
**PRINSIP TANGGUNG JAWAB TERBATAS
DAN KEDUDUKAN PEMEGANG SAHAM SEBAGAI PENANGGUNG PAJAK**

Alta Mahandara

¹(Magister Ilmu Hukum, Universitas Indonesia, Jl. Taman Margasatwa No. 45, Indonesia)
a.mahandara@gmail.com

ABSTRACT

In Limited Liability Company, as regulated in Article 3 Paragraph (1) of Limited Liability Company Law, there is limited liability principle for the Shareholder, whereas the Shareholder shall not be liable for the engagement and loss which bind/suffered by the company which exceeding what has been subscribed as shares. However, such limited liability principle is not adhered in taxation perspective, whereby by the issuance of the Ministry of Finance Regulation Number 189/PMK.03/2020 Tahun 2020, wherein the Shareholder of a Limited Liability Company is categorized as Tax Guarantor, which mean shall also be liable for the taxation obligation of such Limited Liability Company, including the Shareholder's personal assets. Such obligation is direct obligation without preliminary basis which resulted in piercing the corporate veil action. Therefore, the author desire to analyse the contradiction between the categorization of Shareholder as Tax Guarantor as regulated in the Ministry of Finance Regulation Number 189/PMK.03/2020 Tahun 2020 with the limited liability principle as regulated in the Limited Liability Law. The research that is conducted to answer such question is a juridic-normative research, which is focussing on the implementation of the rules and norms in positive law. The author then found out that the categorization of Shareholders as Tax Guarantor shall re-assessed, because its contradict the limited liability principle of the Shareholder as regulated in the Limited Liability Company Law.

Dalam Perseroan Terbatas, sebagaimana diatur dalam Pasal 3 Ayat (1) Undang-Undang Perseroan Terbatas, dikenal prinsip tanggung jawab terbatas bagi Pemegang Saham, dimana Pemegang Saham tidak bertanggung jawab atas perikatan dan kerugian yang mengikat/diderita perseroan melebihi saham-saham yang telah disetorkan. Akan tetapi prinsip tanggung jawab terbatas tersebut tidak diindahkan dalam aspek perpajakan, dengan diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 189/PMK.03/2020 Tahun 2020, yang mana dalam peraturan tersebut, Pemegang Saham dari Perseroan Terbatas dikategorikan sebagai Penanggung Pajak, yang harus turut menanggung kewajiban perpajakan dari Perseroan Terbatas tersebut, sampai dengan harta kekayaan pribadinya (Kementerian Keuangan RI, 2020). Kewajiban tersebut merupakan kewajiban langsung yang timbul tanpa didasari adanya kondisi-kondisi pendahuluan yang menyebabkan dapat diterapkannya prinsip *piercing the corporate veil*. Oleh karena itu, penulis hendak melakukan analisis terkait benturan antara kategorisasi Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 189/PMK.03/2020 Tahun 2020 dengan prinsip tanggung jawab terbatas dari

Pemegang Saham sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas. Penelitian yang dilakukan untuk menjawab pertanyaan tersebut adalah penelitian yuridis normatif, yang difokuskan untuk mengkaji penerapan kaidah-kaidah atau norma-norma dalam hukum positif. Penulis kemudian menemukan bahwa kategorisasi Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak perlu dikaji kembali, karena bertentangan dengan prinsip tanggung jawab terbatas dari Pemegang Saham sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas.

Kata Kunci: *Perseroan Terbatas, Pemegang Saham, Penanggung Pajak, Tanggung Jawab Terbatas, Piercing the Corporate Veil.*

A. PENDAHULUAN

Dalam perkembangan dunia perpajakan di Indonesia, selain Wajib Pajak dikenal pula istilah Penanggung Pajak, yang merupakan pihak yang turut bertanggung jawab menanggung pemenuhan kewajiban perpajakan yang melekat pada Wajib Pajak (Pudyatmoko, 2009). Istilah Penanggung Pajak sudah dikenal sejak diundangkannya Undang-Undang Darurat Nomor 27 Tahun 1957, namun di era reformasi perpajakan, istilah Penanggung Pajak pertama kali diatur dalam perubahan pertama dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, yang mana Penanggung Pajak dapat berupa orang atau badan, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban dari Wajib Pajak (UU No. 9, 1994, ps 1 huruf u);(UU No. 6, 1983);(UU No. 9, 1994). Termasuk pula Wajib Pajak yang berbentuk badan, khususnya Perseroan Terbatas, dimana pihak-pihak yang menjadi Penanggung Pajak dari Perseroan Terbatas (yang artinya turut pula menanggung kewajiban perpajakan dari Perseroan Terbatas tersebut), adalah pengurus dari Perseroan Terbatas yang bersangkutan (UU No. 28, 2007, ps. 31 ayat 1);(UU No. 28, 2007).

