



JURNAL ILMU HUKUM, HUMANIORA DAN POLITIK (JIHP)

<https://dinastirev.org/JIHP>

dinasti.info@gmail.com

+62 811 7404 455

E-ISSN: 2747-1993 | P-ISSN: 2747-2000

DOI: <https://doi.org/10.38035/jihhp.v4i4>

Received: 26 Mei 2024, Revised: 8 Juni 2024, Publish: 10 Juni 2024

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Telaah Terhadap Penagihan Pajak Badan Kepada Penanggung Pajak Perseroan Terbatas Berdasarkan Juridical Realistic Theory dan Organ Theory

Rifai Riwandana Anjas¹, Dyah Hapsari Prananingrum²

¹ Fakultas Hukum, Universitas Kristen Satya Wacana, Salatiga, Indonesia, rifai.ra189@gmail.com

² Fakultas Hukum, Universitas Kristen Satya Wacana, Salatiga, Indonesia, dyah.prananingrum@gmail.com

Corresponding Author: rifai.ra189@gmail.com

Abstract: *Collection of corporate tax to the management as the tax bearer of Limited Liability Companies based on Minister of Finance Regulation No.61 of 2023 regarding procedures for implementation tax collection of amounts of tax must be paid as implementing regulations of the Consolidation of General Provisions and Tax Procedures Law and Tax Collection by Distress Warrant Law coupled with the Limited Liability Company Law. The view of the management of a Limited Liability Company as the tax bearer of the Limited Liability Company is also responsible for tax debts and tax collection costs and views regarding who is intended to be the management of the Limited Liability Company is the starting point for the problem. This research aims to determine the compatible or incompatibility of corporate tax collection to tax bearers of Limited Liability Company with the juridical realistic theory and organ theory. This research uses a normative juridical method with a statute approach and conceptual approach. The results of this research show that corporate tax collection to tax bearers of Limited Liability Company is incompatible with the juridical realistic theory and organ theory.*

Keyword: *Juridical Realistic Theory, Organ Theory, Tax Collection, Tax Bearer, Limited Liability Company.*

Abstrak: Penagihan pajak badan kepada pengurus sebagai penanggung pajak Perseroan Terbatas berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak Atas Jumlah Pajak Yang Masih Harus Dibayar sebagai peraturan pelaksana Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa disandingkan dengan Undang-Undang Perseroan Terbatas. Pandangan pengurus Perseroan Terbatas sebagai penanggung pajak Perseroan Terbatas turut bertanggung jawab atas hutang pajak dan biaya penagihan pajak dan pandangan mengenai siapa saja yang dimaksudkan sebagai pengurus Perseroan Terbatas menjadi titik tolak permasalahan. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui kesesuaian atau ketidaksesuaian penagihan pajak badan kepada penanggung pajak Perseroan Terbatas dengan teori kenyataan yuridis dan teori organ. Penelitian ini menggunakan metode yuridis

normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual. Hasil penelitian ini menunjukkan penagihan pajak badan kepada penanggung pajak pajak Perseroan Terbatas tidak sesuai dengan teori kenyataan yuridis dan teori organ.

Kata Kunci: Teori Kenyataan Yuridis, Teori Organ, Penagihan Pajak, Penanggung Pajak, Perseroan Terbatas.

PENDAHULUAN

Penagihan menurut Rochmat Soemitro adalah perbuatan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak karena Wajib Pajak tidak mematuhi ketentuan Undang-Undang Perpajakan khususnya mengenai pembayaran pajak.¹ Menurut Moeljo Hadi penagihan adalah serangkaian tindakan dari aparatur Direktorat Jenderal Pajak berhubung Wajib Pajak tidak melunasi baik sebagian atau seluruh kewajiban perpajakan yang terutang menurut Undang-Undang Perpajakan yang berlaku.² Berdasarkan Pasal 1 angka 9 Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU PPSP) adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, dan menjual barang yang telah disita.

Penagihan pajak badan kepada penanggung pajak Perseroan Terbatas berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak Atas Jumlah Pajak Yang Masih Harus Dibayar (PMK 61/2023) sebagai peraturan pelaksana Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) dan Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU PPSP) memberikan kewenangan untuk menagih atas jumlah pajak penghasilan yang masih harus dibayar dan biaya penagihan pajak kepada pengurus Perseroan sebagai Penanggung Pajak Perseroan Terbatas.

Pandangan pengurus perseroan terbatas sebagai penanggung pajak yang turut bertanggung jawab atas hutang pajak badan sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (1) huruf a dan ayat (4) UU KUP juncto Pasal 10 ayat (4) UU PPSP juncto Pasal 9 ayat (1) huruf b PMK 61/2023 diduga tidak sesuai teori kenyataan yuridis. Teori kenyataan yuridis menurut Meijers, badan hukum itu merupakan suatu realitas, konkret, riil, walaupun tidak dapat diraba, bukan khayal, tetapi suatu kenyataan yuridis. Jadi menurut teori kenyataan yuridis, badan hukum adalah wujud yang riil, sama riilnya dengan manusia dan lain-lain perikatan.³ Badan hukum Perseroan Terbatas merupakan subjek hukum yang terpisah dan mandiri dari para pendiri, para pemegang saham, direksi dan dewan komisaris sebagaimana doktrin *separate legal entity* atau *separate legal personality* sebagai konsekuensi menganut ajaran pertanggung jawabannya terbatas dikenal dengan doktrin *limited liability*. Teori kenyataan yuridis termuat dalam Pasal 1 angka 1 juncto Pasal 7 ayat (4) Undang-Undang Perseroan Terbatas (UU PT).

