melalui proses peradilan yakni dengan putusan pailit. Salah satu lembaga yang berperan cukup penting untuk mengeksekusi dan membereskan kebendaan debitor dengan menggunakan pranata hukum kepailitan adalah Kurator (Sembiring, 2017). Kedudukan Kurator yang berada diantara debitor dan kreditor mengharuskan Kurator independen, tidak mempunyai benturan kepentingan dengan debitor atau kreditor.

3. METODE PENELITIAN

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif deskriptif. Secara disiplin ilmu pendekatan yang digunakan adalah pendekatan ilmu hukum. Pendekatan ini dipilih karena penelitian ini menggunakan teori untuk menganalisis data-data yang diperoleh. Pendekatan ilmu hukum digunakan karena masalah pokok penelitian adalah masalah bidang hukum sehingga diperlukan pendekatan undang, undang-undang, teori dan asas hukum sebagaimana dikenal dan digunakan dalam pendekatan penelitian hukum normatif (doktrinal).

Karena penelitian ini tergolong penelitian hukum normatif, maka data yang digunakan hanya data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Pengumpulan data dilakukan dengan studi pustaka. Bahan hukum primer yang relevan yang berhasil di kumpulkan dan digunakan dalam penelitian ini adalah: Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981, Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009, Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004, Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007, Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000, Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014, dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/ PMK.03/2013. Bahan hukum primer berupa putusan pengadilan yang menjadi fokus dalam penelitian adalah Putusan Nomor 19/Pid.Pra/2018/PN.DPS. Putusan pengadilan lainnya digunakan

untuk membahas sub bahasan yang relevan. Bahan hukum sekunder yang dikumpulkan yaitu bahan hukum yang berupa buku, jurnal dan literatur yang relevan.

Pelaksanaan penelitian meliputi kegiatan identifikasi sumber data, pengumpulan data, pengolahan dan analisis data serta menarik kesimpulan dilakukan sejak tanggal 26 Juni sampai dengan 14 Agustus 2020. Tahap penulisan artikel ilmiah dimulai sejak tanggal 18 Agustus sampai dengan 28 Agustus 2020

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Perseroan Terbatas Pailit

Pengertian Direksi menurut Pasal 1 angka 5 UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (selanjutnya disebut UU PT), yaitu: "Direksi adalah Organ Perseroan yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengurusan Perseroan untuk kepentingan Perseroan, sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan serta mewakili Perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar". Pengertian tersebut menggambarkan bahwa Direksi merupakan representasi dari PT yang mengendalikan (controlling personel) dan bertanggung jawab atas kegiatan PT. Namun demikian, kewenangan Direksi sesungguhnya dibatasi dengan larangan untuk tidak keluar dari maksud dan tujuan perseroan yang tercantum dalam Anggaran Dasar (ultra vires) serta tidak boleh melanggar undang-undang sebagaimana diatur dalam Pasal 92 UU PT. Dalam hal kewenangan mewakili PT, kewenangan tersebut hanya terbatas dilakukan atas nama dan untuk kepentingan PT bukan kepentingan pribadi Direksi. Sebagai contoh, Direksi mewakili perusahaan dalam perjanjian pinjaman, apabila terjadi wan prestasi pengembalian hutang maka yang digugat adalah PT yang diwakili Direksi, bukan Direksi secara pribadi. Ketika mewakili PT dalam pengadilan, Direksi mewakili PT sebagai penggugat atau tergugat bukan bertindak atas dirinya sendiri.

Sejalan dengan UU PT, UU KUP membebankan kewajiban PT dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan kepada Direksi. Pasal 32 ayat (1) UU KUP sebagai berikut: "Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal: a. badan oleh pengurus;". Dari sisi praktis, kedudukan Direksi sebagai penanggung jawab perpajakan dapat dilihat pada prosedur menjalankan hak dan kewajiban perpajakan dari PT. Dalam kewajiban pendaftaran Wajib Pajak badan, Pasal 25 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 147/PMK.03/2017 Jo. Peraturan Dirjen Pajak Nomor: PER-04/PJ/2020 mensyaratkan untuk melampirkan dokumen yang menunjukkan identitas diri pengurus. Dalam kewajiban pelaporan Surat Pem,beritahuan (SPT), Pasal 4 ayat (2) UU KUP menegaskan bahwa Surat Pemberitahuan Wajib Pajak badan harus ditandatangani oleh pengurus atau direksi atau seorang kuasa dengan surat kuasa khusus. Surat kuasa khusus untuk Wajib Pajak badan berbentuk PT tentunya diberikan dan ditandatangani oleh Direksi. Dalam formulir SPT terdapat pernyataan "Dengan menyadari sepenuhnya akan segala akibatnya termasuk sanksi - sanksi sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku, saya menyatakan bahwa apa yang telah saya beritahukan di atas beserta lampiran-lampirannya adalah benar, lengkap dan jelas". Pernyataan ini menunjukan bahwa Direksi bertanggung jawab secara hukum atas kebenaran, kelengkapan dan kejelasan SPT dari PT.

Dalam prosedur penagihan, UU Perpajakan menyebut subjek hukumnya adalah Penanggung Pajak. Menurut Pasal 1 angka 28 UU KUP Jo. Pasal 1 angka 3 UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (selanjutnya disebut UU PPSP), Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan mengacu pada Pasal 32 ayat (1) UU KUP bahwa pihak yang mewakili Wajib Pajak badan dalam menjalankan hak dan memenuhi kewajiban adalah pengurus, maka Direksi termasuk sebagai penanggung pajak atas PT.