Menteri Keuangan Republik Indonesia menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 189/PMK.03/2020 Tahun 2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak Yang Masih Harus Dibayar (“PMK 189/2020”) pada tanggal 27 November 2020. Meskipun tidak disebutkan secara eksplisit, namun PMK 189/2020 adalah peraturan pelaksana dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 yang telah diubah sebanyak 6 (enam) kali terakhir oleh UU No. 7/2021 (“UU KUP”) dan UU No. 19/1997 berkaitan dengan Penagihan Pajak yang mana telah diubah oleh UU No. 20/2000. Dapat dikatakan demikian karena pada poin nomor 2 dan 3 bagian “Mengingat” PMK 189/2020 yang menurut Lampiran Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Mengingat adalah bagian yang memuat dasar hukum pembentukan suatu peraturan perundang-undangan mencantumkan UU KUP dan UU 19/1997 (UU No. 12, 2011).

Lebih lanjut, berdasarkan bagian Menimbang PMK 189/2020, dapat diketahui bahwa diundangkannya PMK 189/2020 bertujuan untuk memberikan kepastian hukum tentang pelaksanaan Penagihan Pajak yang akan dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) (Ismail, 2021). Hal tersebut dilandasi oleh tidak adanya elaborasi yang rinci mengenai Penanggung Pajak sebelum ditetapkannya PMK 189/2020, yang mana dalam tatanan praktis, masih terus bergantung pada diskresi dari DJP untuk menentukan pihak-pihak mana yang dapat dikategorikan sebagai Penanggung Pajak (Saragih, 2019, h. 44). Ada kasus dimana Wajib Pajak badan yang berbentuk Perseroan Terbatas, DJP menjerat Penanggung Pajaknya yang adalah komisarisnya (Tunggak Pajak, Seorang Komisaris Perusahaan Dipenjarakan, 2015), ada pula yang menjerat pemegang saham (Tunggak Pajak Rp. 3,2 M, Direktur dan Pemilik Saham di Riau Dipenjara, 2015).

Di dalam PMK 189/2020, telah dielaborasi secara eksplisit dan lebih rinci mengenai siapa sajakah pihak-pihak yang dapat dikategorikan sebagai Penanggung Pajak. Khusus mengenai Wajib Pajak Badan yang berbentuk Perseroan Terbatas, berdasarkan Pasal 5 huruf (b) jo. Pasal 7 Ayat (1) huruf (b) PMK 189/2020, tindakan penagihan pajak (atas seluruh Utang Pajak dan Biaya Penagihan Pajak) dilakukan kepada Wajib Pajak Badan yang bersangkutan (yaitu Perseroan Terbatas yang bersangkutan) dan kepada pengurus dari Perseroan Terbatas tersebut. Salah satu pengurus dari Perseroan Terbatas, berdasarkan Pasal 7 Ayat (2) huruf (a) angka (4) dan (5) PMK 189/2020 adalah Pemegang Saham dari Perseroan Terbatas yang bersangkutan (Ilyas & Burton, 2008).

Akan menimbulkan anomali tersendiri jika Pemegang Saham diperkenankan untuk dilakukan tindakan penagihan pajak terhadap hutang di bidang perpajakan dari Perseroan Terbatas (Ismail, 2018). Hal ini karena menurut Pasal 3 Ayat 1 Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 (UUPT), Pemegang Saham Perseroan Terbatas: (i) tidak bertanggung jawab secara pribadi atas perikatan yang dilakukan atas nama Perseroan Terbatas; dan (ii) tidak bertanggung jawab atas kerugian Perseroan Terbatas melebihi saham yang dimiliki. Pengertian ini disebut sebagai prinsip tanggung jawab terbatas pemegang saham Perseroan Terbatas (UU No. 40, 2007). Lebih lanjut dalam Pasal 7 Ayat (2) huruf (a) angka (4) dan (5) dari PMK 189/2020 tidak memberikan kondisi-kondisi tertentu terhadap dapat ditariknya Pemegang Saham sebagai salah satu Penanggung Pajak, sebagaimana prinsip tanggung jawab terbatas dari Pemegang Saham yang dapat hapus apabila Pemegang Saham memenuhi kondisi-kondisi sebagaimana diatur dalam Pasal 3 Ayat (2) UUPT, atau yang lebih dikenal dengan prinsip *piercing the corporate veil* (PCV) (Adriadi, Pratama, & Syahida, 2021).

KPP Madya Jakarta Barat (Penagihan Tunggakan Pajak, DJP Tarik Saldo Rekening WP Sampai dengan Rp8 Miliar, 2022), KPP Pratama Cilacap (Wajib Pajak Tunggakan 1,2 Milyar, KPP Pratama Cilacap Terbitkan SPMP Pemblokiran Rekening Bank Sebagai Agunan, 2022), dan KPP Madya Surakarta telah melaksanakan tindakan pemungutan pajak berdasarkan ketentuan PMK 189/2020. (Kembali Penyitaan Harta Wajib Pajak, Kini KPP Madya Surakarta Sita 3 Truk Milik Perusahaan di Klaten, 2022).

Meskipun tidak disebutkan siapa Wajib Pajak yang dilakukan tindakan penagihan pajak, namun dapat diketahui bahwa salah satu Wajib Pajak tersebut adalah berbentuk Perseroan Terbatas yang mana tindakan penagihan pajaknya juga dikenakan kepada Penanggung Pajaknya.