Pandang mengenai siapa yang menjadi pengurus perseroan terbatas diatur dalam Pasal 32 ayat (1) huruf a dan ayat (4) KUP juncto Pasal 10 ayat (4) UU PPSP juncto Pasal 9 ayat (1) huruf b dan ayat (2) huruf a PMK 61/2023 diduga tidak sesuai dengan teori organ. Menurut von Gierke, badan hukum itu seperti manusia, menjadi jelmaan yang benar benar dalam pergaulan hukum. Badan hukum menjadi suatu badan yang membentuk kehendaknya dengan perantaraan alat-alat atau organ-organ badan tersebut. Dengan kata lain, hal-hal yang

¹ Soemitro, Rochmat, Pengantar Singkat Hukum Pajak, Eresco, Bandung, 1991 hal 17

² H. Moeljo Hadi, Dasar-dasar Penagihan Pajak, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2001, hal 2

³ Chidir Ali, Badan Hukum, Alumni, Bandung, 2005, hal 35

diputuskan oleh para organ tersebut, adalah “kehendak” dari badan hukum.⁴ Organ Perseroan Terbatas yang berwenang dan bertanggung jawab atas tugas pengurusan dan perwakilan adalah Direksi. Direksi dan/atau Dewan Komisaris tidak dapat dimintai pertanggung jawaban secara pribadi atas keputusan yang dipandang tepat sebagaimana doktrin *business judgment rule*. Teori organ termuat dalam Pasal 1 angka 2, 4,5 dan 6 juncto Pasal 92 ayat (1) dan (2) dan Pasal 108 ayat (1) dan (2) juncto Pasal 114 ayat (2) Undang-Undang Perseroan Terbatas (UU PT).

Meskipun pengurus sebagai penanggung pajak perseroan terbatas diberikan kesempatan untuk membuktikan dan meyakinkan Direktorat Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas utang pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (2) UU KUP juncto Pasal 26 ayat (1) huruf c dan ayat (2) huruf c PMK 61/2023 diduga tetap tidak sesuai teori kenyataan yuridis dan teori organ.

Penelitian ini memperhadapkan Undang-Undang Perseroan Terbatas (UU PT) dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61 Tahun 2023 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak Atas Jumlah Pajak Yang Masih Harus Dibayar (PMK 61/2023) untuk mengetahui kesesuaian atau ketidak kesesuaian pengaturan penagihan pajak dengan teori kenyataan yuridis dan teori organ.

METODE

Jenis penelitian ini adalah penelitian yuridis normatif dengan melakukan penelitian kepustakaan.⁵ Yuridis normatif yaitu menelaah teori, konsep, dan peraturan dalam undang-undang. Penelitian yuridis normatif pada intinya membahas doktrin-doktrin atau asas-asas dalam ilmu hukum.⁶

Jenis pendekatan dalam penelitian ini adalah pendekatan perundang-undangan (*statue approach*) dan pendekatan konseptual (*conseptual approach*). Pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), yaitu pendekatan yang menggunakan peraturan legislasi dan regulasi.⁷ Pendekatan ini dilakukan dengan menelaah peraturan perundang-undangan berkaitan dengan permasalahan yang diteliti. Penelitian ini menelaah UU PT dihadapkan dengan UU KUP, UU PPSK dan PMK 61/2023. Pendekatan ini dimulai dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang di dalam ilmu hukum. Pendekatan ini menjadi penting sebab pemahaman terhadap pandangan atau doktrin yang berkembang dalam ilmu hukum dapat menjadi landasan untuk membangun argumentasi hukum ketika menyelesaikan masalah hukum yang diteliti.⁸ Pandangan atau doktrin dapat memperjelas suatu gagasan dengan pengertian, konsep, maupun asas hukum yang sesuai dengan permasalahan. Penelitian ini menggunakan teori badan hukum berdasarkan teori kenyataan yuridis dan teori organ terhadap penagihan pajak badan kepada penanggung pajak Perseroan Terbatas.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penagihan Pajak Badan Kepada Penanggung Pajak Perseroan Terbatas Berdasarkan Teori Kenyataan Yuridis

Hasil temuan penelaahan teori kenyataan yuridis yang terkandung dalam Pasal 1 angka 1 juncto Pasal 7 ayat (4) UU PT disandingkan dengan Pasal 1 angka 2 dan angka 28 juncto

⁴ Chidir Ali, Badan Hukum, Alumni, Bandung, 2005, hal 32-33

⁵ Soerjono Soekanto dan Sri Mamuji, Penelitian Hukum Normatif, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007 hal 13.

⁶ H. Zainuddin Ali, Metode Penelitian Hukum, Sinar Grafika, Jakarta, 2011, hal 25

⁷ Peter Mahmud Marzuki, Penelitian Hukum Edisi Revisi, Jakarta: Kencana, 2013, hal 133

⁸ Dyah Ochterina Susanti dan Aan Efendi, , Penelitian Hukum (Legal Research), Sinar Grafika Jakarta, 2014, hal115

Pasal 32 ayat (1) huruf a dan ayat (4) UU KUP, Pasal 1 angka 2 dan angka 3 juncto Pasal 10 ayat (4) UU PPSK dan Pasal 1 angka 4 dan angka 5 juncto Pasal 7 huruf b juncto Pasal 9 ayat (1) huruf a dan b dan ayat (2) huruf a PMK 61/2023 yaitu mengenai pengaturan yang menjadi subjek hukum dalam UU PT adalah Perseroan Terbatas sebagai badan hukum. Sedangkan dalam UU KUP, UUPSP dan PMK 61/2023 adalah Perseroan Terbatas sebagai Wajib Pajak Badan; Penanggung Wajib Pajak Badan Perseroan Terbatas adalah Badan Perseroan Terbatas yang bersangkutan dan wakil/pengurus Wajib Pajak Badan Perseroan Terbatas.