Dari uraian di atas dapat diketahui bahwa UU PT mendudukan Direksi sebagai pihak yang bertanggung jawab terhadap pengurusan dan mewakili PT baik di dalam maupun di luar pengadilan dalam bidang hukum keperdataan. Demikian juga dengan UU KUP, mendudukan Direksi sebagai pihak yang bertanggung jawab mewakili PT dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan. Pada dasarnya suatu PT yang menjalankan kegiatan usaha diharapkan mampu mempertahankan kelangsungan hidupnya, namun ada kalanya mengalami berbagai permasalahan yang mengancam kelangsungan hidupnya. Permasalahan yang sering mengancam kelangsungan hidup suatu PT adalah masalah kesulitan keuangan yang berakibat suatu PT tidak mampu membayar utang-utangnya yang telah jatuh tempo (*insolvent*). Ketidak mampuan membayar utang-utangnya yang telah jatuh tempo dapat berakibat PT tersebut dinyatakan pailit oleh pengadilan.

Pernyataan pailit mengakibatkan debitor demi hukum kehilangan haknya untuk menguasai dan mengurus kekayaannya yang termasuk dalam harta pailit, sejak tanggal putusan pernyataan pailit diucapkan sebagaimana diatur pada Pasal 24 ayat (1) U KPKPU. Oleh karena debitor kehilangan haknya maka ditunjuklah pihak yang melaksanakan tugas pengurusan dan/atau pemberesan atas harta pailit sebagaimana diatur pada Pasal 15 ayat (1), yaitu: "Dalam putusan pernyataan pailit, harus diangkat Kurator dan seorang Hakim Pengawas yang ditunjuk dari hakim Pengadilan". Kurator lah yang berwenang melaksanakan tugas pengurusan dan/atau pemberesan atas harta pailit sejak tanggal putusan pailit diucapkan (Pasal 16 ayat (1) UU KPKPU). Sejak putusan pernyataan pailit, tuntutan mengenai hak atau kewajiban yang menyangkut harta pailit harus diajukan oleh atau terhadap Kurator (Pasal 26 ayat (1) UU KPKPU). Para Kreditur tidak lagi dapat menghubungi Debitur secara langsung untuk melakukan penagihan piutangnya, karena harta kekayaan Debitur pailit sudah berada di bawah sita umum dan selanjutnya pengelolaan harta kekayaan Debitur dilakukan oleh Kurator. (Sjahdeini, 2016).

Bagi debitor yang berbentuk PT, putusan pailit mengakibatkan kekuasaan direksi suatu perseroan terbatas untuk mengelola PT menjadi "terpasung", sekalipun mereka tetap menjabatnya. Selanjutnya segala sesuatunya diputus dan dilaksanakan oleh Kurator. Mereka tidak memiliki kendali terhadap Kurator, sebaliknya mereka harus mematuhi petunjuk dan perintah Kurator. Menurut Penjelasan Pasal 24 ayat (1) UUK-PKPU, organ perseroan tersebut tetap berfungsi dengan ketentuan jika dalam pelaksanaannya menyebabkan berkurangnya harta pailit, maka pengeluaran uang yang merupakan bagian harta pailit adalah wewenang Kurator. Artinya, pengurus perseroan hanya dapat melakukan tindakan hukum sepanjang menyangkut penerimaan pendapatan bagi perseroan tetapi dalam hal pengeluaran uang atas beban Harta Pailit Kuratorlah yang berwenang memberikan keputusan untuk menyetujui pengeluaran tersebut (Sjahdeini, 2016).

Bagaimana konsekuensi kepailitan terhadap kewajiban kewajiban perpajakan?. Pasal 32 UU KUP ayat (1) sebagai berikut: "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; ...". Dari ketentuan ini dapat diketahui bahwa hak dan kewajiban perpajakan dari Wajib Pajak badan yang dalam keadaan berjalan normal diwakili oleh Direksi, akan tetapi ketika Wajib Pajak badan dinyatakan pailit maka hak dan kewajiban perpajakan diwakili oleh kurator.

Selanjutnya Pasal 10 ayat (5) UU PPSP mengatur sebagai berikut: "Dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit, Surat Paksa diberitahukan kepada Kurator, Hakim Pengawas atau Balai Harta Peninggalan, dan dalam hal Wajib Pajak dinyatakan bubar atau dalam likuidasi, Surat Paksa diberitahukan kepada orang atau badan yang dibebani untuk melakukan pemberesan, atau likuidator". Surat Paksa adalah surat perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak. Dalam keadaan perseroan tidak dalam keadaan pailit, Surat Paksa ini disampaikan kepada kepada pengurus meliputi Direksi, Komisaris, pemegang saham tertentu, dan orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perseroan sebagai mana dijelaskan dalam penjelasan Pasal 10 ayat (4) huruf a., akan tetapi ketika perseroan

dalam keadaan pailit Surat Paksa tersebut tidak disampaikan kepada pengurus melainkan kepada Kurator.

Ketentuan perpajakan tersebut sejalan dengan Pasal 24 ayat (1), Pasal 26 ayat (1), dan Pasal 16 ayat (1) UU KPKPU dimana debitor dalam hal ini adalah Wajib Pajak kehilangan haknya untuk menguasai dan mengurus kekayaannya yang termasuk dalam harta pailit. Kewenangan tugas pengurusan dan/atau pemberesan atas harta pailit dilakukan oleh kurator. Apabila atas PT yang dinyatakan pailit masih terdapat hutang pajak, maka kewajiban pelunasan pajak diwakili oleh Kurator

Dari pembahasan subbab ini, dapat diketahui bahwa penanggung jawab hak dan kewajiban hukum di bidang keperdataan dan administrasi perpajakan dibebankan pada Direksi. Pengaturan ini sejalan dengan dengan teori organ dari Otto von Gierke. Teori ini memandang suatu badan hukum merupakan individu tersendiri yang keberadaan atau lahir karena hukum. Dikaitkan dengan pendapat Allen dimana suatu perusahaan diibaratkan dengan manusia (naturalijk person) yang memiliki otak sebagai pusat syaraf yang mengendalikan dan oragan tubuh lainnya seperti kaki dan tangan yang dikendalikan oleh otak. Direktur itulah sebagai pusat kendali sebuah perusahaan, pemberi perintah kepada organ-organ lain dibawahnya. Dengan demikian, tepat lah jika Direksi merupakan organ yang menjalankan hak dan kewajiban hukum atas PT, mewakili PT secara hukum baik diluar maupun dalam pengadilan termasuk mewakili dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan

Ketika PT dalam keadaan pailit, Direksi tidak diberi kewenangan dalam pemberesan harta pailit. Terpasungnya wewenang Direksi dimaksudkan agar debitor pailit tidak merugikan kepentingan para kreditor, oleh sebab itu direksi tidak diberi kewenangan dalam pemberesan harta pailit. Dengan hilangnya kewenangan Direksi atas harta pailit maka perlu diangkat pihak yang independen terhadap debitor maupun kreditor, yaitu Kurator untuk melaksanakan tugas pengurusan dan/atau pemberesan atas harta pailit untuk melunasi utang. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa keberadaan Kurator timbul karena kebutuhan adanya pihak independen yang tidak mempunyai benturan kepentingan dengan debitor maupun kreditor yang dapat mengamankan dan membagi hasil penjualan harta milik debitor secara adil kepada semua kreditornya, mencegah agar debitor tidak merugikan kepentingan para kreditor dan memberikan perlindungan kepada debitor yang beritikad baik dari para Kreditornya

4.2. Penegakan hukum pidana di bidang perpajakan

Subjek hukum (adressat norm) dalam delik pidana di bidang perpajakan menggunakan frasa "setiap orang". UU KUP tidak memberikan tafsir resmi/otentik mengenai siapa yang dimaksud setiap orang. Bagir Manan menyatakan (2005: 89) bahwa semua kaidah umum berlaku dan prevail kecuali secara khusus diatur berbeda (lex spesialis derogate legi generalie). Dengan kata lain ketentuan-ketentuan yang didapati dalam aturan hukum umum tetap berlaku kecuali yang diatur khusus dalam aturan hukum khusus tersebut. Oleh karena "setiap orang" tidak diberikan pengertian khusus dalam UU KUP maka setiap orang harus ditafsirkan sebagaimana pengertian dalam KUHP sebagai lex generalienya, yaitu manusia alamiah tidak termasuk korporasi.

Siapa subjek hukum pidana di bidang perpajakan juga dapat dilihat dari rumusan pemidanaannya. Pemidanaan pokok menggunakan pidana denda dengan stelsel alternatif dalam delik alpa (Pasal 38) dan stelsel komulatif dalam delik sengaja (Pasal 39 dan 39A). Delik komulatif berarti Hakim harus mempidanakan Terdakwa dengan kedua hukuman itu sekaligus. Pidana penjara tentunya hanya dapat dibebankan kepada manusia.

Rumusan pidana dalam UU KUP tidak mengatur syarat bagaimana suatu perbuatan pidana yang dilakukan oleh manusia dibebankan pertanggungjawabannya kepada korporasi. Ketentuan pidana yang menetapkan korporasi sebagai subjeknya selalu memuat rumusan syarat tersebut. Misalnya, UU Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, pada Pasal 20 ayat (2) memuat ketentuan sebagai berikut "Tindak pidana Korupsi dilakukan oleh

korporasi apabila tindak pidana tersebut dilakukan oleh orang-orang baik berdasarkan hubungan kerja maupun berdasarkan hubungan lain, bertindak dalam lingkungan korporasi tersebut baik sendiri maupun bersama-sama". UU Nomor 18 Tahun 2013 Tentang Pencegahan dan Pemberantasan Kerusakan Hutan pada Pasal 109 ayat (2) mengatur sebagai berikut: "Perbuatan pembalakan, pemanenan, pemungutan, penguasaan, pengangkutan, dan peredaran kayu hasil tebangan liar dilakukan oleh korporasi apabila tindak pidana tersebut dilakukan oleh orang perorangan, baik berdasarkan hubungan kerja maupun hubungan lain, bertindak dalam lingkungan korporasi tersebut baik secara sendiri maupun bersama-sama". Persyaratan pertanggungjawaban pengganti (vicarious liability) tidak diatur dalam UU KUP, oleh karena itu sesorang bertanggung jawab atas perbuatannya sendiri.

Oleh karena UU KUP hanya mengenal subjek pidana berupa manusia alamiah, maka apabila terjadi tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan melalui PT (Badan) berlaku lah ketentuan Pasal Pasal 59 KUHP yaitu pengurus, anggota badan pengurus atau komisaris yang ternyata tidak ikut campur melakukan pelanggaran tidak dipidana". Dengan kata lain pertanggungjawaban pidana di bidang perpajakan dibebankan kepada pelaku yang terbukti bersalah melakukan perbuatan pidana di bidang perpajakan.

Pertanggungjawaban pidana kepada manusia dapat dilihat pada dakwaan dan pemidanaan dari berbagai putusan pengadilan pidana di bidang perpajakan. Pada Putusan Nomor 1055/Pid.B/2016/PN, Andrianz Nalendra selaku Direktur PT Felicia Tunas Persada didakwa telah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dengan perbuatan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut selama kurun waktu Januari 2010 s.d Desember 2012. Perbuatan tersebut menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara sebesar Rp 2.349.821.914. Majelis Hakim menjatuhkan pidana terhadap Andrianz Nalendra dengan hukuman penjara selama enam bulan dengan masa percobaan satu tahun dan membayar denda pajak kurang bayar sebesar Rp 2.349.821.914.