Berdasarkan temuan data tersebut diatas dapat dianalisis berdasarkan teori kenyataan yuridis terhadap penagihan pajak dapat dari aspek hukum perusahaan sebagai berikut:

1. UU PT secara tegas menyatakan bahwa Perseroan Terbatas adalah Badan Hukum dengan terbitnya keputusan Menteri mengenai pengesahan badan hukum yang merupakan pengejawantahan teori kenyataan yuridis subjek hukum *rechtspersoon* Badan Hukum Perseroan Terbatas sebagai subjek hukum yang terpisah dari subjek hukum lain yaitu pendiri, pemegang saham, direksi dan dewan komisaris sebagaimana doktrin *sparate legal entity* atau *sparate legal personality*.
2. UU KUP, UU PPSK dan PMK 63/2023 menggunakan istilah badan tanpa membedakan badan hukum dan bukan badan hukum sehingga keduanya diperlakukan sama dalam penagihan pajak tanpa melihat Perseroan Terbatas sebagai kenyataan yuridis subjek hukum *rechtspersoon*.
3. UU KUP, UU PPSK dan PMK 63/2023 menggunakan istilah penanggung pajak sebagai pihak yang turut bertanggung jawab atas pembayaran pajak. Pihak yang menjadi penanggung pajak adalah Wajib Pajak dan Wakil Wajib Pajak. Penanggung Pajak Badan Perseroan Terbatas adalah Perseroan Terbatas yang bersangkutan selaku Wajib Pajak dan Pengurus Perseroan Terbatas selaku Wakil Wajib Pajak. Perseroan Terbatas tidak dipandang sebagai kenyataan yuridis subjek hukum *rechtspersoon* karena penagihan pajak badan dapat dilakukan kepada pengurus Perseroan Terbatas sebagai pertanggung jawaban pribadi dan renteng antar pengurus tidak menerapkan tanggung jawab terbatas. UU KUP, UU PPSK dan PMK 63/2023 tidak menganut teori kenyataan yuridis, doktrin *sparate legal entity* atau doktrin *sparate legal personality* dan *limited liability*.
4. Perikatan pajak badan Perseroan Terbatas merupakan perikatan yang lahir dari undang-undang antara Negara dan Perseroan Terbatas. Penggunaan istilah penanggung pajak sebagai pihak yang secara otomatis bertanggung jawab atas hutang pajak badan sehingga dapat diartikan suatu perikatan penjaminan yang lahir dari undang-undang dimana Pengurus Perseroan Terbatas sebagai penjamin dari Perseroan Terbatas atas pembayaran hutang pajak dengan harta kekayaan pribadi.

Berdasarkan teori kenyataan yuridis, suatu badan hukum ada sebagai entitas nyata yang objektif dan hukum juga mengakui serta memberi akibat atas keberadaannya.⁹ Badan hukum Perseroan Terbatas sebagai subjek hukum yang mandiri dan terpisah dari subjek hukum pendiri, Pemegang Saham, Direksi dan Dewan Komisaris. Elemen utama dari personalitas hukum ini adalah apa yang disebut dalam hukum perdata sebagai “pemisahan harta kekayaan” (*sparate patrimony*).¹⁰ Menurut Sudino Mertokusumo subjek hukum adalah segala sesuatu yang dapat memperoleh hak dan kewajiban dari hukum.¹¹ Perseroan Terbatas bertanggung jawab atas hutang pajak dan biaya penagihan sebatas harta benda yang dimiliki oleh perseroan terbatas tersebut, sedangkan harta benda pribadi milik pendiri atau pemegang saham atau direksi atau komisaris tidak dapat disita atau digugat untuk dibebankan tanggung jawab perseroan tersebut. Pertanggung jawaban Pemegang Saham sebatas jumlah saham

⁹ Tami Rusli, Sistem Badan Hukum Indonesia, Anugrah Utama Raharja, Bandar Lampung, 2017, hal 23

¹⁰ Ridwan Khairandy, Perseroan Terbatas Doktrin, Peraturan Perundang-Undangan dan Yurisprudensi, Edisi Revisi, Total Media, Yogyakarta, 2020 hal 13

¹¹ Sudikno Mertokusumo, Mengenal Hukum: Suatu Pengantar, Liberty, Yogyakarta 1988, hal 53

yang dimilikinya sebagaimana diatur dalam pasal 3 ayat (1) UU PT. Pertanggung jawaban Direksi dan/atau Dewan Komisaris sebatas tugas (*fiduciary duty*) sebagaimana diatur dalam Pasal 92 ayat (1) dan Pasal 108 ayat (1).

Pada dasarnya Perseroan Terbatas mempunyai ciri-ciri sekurang-kurangnya sebagai berikut¹²:

1. Memiliki status hukum tersendiri, yaitu sebagai suatu badan hukum, yaitu subyek hukum artificial, yang sengaja diciptakan oleh hukum untuk membentuk kegiatan perekonomian, yang dipersamakan dengan individu manusia, orang perorangan.
2. Memiliki harta kekayaan tersendiri yang dicatatkan atas namanya sendiri, dan pertanggungjawaban sendiri atas setiap tindakan, perbuatan, termasuk perjanjian yang dibuat. Ini berarti perseroan dapat mengikat dirinya dalam satu atau lebih perikatan, yang berarti menjadikan perseroan sebagai subyek hukum mandiri (*persona standi in judicio*) yang memiliki kapasitas dan kewenangan untuk dapat menggugat dan digugat di hadapan pengadilan.
3. Tidak lagi membebankan tanggung jawabnya kepada pendiri, atau pemegang sahamnya, melainkan hanya untuk dan atasnama dirinya sendiri, untuk kerugian dan kepentingan dirinya sendiri.
4. Kepemilikannya tidak digantungkan pada orang perorangan tertentu, yang merupakan pendiri atau pemegang sahamnya. Setiap saat saham perseroan dapat dialihkan kepada siapapun juga menurut ketentuan yang diatur dalam Anggaran Dasar dan undang-undang yang berlaku pada suatu waktu tertentu.
5. Keberadaannya tidak dibatasi jangka waktunya dan tidak lagi dihubungkan dengan eksistensi dari pemegang sahamnya.
6. Pertanggungjawaban yang mutlak terbatas, selama dan sepanjang para pengurus (direksi), dewan komisaris dan atau pemegang saham tidak melakukan pelanggaran terhadap hal-hal yang tidak boleh dilakukan.