Pada Putusan kasasi Nomor 1263 K/PID.SUS/2016, Sjachrul Abidin selaku Direktur PT Maya Perkasa Abadi didakwa telah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dengan perbuatan tidak menyampaikan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak badan Tahun 2008 dan Tahun 2009 serta SPT PPN masa Januari sampai dengan Desember Tahun 2008 dan tahun 2009 serta tidak menyetorkan Pajak yang telah dipotong atau dipungut. . Perbuatan tersebut menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara berupa PPh dan PPN kurang bayar dengan jumlah total sebesar Rp. 5.753.851.060. Majelis Hakim Agung menjatuhkan pidana terhadap Sjachrul Abidin dengan hukuman penjara selama satu tahun dan membayar denda sebesar dua kali pajak yang belum/kurang setor Rp 5.661.155.974 subsider enam bulan kurungan.

Dari dua kasus diatas dapat dilihat bahwa apabila ditinjau dari segi administrasi perpajakan, kewajiban perpajakan yang dilanggar adalah kewajiban dari Wajib Pajak badannya dalam hal ini adalah PT. Felicia Tunas Persada dan PT Maya Perkasa Abadi. Namun ketika dilakukan penangan hukum pidana, subjek yang didakwa, dituntut dan dipidana adalah manusia pelakunya.

Terdapat juga kasus pidana di bidang perpajakan dimana terdakwanya adalah manusia namun pemidanaan dijatuhkan kepada manusia dan badan (korporasi), yaitu pada Putusan kasasi Nomor 2239 K/PID.SUS/2012. Suwir Laut selaku Tax Manager Asian Agri Group telah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dengan dakwaan primer melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf c jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP dan dakwaan subsider melanggar Pasal 38 huruf b jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP. Pada putusan ini Majelis Hakim Agung selain menjatuhkan pidana kepada Suwir Laut dengan pidana penjara selama dua tahun, juga menjatuhkan pidana denda kepada empat belas perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group sebesar dua kali pajak terutang yang kurang dibayar masing-masing yang jumlah keseluruhannya Rp 2.519.955.391.304. Putusan ini menjadi polemik diantara para ahli dan praktisi hukum pidana.

Lepas dari kontroversi Putusan kasasi Nomor 2239 K/PID.SUS/2012, UU KUP menganut asas geen straf zonder schuld dan societas delinquere non potest, sebagaimana

KUHP yang berlaku. Hal ini berarti pertanggungjawaban pidana mensyaratkan adanya kesalahan (*mens rea*) yang hanya dimiliki oleh manusia alamiah dan badan (korporasi) tidak dapat dibebankan pertanggungjawaban pidana. Hal ini berbeda dengan subjek hukum administrasi perpajakan dimana subjek hukumnya terdiri dari Wajib Pajak orang pribadi dan Wajib Pajak badan.

Sebagai hukum pidana khusus yang diatur di luar KUHP (*lex spesialis*), hukum formal pidana di bidang perpajakan juga melakukan beberapa penyimpangan dari KUHAP. Proses penegakan hukum pidana dalam UU KUP diatur pada Pasal 43A ayat (1) sebagai berikut: "Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan". Hal ini berarti proses penegakan hukum pidana dimulai dari pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan dan selanjutnya penuntutan. Sedangkan KUHAP mengatur proses penegakan hukum dimulai dari penyelidikan, penyidikan dan penuntutan. Berdasarkan ketentuan tersebut terlihat bahwa proses penyelidikan yang diatur dalam KUHAP diganti dengan proses Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Pemeriksaan bukti Permulaan menurut Pasal 1 angka 27 UU KUP adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Kesetaraan tahap pemeriksaan bukti permulaan dalam UU KUP dan penyelidikan dalam KUHAP ditegaskan dalam penjelasan Pasal 60 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 alenia dua sebagai berikut: "Permeriksaan Bukper berbeda dengan Pemeriksaan mengingat Pemeriksaan Bukper memiliki tujuan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam KUHAP, yaitu untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan Penyidikan". Berbeda dengan pemeriksaan bukti permulaan yang diatur khusus, untuk proses penyidikan UU KUP menyatakan tunduk kepada KUHAP sebagaimana yang dinyatakan dalam Pasal 44 ayat (3) sebagai berikut: "Penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana".

Dasar pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan oleh Tim Pemeriksa Bukti Permulaan adalah Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan (SP2BP). Ruang lingkup pemeriksaan dalam SP2BP sebagaimana diatur pada Pasal 13 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, adalah dugaan suatu Peristiwa Pidana. Ruang lingkup pemeriksaan tersebut berbeda dengan ruang lingkup pada pemeriksaan pengujian kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yang merupakan pengawasan administratif perpajakan. Ruang lingkup pada Surat Perintah Pemeriksaan Pajak (SP2) untuk menguji kepatuhan sebagaimana diatur pada Pasal 3 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan meliputi beberapa, atau seluruh jenis pajak, baik untuk satu atau beberapa Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak dalam tahun-tahun lalu maupun tahun berjalan. Dari ruang lingkup pemeriksaan dapat terlihat bahwa pemeriksaan bukti permulaan bukanlah pengawasan administrasi untuk menguji jenis-jenis pajak dalam setiap periode pelaporannya yang menjadi kewajiban Wajib Pajak, melainkan berdasarkan adanya dugaan peristiwa pidana.

Berdasarkan Pasal 4 PMK Nomor 239/PMK.03/2014, Pemeriksaan Bukti Permulaan dapat dilakukan secara terbuka atau secara tertutup. Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka dilakukan dengan pemberitahuan secara tertulis kepada orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Sedangkan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara tertutup dilakukan tanpa pemberitahuan. Kegiatan tertutup dengan menggunakan teknik-teknik intelejen dikenal sebagai penyelidikan bukan pengawasan administrasi yang harus transparan. Adanya jenis Pemeriksaan Bukti Permulaan Tertutup tersebut menegaskan bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan bukanlah pemeriksaan dalam rangka

pengawasan administrasi perpajakan.

Pemeriksaan Bukti Permulaan Terbuka dimulai dengan Pemeriksa Bukti Permulaan menyampaikan surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan (SPemBP) kepada orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagaimana diatur dalam PMK Nomor 239/PMK.03/2014. Dalam SPemBP tidak menggunakan sebutan Wajib Pajak untuk subjek yang diperiksa. Hal ini berbeda dengan surat pemberitahuan pemeriksaan untuk meguji kepatuhan yang menggunakan sebutan "Wajib Pajak" untuk subjek yang diperiksa. Dengan tidak digunakan sebutan Wajib Pajak pada surat pemberitahuan pemeriksaan bukti permulaan dapat disimpulkan bahwa subjek terperiksa dalam pemeriksaan bukti permulaan tidak dalam kedudukan sebagai subjek hukum administrasi perpajakan.

Pada saat dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan terbuka, orang atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan diberikan hak sesuai Pasal 11 PMK Nomor 239/PMK.03/2014, meminta kepada pemeriksa Bukti Permulaan untuk:

- a. memperlihatkan kartu tanda pengenal pemeriksa Bukti Permulaan;
- b. memperlihatkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan atau Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Perubahan; dan
- c. mengembalikan Bahan Bukti yang telah dipinjam dan tidak diperlukan dalam proses Penyidikan.

Dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan, terperiksa belum diberikan hak untuk mendapat bantuan hukum sebagaimana dalam penyidikan. Hak mendapat bantuan hukum dari penasihat hukum baru diberikan pada tahap penyidikan, karena hak tersebut diberikan kepada tersangka sedangkan dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan belum ditetapkan siapa tersangkanya.

Berdasarkan Pasal 30 ayat (1) PMK Nomor 239/PMK.03/2014 Pemeriksaan Bukti Permulaan ditindaklanjuti dengan Penyidikan dalam hal ditemukan Bukti Permulaan yang cukup. Pemeriksaan Bukti Permulaan dihentikan apabila orang pribadi yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan meninggal dunia atau tidak ditemukan adanya Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Dari ketentuan ini, tidak ditemukan adanya penghentian pemeriksaan Bukti Permulaan yang disebabkan karena orang pribadi atau badan yang diperiksa dinyatakan pailit. Hal ini berarti walaupun orang pribadi atau badan yang diperiksa dinyatakan pailit, proses Pemeriksaan Bukti Permulaan tetap dilanjutkan.

Dalam praktik, pemahaman pemeriksaan bukti permulaan sebagai bagian dari proses penegakan hukum pidana masih belum sepenuhnya dipahami oleh penegak hukum. Pemeriksaan Bukti Permulaan sering dipahami sebagai tindakan pengawasan administratif sebagaimana pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan. Salah satu contoh dapat dilihat pada putusan Praperadilan Nomor 15/Pid.Pra/2018/PN.Mnd, Tersangka mengajukan permohonan dengan alasan penyidikan dilakukan tanpa pernah dilakukan penyelidikan. Dalam kasus ini Direktur Jenderal Pajak telah menerbitkan SP2BP dan melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan Penyidikan.

Permohonan tersangka dikabulkan oleh pengadilan. Hakim membenarkan alasan permohonan tersangka dengan pertimbangan penyidikan tanpa diawali penyelidikan adalah cacat formil dan batal demi hukum. Dalam kasus ini Hakim sepertinya tidak memahami bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan kekhususan hukum acara pidana di bidang perpajakan pengganti penyelidikan dalam KUHAP. Pemeriksaan bukti permulaan dipandang sebagai pengawasan administrasi sehingga Hakim mengharuskan adanya penyelidikan sebelum dilakukan penyidikan walaupun Direktur Jenderal Pajak telah melakukan pemeriksaan bukti permulaan.

Pada tahap penyidikan, semua tata cara sejak pemberitahuan dimulainya penyidikan sampai dengan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat POLRI mengikuti tata cara yang diatur dalam KUHAP. Pihak-pihak yang terlibat dalam penyidikan menurut KUHAP adalah Tersangka atau Terdakwa. Penyelidik,

Penyidik, Penuntut Umum/Jaksa, serta Penasihat Hukum. Dari penegak hukum yang terlibat, hanya penasihat hukum yang berada di luar institusi formal negara.

Dalam proses penyidikan, penyidik telah diberikan kewenangan upaya paksa yang dapat mencederai harkat dan martabat manusia. Oleh karena itu, untuk menjamin perlindungan terhadap hak asasi manusia, dalam KUHAP terdapat asas *Legal Assistance* yaitu tersangka dan terdakwa berhak mendapat bantuan hukum. Pasal 54 KUHAP berbunyi: "Guna kepentingan pembelaan, tersangka atau terdakwa berhak mendapat bantuan hukum dari seorang atau lebih penasihat hukum selama dalam waktu dan pada setiap tingkatan pemeriksaan, menurut tata cara yang ditentukan dalam undang-undang ini". Tersangka atau terdakwa memilih sendiri siapa penasihat hukum yang akan mendampinginya sebagaimana diatur pada 55 KUHAP. Hak memilih ini mencerminkan bahwa hubungan antara penasihat hukum dengan tersangka/terdakwa adalah hubungan kepercayaan (Manan, 2009).

Peran penasihat hukum dimulai sejak adanya penetapan tersangka, penasihat hukum berfungsi memberikan bantuan hukum dan mendampingi tersangka atau terdakwa dalam pemeriksaan sebagaimana yang diatur dalam Bab VII KUHAP. Penasihat hukum tidak berkedudukan mewakili tersangka atau terdakwa. KUHAP tidak mengatur adanya keterlibatan Kurator dalam penanganan perkara pidana yang dilakukan oleh debitur pailit. Dalam putusan praperadilan perkara pidana di bidang perpajakan oleh Pengadilan Negeri Denpasar nomor: 19/Pid.Pra/2018/PN.DPS, Hakim mengharuskan pemeriksa bukti permulaan sebagai syarat sahnya tindakan pemeriksaan bukti permulaan.