Berdasarkan ciri-ciri Perseroan Terbatas dikaitkan dengan teori kenyataan yuridis terhadap penagihan pajak dapat dipahami dari aspek hukum perusahaan sebagai berikut:

1. Perseroan Terbatas secara nyata memiliki status badan hukum sebagai subjek hukum setelah memenuhi persyaratan UU PT. Perseroan Terbatas sebagai subjek hukum yang mandiri dan terpisah dari subjek hukum lain. Perikatan pajaknya dengan Perseroan Terbatas sehingga penagihannya juga kepada Perseroan terbatas bukan kepada subjek hukum lain. Pengaturan penagihan pajak yang mengatur dapat menagih kepada pengurus sebagai penanggung pajak tidak sesuai dengan teori kenyataan yuridis.
2. Perseroan Terbatas memiliki harta kekayaan terpisah dari subjek hukum lain. Sebagaimana perikatan pajak merupakan perikatan dengan Perseroan Terbatas maka penagihan pajak atas hutang pajak dibayar dari harta kekayaan Perseroan Terbatas. Pengaturan penagihan pajak yang mengatur dapat menagih kepada pengurus sebagai penanggung pajak dan mengambil pelunasan dari harta pribadi pengurus tidak sesuai dengan teori kenyataan yuridis
3. Pertanggung Jawaban Pemegang Saham terbatas sejumlah saham yang dimiliki dan tidak bertanggung jawab secara pribadi sehingga atas jumlah pajak yang masih harus dibayar dan tidak dapat ditagikan kepada Pemegang Saham kecuali melakukan pelanggaran terhadap hal-hal yang tidak boleh dilakukan. Penagihan pajak badan kepada Pemegang Saham sebagai penanggung pajak tidak sesuai dengan teori kenyataan yuridis meskipun terdapat doktrin *piercing the corporate veil* sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (2) huruf b, c dan d UU PT.

¹² Gunawan Widjaja, Seri Pemahaman Perseroan Terbatas, Risiko Hukum sebagai Direksi, Komisaris & Pemilik PT, Praninta Offset, Jakarta, Agustus 2008, hal 11

4. Pertanggung Direksi dan Dewan Komisaris sebagai organ perseroan Terbatas tidak bertanggung jawab secara pribadi sehingga atas jumlah pajak yang masih harus dibayar tidak dapat ditagihkan kepada Direksi dan Dewan Komisaris kecuali melakukan pelanggaran terhadap hal-hal yang tidak boleh dilakukan. Penagihan pajak badan kepada Direksi dan Dewan Komisaris sebagai penanggung pajak tidak sesuai dengan teori kenyataan yuridis dalam menjalankan tugas sebagaimana doktrin *fiduciary duty* dan mengambil kebijakan sebagaimana doktrin *business judgment rule* merupakan kehendak Perseroan Terbatas bukan kehendak organ Perseroan Terbatas, meskipun terdapat doktrin *piercing the corporate veil* sebagaimana diatur dalam Pasal 97 ayat (3) dan (5) dan Pasal 114 ayat (3), (4) dan (5) UU PT.

Hasil temuan selanjutnya yaitu Pasal 4 ayat (4) PMK 63/2023 menyebutkan tindakan penagihan pajak aktif karena Wajib Pajak tidak dilunasi utang pajak yang masih harus dibayar setelah lewat jatuh tempo pelunasan. Dianalisis berdasarkan teori kenyataan yuridis pengaturan tersebut, tidak membedakan antara Wajib Pajak tidak mau membayar atau Wajib Pajak tidak mampu membayar hutang pajak. Dalam kondisi Perseroan Terbatas mampu membayar tapi tidak mau membayar dan kondisi Perseroan Terbatas tidak mampu membayar utang pajak tetap dapat ditagihkan kepada Pengurus Perseroan Terbatas. Dengan demikian memperlakukan tanggung renteng antara Perseroan Terbatas dengan pengurus Perseroan Terbatas sehingga tidak sesuai dengan teori kenyataan yuridis, tanggung renteng mengakibatkan tidak memisahkan Perseroan Terbatas sebagai badan hukum yang terpisah dari pengurus perseroan terbatas dan tidak memisahkan harta kekayaan Perseroan Terbatas dengan harta pribadi pengurus Perseroan Terbatas

Penagihan Pajak Badan Kepada Penanggung Pajak Perseroan Terbatas Berdasarkan Teori Organ

Hasil temuan pertama penelaahan teori organ yang terkandung dalam Pasal 1 angka 2, 4, 5 dan 6 juncto disandingkan dengan Pasal 32 ayat (1) huruf a dan ayat (4) beserta penjelasannya UU KUP, Pasal 10 ayat (4) huruf a beserta penjelasannya UU PPSK dan Pasal 9 ayat (1) huruf b dan ayat (2) huruf a PMK 61/2023 yaitu mengenai pengaturan yang menjadi pengurus dalam UU PT adalah Direksi, sedangkan dalam UU KUP, UU PPSP dan PMK 61/2023 adalah Direksi, Dewan Komisaris, Orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan atau mengambil keputusan dalam menjalankan Perseroan Terbatas, Pemegang Saham.

Hasil temuan kedua penelaahan teori organ yang terkandung dalam Pasal 1 angka 2 dan 4 juncto Pasal 3 ayat (1) dan (2) juncto Pasal 7 ayat (6) juncto Pasal 14 ayat (2) dan (4) UU PT disandingkan dengan Pasal 32 ayat (2) UU KUP, Pasal 14 dan penjelasannya UU PPSP, Pasal 9 ayat (2) huruf a angka 4 juncto Pasal 26 ayat (1) huruf c dan ayat (2) huruf c PMK 61/2023 mengenai pengaturan tanggung jawab Pemegang Saham dalam UU PT adalah terbatas atas jumlah kepemilikan saham kecuali terbukti melakukan kesalahan atau kelalaian, sedangkan dalam UU KUP, UU PPSP dan PMK 61/2023 adalah secara pribadi dan tanggung renten secara proporsional berdasarkan kepemilikan saham, kecuali dapat membuktikan tidak dapat dibebani tanggung jawab.

Hasil temuan ketiga penelaahan teori organ yang terkandung dalam Pasal 1 angka 2 dan 5 juncto Pasal 92 ayat (1) juncto Pasal 97 ayat (1), (2), (3) dan (5) UU PT disandingkan dengan Pasal 32 ayat (2) UU KUP, Pasal 14 dan penjelasannya UU PPSP, Pasal 9 ayat (2) huruf a angka 4 juncto Pasal 26 ayat (1) huruf c dan ayat (2) huruf c PMK 61/2023 mengenai pengaturan tanggung jawab Direksi dalam UU PT bertanggung jawab atas tugas pengurusan dan perwakilan, tidak bertanggung jawab secara pribadi atas keputusan yang dipandang tepat, kecuali terbukti melakukan kesalahan atau kelalaian, sedangkan dalam UU KUP, UU PPSP dan PMK 61/2023 adalah secara pribadi dan tanggung renteng antar anggota Direksi, kecuali dapat membuktikan tidak dapat dibebani tanggung jawab.

Hasil temuan keempat penelaahan teori organ yang terkandung dalam Pasal 1 angka 2 dan 6 juncto Pasal 108 ayat (1) dan (4) juncto Pasal 114 ayat (1), (2), (3) dan (5) UU PT disandingkan dengan Pasal 32 ayat (2) UU KUP, Pasal 14 dan penjelasannya UU PPSP, Pasal 9 ayat (2) huruf a angka 4 juncto Pasal 26 ayat (1) huruf c dan ayat (2) huruf c PMK 61/2023 mengenai pengaturan tanggung jawab Dewan Komisaris dalam UU PT bertanggung jawab atas tugas pengawasan dan pemberian nasihat kepada Direksi, tidak bertanggung jawab secara pribadi atas keputusan yang dipandang tepat, kecuali terbukti melakukan kesalahan atau kelalaian, sedangkan dalam UU KUP, UU PPSP dan PMK 61/2023 adalah secara pribadi dan tanggung renteng antar anggota Dewan Komisaris, kecuali dapat membuktikan tidak dapat dibebani tanggung jawab.

Berdasarkan temuan data tersebut diatas dapat dianalisis berdasarkan teori organ terhadap penagihan pajak dari aspek hukum perusahaan sebagai berikut:

1. Perseroan Terbatas adalah Badan Hukum dipersamakan dengan manusia sebagai subjek hukum, Perseroan Terbatas membentuk kehendaknya dengan perantara organ-organ Perseroan Terbatas yaitu Rapat Umum Pemegang Saham, Direksi dan Dewan Komisaris yang merupakan pengejawantahan teori organ. Berdasarkan Teori Organ mengenai hal-hal yang diputuskan oleh organ Perseroan Terbatas merupakan kehendak dari badan hukum. Penagihan Pajak badan atas pajak yang masih harus dibayar dan biaya penagihan kepada organ perseroan terbatas tidak sesuai dengan teori organ karena utang pajak bukan merupakan kehendak dari organ Perseroan Terbatas.
2. Perluasan yang dimaksud pengurus Perseroan Terbatas dari hanya Direksi menjadi Direksi, Komisaris, orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijakan dan/atau mengambil keputusan untuk menjalankan kegiatan usaha, Pemegang Saham tidak sesuai dengan teori organ dimana setiap organ Perseroan Terbatas mempunyai tugas, fungsi dan wewenang yang berbeda-beda, dan hanya direksilah yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengurusan Perseroan Terbatas.

Kebijakan Perseroan Terbatas secara umum dapat dikelompokkan kedalam tiga kategori besar yaitu mengenai kebijakan hukum, kebijakan bisnis dan kebijakan keuangan yang semuanya saling terkait satu dengan lainnya. Keputusan Direksi dan Dewan Komisaris dalam perencanaan pajak yang dituangkan dalam rencana kerja tahunan dan pelaksanaan perencanaan pajak yang dituangkan dalam laporan tahunan yang kemudian disahkan melalui Rapat Umum Pemegang Saham sebagai penjelmaan dari Para Pemegang Saham merupakan keputusan yang dikehendaki Perseroan Terbatas. Pada prinsipnya Organ Perseroan Terbatas tidak bertanggung jawab secara pribadi dan/atau renteng atas keputusan yang diambil yang merupakan kehendak Perseroan Terbatas sebagaimana teori organ.

Menurut Munir Fuady putusan direksi mengenai aktivitas perseroan tidak boleh diganggu gugat oleh siapapun meskipun putusan tersebut kemudian ternyata salah atau merugikan perseroan, sepanjang putusan tersebut memenuhi syarat sebagai berikut *Business Judgement rule*¹³: yang sesuai dengan hukum yang berlaku, dilakukan dengan iktikad baik, dilakukan dengan tujuan yang benar (*proper purpose*), putusan tersebut mempunyai dasar-dasar yang rasional (*rational basis*), dilakukan dengan kehati-hatian (*due care*) seperti dilakukan oleh orang yang cukup hati-hati pada posisi yang serupa, dilakukan dengan cara yang secara layak dipercayainya (*reasonable belief*) sebagai yang terbaik (*best interest*) bagi perseroan.