Setelah penyidikan, maka penyidik segera menyerahkan berkas perkara kepada penuntut umum. Penyidikan tidak selalu berakhir dengan penuntutan. Beberapa keadaan yang dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan diatur pada Pasal 44A UU KUP, yaitu: tidak terdapat cukup bukti, atau peristiwa tersebut bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, atau penyidikan dihentikan karena peristiwanya telah daluwarsa, atau tersangka meninggal dunia. Dalam ketentuan Pasal 44A tersebut tidak tidak terdapat penghentian yang disebabkan tersangka dinyatakan pailit.

Dari pembahasan di atas dapat diketahui bahwa pertanggungjawaban pidana di bidang perpajakan hanya dibebankan kepada manusia sebagai pelaku, tidak mengenal lagi pembagian Wajib Pajak badan dan Wajib Pajak orang pribadi. Pengkhususan tahap penanganan pidana yang sering disalahpahami adalah tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan dimana acap kali dipahami sebagai pengawasan administrasi. Dalam putusan praperadilan nomor 19/Pid.Pra/2018/PN.DPS. Hakim berpendapat bahwa dengan tidak melibatkan Kurator dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dilakukan oleh termohon maka termohon telah tidak mentaati dan menjalankan perintah undang-undang (pasal 32 ayat 1 huruf b UU KUP) dengan demikian pemeriksaan bukti permulaan yang dilaksanakan oleh termohon telah kurang prosedur dan tidak berdasar prosedur yang ditentukan dalam undang-undang tersebut. Pertimbangan tersebut memperlihatkan bahwa Hakim mencampuradukkan hukum administrasi perpajakan dengan hukum acara pidana di bidang perpajakan. Pemeriksaan Bukti permulaan sebagaimana penyelidikan dalam KUHAP bertujuan mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana di bidang perpajakan guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan Penyidikan, bukan untuk menyelesaikan kewajiban administrasi utang pajak yang dibebankan pada boedel pailit vang berada dalam pengurusan kurator.

Asas nullum iudicium sine lege dalam hukum acara pidana mengharuskan penegakan hukum pidana diselenggarakan menurut cara yang diatur dalam peraturan perundang-undangan. Hukum acara pidana harus tertulis (lex scripta) dan harus ditafsirkan menurut undang-undang itu sendiri, tidak diperkenankan menggunakan analogi (lex stricta). Dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak ada ketentuan yang mengharuskan Pemeriksa melibatkan atau berkordinasi dengan Kurator. Dalam hukum acara pidana, subjek hukum pidana tidak dapat diwakili. Perlindungan yang diberikan oleh KUHAP adalah pendampingan oleh penasihat hukum yang mana Kurator bukanlah penasihat hukum.

4.3. Kedudukan Kurator pada PT yang Dinyatakan Pailit

Secara umum tugas Kurator sebagaimana diatur Pasal 69 ayat (1) UU KPKPU adalah melakukan pengurusan dan/atau pemberesan harta pailit, oleh karena itu kurator harus bertindak untuk kepentingan yang terbaik bagi kreditor. Tugas dan kewenangan dalam UU KPKPU apabila dikaitkan dengan persoalan pertanggungjawaban hukum dapat dibagi menjadi 2 (dua) hal yaitu kewenangan kurator untuk melaksanakan tugas dan kewajibannya tanpa memerlukan persetujuan dari instansi atau pihak lain, dan kewenangan kurator yang hanya dapat dilaksanakan setelah memperoleh persetujuan dari Hakim Pengawas (Astiti, 2016). Sjahdeini (2016) menjelaskan bahwa kurator mempunyai dua kewajiban hukum dalam menjalankan tugas dan kewajibannya. Pertama, mengemban *statutory duties* yaitu kewajiban-kewajiban yang ditentukan oleh Undang-Undang. Kedua mengemban *fidusiary duties*, Kurator mengemban kepercayaan dari pengadilan yang diwakili oleh hakim pengawas.

Jerry Hoff (Ridwan, 2018) menjelaskan tentang tanggung jawab Kurator dibagi menjadi dua macam bentuk tanggung jawab. Pertama, tanggung jawab Kurator dalam kapasitas Kurator. Tanggung jawab dalam kapasitas sebagai Kurator dibebankan pada harta pailit, dan bukan pada Kurator secara pribadi yang harus membayar kerugian. Pihak yang menuntut mempunyai tagihan atas harta kepailitan, dan tagihanya adalah utang harta pailit. Misalnya Kurator lupa memasukkan salah satu kreditor dalam rencana distribusi atau menjual aset debitor yang tidak termasuk kedalam harta pailit. Kedua, tanggung jawab pribadi Kurator. Pasal 72 UU KPKPU mengatur bahwa kurator bertanggung jawab terhadap kesalahan atau kelalaianya dalam melaksanakan tugas pengurusan dan/atau pemberesan yang menyebabkan kerugian terhadap harta pailit. Tanggung jawab pribadi Kurator juga dibebankan apabila Kurator melaksanakan tugas dan wewenang yang memerlukan kuasa atau izin dari Hakim Pengawas namun melakukan tanpa kuasa atau izin dari Hakim Pengawas sebagaimana diatur pada Pasal 78 UU KPKPU. Kerugian tersebut tidak bisa dibebankan dalam harta pailit sebagai konsekuensi kurator dapat digugat dan dapat wajib menganti kerugian.

Mengenai tanggung jawab Kurator atas pelunasan pajak Wajib Pajak badan pailit terdapat ketentuan Pada Pasal 32 ayat (2) UU KUP sebagai berikut: "Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggungjawab 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". Bunyi pasal ini menimbulkan pertanyaan apakah Kurator bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pelunasan pajak yang terutang?.