Robert Charles Clark memandang *Business Judgement Rule* sebagai aturan sederhana atas pertimbangan bisnis direksi yang tidak akan dibantah oleh pengadilan dan pemegang

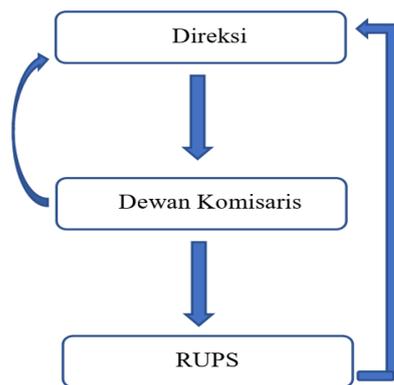
¹³ Munir Fuady, Doktrin-doktrin Modern dalam Corporate Law dan Eksistensinya Dalam Hukum Indonesia, Cetakan Ketiga, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 2014 hal 186

saham. Direksi tidak dapat dimintakan pertanggung jawaban atas konsekuensinya yang timbul dari putusan bisnisnya.¹⁴

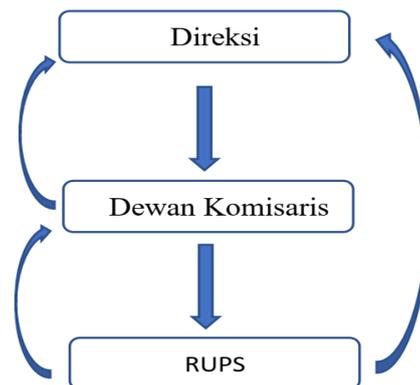
Pintu masuknya penagihan pajak badan kepada pengurus sebagai penanggung pajak Perseroan Terbatas adalah mengenai kebijakan perencanaan pajak yang biasa disebut *tax planning*. Kebijakan yang dipandang tepat merupakan *tax planning*. Secara sederhana kebijakan perencanaan pajak dan pelaksanaan perencanaan pajak oleh Direksi dalam pengawasan Dewan Komisaris yang disahkan melalui RUPS harus *tax avoidance* agar tidak dapat dimintai pertanggung jawaban secara pribadi dan/atau tanggung renteng. Sebaliknya kebijakan yang terbukti *tax evasion* oleh Direksi dalam pengawasan Dewan Komisaris yang disahkan melalui RUPS dapat dimintakan pertanggung jawaban pribadi dan/atau tanggung renteng yang merupakan terbuktinya tindakan *piercing the corporate veil*.

Istilah Piercing the Corporate Veil terdiri dari kata-kata; Pierce yang berarti menyobek/mengoyak/menembus; Veil berarti kain/ tirai/ kerudung; dan Corporate berarti perusahaan. Karena itu secara harfiah istilah Piercing the Corporate Veil berarti menyingkap tirai perusahaan.¹⁵ Doktrin *piercing the corporate veil* memungkinkan menerobos tanggung jawab terbatas organ Perseroan Terbatas yaitu Rapat Umum Pemegang Saham sebagai penjelmaan para Pemegang saham, Direksi dan Dewan Komisaris menjadi tanggung jawab pribadi dan/atau renteng.

Hasil temuan dari penelaahan UU PT mengenai alur proses diambilnya sebuah kebijakan *tax planning* dan alur pelaksanaan *tax planning* dapat dilihat pada bagan dibawah ini:



Sumber: Bahan hukum primer yang diolah
Gambar 1. Alur Pengambilan Kebijakan Tax Planning



Sumber: Bahan hukum primer yang diolah
Gambar 2. Alur Pelaksanaan Kebijakan Tax Planning

Berdasarkan bagan alur pengambilan kebijakan *Tax Planning* ditemukan data sebagai berikut:

Pertama, Direksi membuat Rencana Kerja Tahunan yang didalamnya terdapat perencanaan pajak, kemudian Direksi menyampaikannya kepada Dewan Komisaris, kemudian Direksi memperbaiki Kembali Rencana Kerja Tahunan atas saran yang diberikan Dewan Komisaris, kemudian Direksi memperbaiki Kembali Rencana Kerja Tahunan yang ditolak RUPS

Kedua, Dewan Komisaris setelah menerima Rencana Kerja Tahunan Direksi yang didalamnya terdapat perencanaan pajak melakukan telaah, kemudian Dewan Komisaris

¹⁴ Robert Charles Clark, the rule is simply that business judgement of the directors will not be challenged or overturned by core or shareholder, and the director will not be held liable for the consequences of their exercise of business judgement- even for judgement that appear to have been clear mistakes -unless certain exception apply, *Corporate Law Today: The essentials*, Cengage Learning, 2008, hal 621

¹⁵ Munir Fuady, *Doktrin-doktrin Modern dalam Corporate Law dan Eksistensinya Dalam Hukum Indonesia*, Cetakan Ketiga, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 2014, hal. 7

memberikan nasehat-nasehat kepada Direksi termasuk mengenai perencanaan pajak, Kemudian setelah Rencana Kerja Tahunan yang didalamnya terdapat perencanaan pajak yang dibuat Direksi disetujui Dewan Komisaris dilanjutkan untuk dipaparkan dalam RUPS untuk mendapatkan persetujuan RUPS

Ketiga, RUPS setelah mendengarkan paparan Rencana Kerja Tahunan Direksi yang didalamnya terdapat perencanaan pajak, Para Pemegang Saham dalam RUPS dapat menyetujui atau menolak Rencana Kerja Tahunan Direksi yang didalamnya terdapat perencanaan pajak, selain itu Para Pemegang saham dalam RUPS juga dapat memberikan saran-saran / nasehat mengenai Rencana Kerja Tahunan Direksi, Apabila RUPS menyetujui Rencana Kerja Tahunan Direksi maka Rencana Kerja Tahunan tersebut dapat dijalankan, namun apabila RUPS menolak Rencana Kerja Tahunan Direksi maka Rencana Kerja Tahunan tersebut tidak dijalankan dan yang dijalankan adalah Rencana Kerja tahun lalu hingga mendapatkan persetujuan Rencana Kerja Tahunan yang baru.

Berdasarkan hasil temuan data alur pengambilan kebijakan *tax planning* dikaitkan dengan teori organ dapat dianalisis sebagai berikut:

Pertama, Direksi sebagai organ Perseroan Terbatas yang bertugas dan memiliki wewenang mengurus jalannya usaha merupakan pihak yang paling tahu atas data dan kondisi sebenarnya Perseroan Terbatas. Dewan Komisaris dalam melakukan pengawasan dan memberikan nasehat berhak mengetahui semua data dan informasi sehingga mengetahui kondisi sebenarnya Perseroan Terbatas. Pemegang Saham mengetahui data dan kondisi Perseroan Terbatas melalui paparan Direksi dalam RUPS. Dengan demikian tanggung jawab kebenaran data yang digunakan dalam mengambil kebijakan Rencana Tahunan yang didalamnya terdapat *tax planning* ada pada Direksi. Dewan Komisaris dapat dimintai tanggung jawab hutang pajak sepanjang Dewan Komisaris turut serta dalam manipulasi data (ketidak benaran data) atau melakukan pembiaraan atas manipulasi data.

Kedua, Rencana Kerja Tahunan yang didalamnya terdapat *tax planning* yang dibuat Direksi dengan telah mendapat nasehat dari Dewan Komisaris yang telah disetujui RUPS maka atas kebijakan *tax planning* perlu dinilai terlebih dahulu apakah kebijakan perencanaan pajak secara legal (*tax avoidance*) atau kebijakan perencanaan pajak secara illegal (*tax evasion*). Hnaya terhadap kebijakan *tax evasion* yang dapat dimintakan pertanggung jawaban secara pribadi dan/atau renteng.

Ketiga, Kebijakan *tax planning* yang merupakan *tax avoidance* dalam Rencana Kerja Tahunan yang disahkan oleh Pemegang Saham melalui RUPS maka berlaku tanggung jawab terbatas, sebagaimana doktrin *business judgment rule* maka terhadap *mismanajemen* dan *miscalculation* merupakan suatu resiko bisnis sehingga Perseroan Terbatas yang menanggung kerugian dan kerugian tersebut tidak ditanggung oleh organ Perseroan Terbatas yang mengambil kebijakan.

Berdasarkan bagan alur pengambilan kebijakan pelaksanaan *Tax Planning* ditemukan data sebagai berikut:

Pertama, Direksi membuat Laporan Kerja Tahunan yang didalamnya terdapat laporan pelaksanaan perencanaan pajak, kemudian Direksi menyampaikannya kepada Dewan Komisaris. kemudian Direksi memperbaiki kembali Laporan Kerja Tahunan atas saran yang diberikan Dewan Komisaris.

Kedua, Dewan Komisaris setelah menerima Laporan Kerja Tahunan Direksi yang didalamnya terdapat laporan pelaksanaan perencanaan pajak melakukan telaah, kemudian Dewan Komisaris memberikan nasehat-nasehat kepada Direksi termasuk mengenai laporan pelaksanaan perencanaan pajak, kemudian setelah Laporan Kerja Tahunan yang didalamnya terdapat laporan pelaksanaan perencanaan pajak yang dibuat Direksi disetujui Dewan Komisaris dengan membubuhkan tandatangan pada Laporan Kerja Tahunan tersebut dilanjutkan untuk dipaparkan dalam RUPS untuk mendapatkan pengesahan RUPS. Dewan Komisaris yang tidak setuju atas Laporan Kerja Tahunan tidak membubuhkan tanda tangan

dan memberikan alasan penolakan secara tertulis yang dijadikan lampiran Laporan Kerja Tahunan.

Ketiga RUPS setelah mendengarkan Laporan Kerja Tahunan Direksi yang didalamnya terdapat laporan pelaksanaan perencanaan pajak, Para Pemegang Saham dalam RUPS dapat menyetujui atau menolak Laporan Kerja Tahunan Direksi yang didalamnya terdapat laporan pelaksanaan perencanaan pajak.

Berdasarkan hasil temuan data alur pengambilan kebijakan pelaksanaan *tax planning* dikaitkan dengan teori organ dapat dianalisis sebagai berikut:

Pertama, Kebijakan *tax planning* yang telah disetujui dalam RUPS kemudian dalam pelaksanaannya dilakukan oleh Direksi sebagai organ Perseroan Terbatas yang bertugas dan memiliki wewenang mengurus jalannya perusahaan dan mewakili di dalam maupun di luar pengadilan. Kebijakan turunan *tax planning* dalam pelaksanaan oleh Direksi perlu dinilai apakah *tax avoidance* atau *tax evasion*. Direksi dalam hal kebijakan *tax avoidance* pelaksanaannya *tax avoidance* tidak dapat dimintai pertanggung jawaban secara pribadi. Direksi dalam hal kebijakan *tax avoidance* pelaksanaannya *tax evasion* dapat dimintai pertanggung jawaban secara pribadi dan/atau renteng. Direksi dalam hal kebijakan *tax evasion* pelaksanaannya *tax avoidance* tidak dapat dimintai pertanggung jawaban secara pribadi. Direksi dalam hal kebijakan *tax evasion* pelaksanaannya *tax evasion* dapat dimintai pertanggung jawaban secara pribadi dan/atau renteng.

Kedua, dalam hal Dewan Komisaris tidak memberikan nasihat dan melakukan pembiaran kebijakan *tax evasion* dapat dimintai pertanggung jawaban pribadi dan/atau renteng. Dewan Komisaris telah memberikan nasihat dan teguran tetapi tidak diindahkan atas adanya kebijakan *tax evasion* tidak dapat dimintai pertanggung jawaban secara pribadi dan/atau renteng. Dalam hal kebijakan *tax avoidance* maka Dewan Komisaris tidak dapat dimintai pertanggung jawaban secara pribadi dan/atau renteng.

Ketiga, dalam hal kebijakan *tax planning* yang merupakan *tax avoidance* yang dalam pelaksanaannya kebijakan turunannya merupakan *tax evasion* maka terhadap orang yang secara nyata menentukan kebijakan tersebut bertanggung jawab secara pribadi dan/atau renteng.