Pada penjelasan Pasal 32 ayat (2) dijelaskan bahwa "wakil Wajib Pajak (dalam hal badan yang dinyatakan pailit oleh kurator) yang diatur dalam Undang-Undang ini bertanggung jawab secara pribadi atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang. Pengecualian dapat dipertimbangkan oleh Direktur Jenderal Pajak apabila wakil Wajib Pajak dapat membuktikan dan meyakinkan bahwa dalam kedudukannya, menurut kewajaran dan kepatutan, tidak mungkin dimintai pertanggungjawaban". Tidak terdapat penjelasan mengenai keadaan atau syarat suatu utang pajak PT dapat dibebankan secara pribadi kepada Direksi. UU KUP dan UU KPKPU merupakan UU yang berada dalam sistem hukum nasional Indonesia yang saling terkait. Oleh karena itu, menurut penulis keadaan yang dapat menyebabkan pembebanan tanggung jawab pribadi Kurator harus dikaitkan dengan keadaan sebagaimana yang dimaksud pada Pasal 72 UU KPKPU. Pertanggungjawaban pribadi kurator akan dibebankan apabila dalam melaksanakan tugas pengurusan dan/atau pemberesan melakukan kesalahan yang menyebabkan kerugian terhadap harta pailit., bukan atas kerugian Kreditor yang disebabkan piutangnya tidak dapat dilunasi seluruhnya.

Pertanggungjwaban Kurator diatas merupakan pertanggungjawaban perdata mengenai gugatan ganti rugi. Menurut Astiti (2016), pada dasarnya Undang-Undang

Kepailitan ditujukan untuk mengatur hal-hal terkait kepailitan dan penundaan kewajiban pembayaran utang, hal ini merupakan ranah hukum perdata dan tidak ditujukan untuk mengatur mengenai persoalan yang terkait dengan hukum pidana. Namun ancaman pidana dalam UU Kepailitan ternyata ada, yaitu pada Pasal 234 ayat (2) yang ditujukan kepada ketidak independenan pengurus yang bersama Debitor mengurus harta Debitor dalam proses permohonan penundaan kewajiban pembayaran utang. Menurut Astiti (2016) dan Ridwan (2018), ketentuan Pasal 234 ayat (2) berlaku juga untuk Kurator.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa kedudukan kurator adalah sebagai pihak independen yang bertindak di antara kepentingan debitor dan kreditor. Tanggung jawab kurator hanya sebatas harta pailit (budel pailit), kurator tidak bertanggungjawab secara pribadi dalam pengurusan dan/atau pemberesan harta pailit kecuali terdapat kesalahan atau kelalaianya dalam melaksanakan tugas pengurusan dan/atau pemberesan yang menyebabkan kerugian terhadap harta pailit. Atas kesalahan atau kelalaian tersebut dapat dilakukan gugatan perdata ganti rugi terhadap kurator. Kurator dapat dibebankan tanggung jawab pidana dalam hal pelanggaran independensi sebagai mana diatur dalam Pasal 234 ayat (2) UU PKPU. Dalam tugas, wewenang dan tanggung jawab kurator tidak ditemukan adanya peran kurator dalam menyelesaikan masalah pidana yang dilakukan oleh debitor atau pengurus debitor yang berbentuk badan yang dinyatakan pailit. Dalam putusan praperadilan nomor: 19/Pid.Pra/2018/PN.DPS. Hakim mendudukan Kurator sebagai wakil dari Perseroan Terbatas untuk menyelesaikan perkara pidana yang dilakukan oleh direksinya.

5. KESIMPULAN

Untuk menjawab pertanyaan bagaimana kedudukan Kurator dalam penanganan perkara pidana perpajakan atas Perseroan Terbatas yang dinyatakan pailit, dari pembahasan di atas dapat disimpulkan sebagai berikut:

- 1) Dari aspek PT yang dinyatakan pailit, disimpulkan bahwa keberadaan Kurator timbul karena kebutuhan adanya pihak independen yang tidak mempunyai benturan kepentingan dengan debitor maupun kreditor. Kurator berfungsi mengamankan dan membagi hasil hasil penjualan harta milik Debitur secara adil kepada semua kreditornya termasuk utang pajak, mencegah agar debitor tidak merugikan kepentingan para kreditor. dan memberikan perlindungan kepada debitor yang beritikad baik dari para kreditornya. Kurator tidak ditunjuk oleh debitor dalam hubungan kerja atau sebagai penerima kuasa melainkan diangkat dan diberhentikan oleh pengadilan.
- 2) Dari aspek penegakan hukum pidana di bidang perpajakan, diketahui hukum acara pidana di bidang perpajakan merupakan hukum acara khusus. Kekhususan hukum proses penangan pidana di bidang perpajakan adalah dilakukannya Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilkukan penyidikan. Pemeriksaan Bukti bertujuan mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana di bidang perpajakan guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan Penyidikan, bukan untuk menyelesaikan kewajiban administrasi utang pajak yang dibebankan pada boedel pailit yang berada dalam pengurusan Kurator. Dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak ada ketentuan yang mengharuskan Pemeriksa melibatkan atau berkordinasi dengan Kurator sebagimana dalam hukum administrasi perpajakan.
- 3) Dari aspek kedudukan Kurator pada PT yang dinyatakan pailit dapat diketahui bahwa Kurator menjalankan tugasnya berdasarkan prinsip *fiduciare duty*, yaitu mengemban kepercayaan dari pengadilan bukan mengemban kepercayaan dari debitor. Oleh karena itu, Kurator mempertanggunggungjawabkan tugas dan wewenangnya kepada Pengadilan yang diwakili oleh Hakim Pengawas, bukan kepada debitor pailit. Pada dasarnya Undang-Undang Kepailitan ditujukan untuk mengatur hal-hal terkait kepailitan dan penundaan kewajiban pembayaran utang yang merupakan ranah hukum perdata. Oleh sebab itu, dalam tugas, wewenang dan tanggung jawab Kurator tidak

ditemukan adanya peran Kurator dalam menyelesaikan masalah pidana yang dilakukan oleh debitor atau pengurus debitor yang dinyatakan pailit. Kurator tidak berkedudukan sebagai penasihat hukum sebagaimana diatur dalam KUHAP.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa Kurator tidak dalam kedudukan untuk mewakili PT yang telah dinyatakan pailit dalam penangan perkara pidana perpajakan.

Untuk menjawab pertanyaan siapa seharusnya yang mewakili proses penanganan pidana atas PT yang dinyatakan pailit dapat dilihat dari aspek penegakan hukum pidana di bidang perpajakan. Pertanggungjawan pidana dibidang perpajakan dibebankan kepada manusia sebagai pelaku, tidak ada lagi pembagian Wajib Pajak badan dan Wajib Pajak orang pribadi sebagaimana pengawasan administrasi perpajakan. Hukum acara pidana harus diselenggarakan menurut cara yang diatur dalam peraturan perundang-undangan. Hukum acara pidana harus tertulis (*lex scripta*) dan harus ditafsirkan menurut undang-undang itu sendiri (*lex stricta*). Dalam hukum acara pidana di bidang perpajakan tidak terdapat ketentuan tentang subjek hukum pidana dapat diwakili. Perlindungan yang diberikan oleh KUHAP adalah pendampingan oleh penasihat hukum yang dimulai pada tahp penyidikan. Dengan demikian, pertanggungjawaban pidana di bidang perpajakan adalah tanggung jawab seseorang (individual) yang tidak dapat diwakilkan.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Dari hasil penelitian ini, penulis menyarankan kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk mengusukan Peraturan Mahkamah Agung mengenai tata cara penanganan tindak pidana di bidang perpajakan ketika Wajib Pajak dinyatakan pailit.

Penelitian dalam tulisan ini hanya menggunakan data-data sekunder dan tidak menggunakan data primer sehingga dari penelitian ini belum diketahui apa penyebab kekhususan hukum pidana formil di bidang perpajakan belum sepenuhnya dipahami oleh aparatur penegak.

DAFTAR PUSTAKA

Buku, Jurnal dan Makalah:

- Arief, Barda Nawawi, 2002, Kebijakan Hukum Pidana, Bandung, PT. Citra Aditya Bakti.
- Asshiddiqie, J. (n.d.). Penegakan Hukum. *Retrieved from http://www.jimly.com/makalah/namafile/56/Penegakan_Hukum.pdf*
- Astiti, Sriti Hesti, 2016,. Pertanggungjawaban Pidana Kurator Berdasarkan Prinsip Independensi Menurut Hukum Kepailitan. *Yuridika, 31,* 440-473. doi: 10.20473/ydk.v31i3.4794
- Gunadi, 2016, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP), Edisi Revisi 2016*, Jakarta, Bee Media Indonesia.
- Hutahuruk, Rufinus Hotmaulana, 2013, Penanggulangan Kejahatan Korporasi Melalui Pendekatan Restortif: Suatu Terobosan Hukum, Jakarta: Sinar Grafika.
- Kanter, E.Y dan S.R. Sianturi, 1999, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia dan Penerapannya,* Jakarta: Storia Grafika.
- Manan, Bagir, 2009, *Menegakan Hukum Suatu Pencarian*. Jakarta: Asosiasi Advokat Indonesia.
- Muladi dan Diah Sulistyani, 2013, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi (Corporate Criminal Responsibility)*, Bandung: Alumni.
- Reksodiputro, Mardjono, 1993 Tindak Pidana Korporasi dan Pertanggungjawabannya, Perubahan Wajah Pelaku Kejahatan di Indonesia, *Makalah disampaikan pada Pidato Dies Natalis PTIK ke 47*.
- Ridho, R. A., 1977, Badan Hukum dan kedudukan Badan Hukum, Perkumpulan, Koperasi, Yayasan, Wakaf. Bandung: Alumni.
- Ridwan, 2018, Kedudukan Kurator Dalam Melakukan Eksekusi Budel Pailit yang Berimplikasi pada Pelaporan Secara Pidana, *Jurnal Ius Constituendum*, Volume 3 Nomor 2.
- Sembiring, Sentosa, 2017, Eksistensi Kurator dalam Pranata Hukum Kepailitan. *Adhaper, 3,* 94.
- Sitompul, Chudry, 2018, Praktik Penerapan Asas Ultimum Remedium dan Kaidah Daluwarsa di Dalam Ketentuan Perpajakan di Indonesia, Makalah disampaikan pada Seminar Ultimum Remedium Dalam Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan, Yogyakarta.
- Sjahdeini, S. R. (2016). Sejarah, Asas, dan Teori Hukum Kepailitan. Jakarta: Kencana.
- Sofyan, Andi dan Abdul Asis, 2015, *Hukum Acara Pidana Suatu Pengantar*, Cetakan ke 3, Jakarta, Kencana

Peraturan Perundang-undangan:

- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana. Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 Tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang
- Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas
- Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Undang-undang Nomor 19 tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa
- Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

SIMPOSIUM NASIONAL KEUANGAN NEGARA 2020 | HALAMAN 808 dari 1115

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 Stdd Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan.

Putusan Pengadilan

Putusan Nomor 19/Pid.Pra/2018/PN.DPS Putusan Nomor 15/Pid.Pra/2018/PN.Mnd Putusan Nomor 55/Pid.Pra.Per/2018/PN.Sby Putusan Nomor 03/PRA/PID/2014/PN.JBI Putusan Nomor 1055/Pid.B/2016/PN Putusan Nomor 1263 K/PID.SUS/2016 Putusan Nomor 2239 K/PID.SUS/2012