Keempat, dalam hal laporan tahunan yang dibuat Direksi kemudian ditelaah Dewan Komisaris yang kemudian dipaparkan oleh Direksi kepada para pemegang saham dalam RUPS yang akhirnya tidak disetujui atau ditolak oleh RUPS menjadi pertanggung jawaban Direksi dan Dewan Komisaris secara pribadi dan renteng.

Kelima, terhadap Pemegang Saham yang mengesahkan perencanaan pajak *tax evasion* yang terdapat dalam Rencana Kerja Tahunan dan/atau pelaksanaan perencanaan pajak *tax evasion* dalam Laporan Kerja Tahunan dapat dimintai pertanggung jawaban secara pribadi dan/atau renteng.

Hasil temuan selanjutnya yaitu Pasal 23 ayat (1) huruf b dan ayat (2) PMK 61/2023 dapat dipahami tindakan penagihan pajak aktif berupa pelaksanaan sita tidak hanya atas barang milik pengurus perseroan Terbatas sebagai Penanggung Pajak Perseroan Terbatas namun sita dapat dilakukan atas barang milik isteri atau suami dan anak yang masih dalam tanggungan, kecuali terdapat pemisahan harta yang tercantum dalam perjanjian kawin yang telah dicatat oleh instansi yang berwenang. Pengaturan ini tidak sesuai dengan teori organ karena isteri atau suami dan anak dalam tanggungan dari pengurus Perseroan Terbatas bukanlah organ Perseroan Terbatas sehingga tidak tepat untuk dibebani tanggung jawab secara pribadi atas hutang pajak yang masih harus dibayar dan biaya penagihan pajak.

KESIMPULAN

Berdasarkan uraian pembahasan diatas dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut: Pertama, Penagihan pajak badan kepada penanggung pajak Perseroan Terbatas tidak sesuai dengan teori kenyataan yuridis yang terkandung dalam UU PT karena UU KUP, UU PPSP

dan PMK 61/2023 tidak membedakan antara badan yang berbadan hukum dengan yang tidak berbadan hukum. Memperlakukan Perseroan Terbatas tidak sebagai subjek hukum yang terpisah dari organ Perseroan Terbatas dengan tidak mengakui adanya harta kekayaan yang dipisahkan sehingga pertanggung jawaban organ Perseroan Terbatas tidak terbatas atau secara pribadi dan/atau renteng. Memperlakukan organ Perseroan Terbatas berdasarkan aturan sebagai penanggung dalam arti penjamin wajib pajak untuk melakukan pembayaran utang pajak dan biaya penagihan. Memperlakukan tanggung renteng antara Perseroan Terbatas dengan Organ Perseroan Terbatas dengan tidak dibedakannya alasan tidak dilunasinya hutang pajak dan biaya penagihan karena tidak mau atau tidak mampu.

Kedua, Penagihan pajak badan kepada penanggung pajak Perseroan Terbatas tidak sesuai dengan teori organ yang terkandung dalam UU PT karena UU KUP, UU PPSP dan PMK 61/2023 tidak memperlakukan kebijakan yang diputuskan Organ Perseroan Terbatas sebagai kehendak dari Perseroan Terbatas sebagai Badan Hukum namun diperlakukan sebagai kehendak bersama antara Perseroan Terbatas dan Organ Perseroan Terbatas. Organ Perseroan Terbatas hanya dapat melepaskan diri dari tanggung jawab pribadi dan/atau renteng Ketika kebijakan yang dipandang tepat merupakan *tax avoidance*. Melakukan perluasan yang dimaksud pengurus Perseroan Terbatas menjadi Direksi, Dewan Komisaris, Orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan atau mengambil keputusan dalam menjalankan Perseroan Terbatas, dan Pemegang Saham. memperlakukan penyitaan terhadap harta kekayaan suami atau isteri dan anak dalam tanggungan kecuali ada pemisahan harta dengan perjanjian kawin yang telah dicatat oleh instansi berwenang. suami atau isteri dan anak dalam tanggungan bukan merupakan Organ Perseroan Terbatas.

REFERENSI

- Ali, Chidir. (2005). *Badan Hukum*, Bandung: Alumni,
- Ali, H. Zainuddin. (2011). *Metode Penelitian Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta.
- Clark, Robert Charles. (2008). The rule is simply that business judgement of the directors will not be challenged or overturned by core or shareholder, and the director will not be held liable for the consequences of their exercise of business judgement- even for judgement that appear to have been clear mistakes -unless certain exception apply, *Corporate Law Today: The essentials*, Cengage Learning.
- Fuady, Munir. (2014). *Doktrin-doktrin Modern dalam Corporate Law dan Eksistensinya Dalam Hukum Indonesia*, Cetakan Ketiga. Bandung: Citra Aditya Bakti
- Hadi, H. Moeljo. (2010). *Dasar-Dasar Penagihan Pajak*. Jakarta: Raja Grafindo Persada
- Khairandy, Ridwan. (2020). *Perseroan Terbatas Doktrin, Peraturan Perundang-Undangan dan Yurisprudensi, Edisi Revisi*, Total Media, Yogyakarta.
- Marzuki, Peter Mahmud. (2013). *Penelitian Hukum Edisi Revisi*, Jakarta: Kencana Prenanda Media Grop.
- Mertokusumo, Sudikno. (1988). *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty.
- Rusli, Tami. (2017). *Sistem Badan Hukum Indonesia*. Bandar Lampung: Anugrah Utama Raharja.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamuji. (2007). *Penelitian Hukum Normatif*, Raja Grafindo Persada, Jakarta
- Soemitro, Rochmat. (1991). *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung: Eresco.
- Susanti, Dyah Ochtorina dan Aan Efendi. (2014). *Penelitian Hukum (Legal Research)*, Jakarta: Sinar Grafika
- Widjaya, Gunawan. (2008). *Seri Pemahaman Perseroan Terbatas, Risiko Hukum Direksi, Komisaris & Pemilik*. Jakarta: Praninta Offset.