B. METODE

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah penggolongan Pemegang Saham sebagai salah satu Penanggung Pajak berdasarkan PMK 189/2020 tidak sesuai dengan prinsip perseroan terbatas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 Ayat 1 UUP. Metode yang digunakan adalah metode yuridis normatif yang menitikberatkan pada kajian penerapan aturan atau norma dalam hukum positif, merupakan pendekatan penelitian yang digunakan untuk menjawab tantangan tersebut di atas dan mencapai tujuan penelitian yang telah ditetapkan (Ibrahim, 2013). Untuk mencapai tujuan penelitian ini, penulis menggunakan aturan atau norma hukum positif sebagai instrumen analisis (Soekanto & Mamudji, 2010).

Dalam penyajian tulisan, penyusun mengawali pembahasan dengan menjelaskan kedudukan pengaturan hukum positif Indonesia mengenai tanggung jawab terbatas dari Pemegang Saham dalam Perseroan Terbatas dan kondisi-kondisi yang dapat menghapuskannya (prinsip PCV). Hal ini diperlukan untuk mengetahui sejauh mana tanggung jawab Pemegang Saham terhadap Perseroan Terbatas. Pembahasan selanjutnya adalah kategorisasi Penanggung Pajak, ketentuan penagihan pajak terhadap Pemegang Saham dalam PMK 189/2020 dan analisis terhadap permasalahan penelitian. Setelah itu penulis akan memberikan simpulan dan saran sehubungan dengan hasil analisis tersebut.

C. HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Tanggung Jawab Terbatas Pemegang Saham berdasarkan UUP

Saat berbicara mengenai tanggung jawab terbatas dari Pemegang Saham dalam Perseroan Terbatas, maka kita tidak bisa lepas dari membicarakan personalitas dari Perseroan Terbatas (Prasetya, 2014). Dewey dan Maitland lebih menekankan adanya pelekatan hak dan kewajiban, dimana pengakuan hukum terhadap eksistensi person dari suatu Perseroan Terbatas terletak pada pelekatan hak dan kewajiban, dan karenanya personalitas dari Perseroan Terbatas dapat dilihat dari adanya hak dan kewajiban yang melekat padanya. Di lain pihak, menurut Machen Jr., personalitas dari Perseroan Terbatas bukan dilihat dari pelekatan hak dan kewajiban, akan tetapi dilihat dari adanya tanggung jawab hukum yang dilekatkan kepadanya, karena menurutnya subjek hukum adalah manusia atau badan hukum yang berdasarkan hukum dilekatkan perintah oleh hukum dan oleh karenanya memiliki tanggung jawab hukum (Kurniawan, 2012).

Menurut M. Yahya Harahap, ciri pokok dari personalitas tersebut terdiri dari (M. Y. Harahap, 2011):

- a. Perseroan Terbatas dianggap sebagai wujud yang berbeda atau terpisah dari Pemegang Saham/pemilikinya;
- b. Perseroan Terbatas dapat digugat dan menggugat atas namanya sendiri;
- c. Berkapasitas untuk memperoleh, menguasai, dan memindahtangankan aset atas namanya sendiri;
- d. Tanggung jawab dari Pemegang Saham hanya sebatas nilai sahamnya;
- e. Pemegang Saham tidaklah secara otomatis menjadi pengurus, kecuali dipilih sebagai anggota direksi;
- f. Perseroan Terbatas melaksanakan kegiatan yang berkelanjutan sesuai dengan jangka waktu berdirinya sesuai yang ditentukan dalam anggaran dasar.

Dalam UU 40/2007, tidak ada definisi pemegang saham. Namun, pemegang saham dapat dipahami sebagai pemilik perusahaan yang mewakili manajemen dalam menjalankan bisnis (Hartono, 2008). Dengan kata lain, pemegang saham adalah pemilik perusahaan (Kurniawan, 2014, hlm. 74);(Muladi, 2010). Menurut Pasal 1 angka 4 Peraturan Perundang-undangan Perseroan, Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) adalah organ perseroan terbatas yang wewenangnya bukan wewenang yang diberikan kepada direksi atau komisaris dalam batas-batas yang diatur dalam undang-undang dan/atau artikel organisasi. Berdasarkan peraturan dan definisi tersebut di atas, pemegang saham merupakan salah satu komponen RUPS.

Pasal 3 Ayat 1 UU 40/2007 mengatur tentang tanggung jawab terbatas Pemegang Saham Perseroan Terbatas menurut hukum positif Indonesia, yang menyatakan:

“pemegang saham Perseroan tidak bertanggung jawab secara pribadi atas perikatan yang dibuat atas nama Perseroan dan tidak bertanggung jawab atas kerugian Perseroan melebihi saham yang dimiliki.”

Selanjutnya dalam Penjelasan Pasal 3 Ayat (1) dari UUPA diatur bahwa:

“Ketentuan dalam ayat ini mempertegas ciri Perseroan bahwa pemegang saham hanya bertanggung jawab sebesar setoran atas seluruh saham yang dimilikinya dan tidak meliputi harta kekayaan pribadinya.”

Dari ketentuan Pasal 3 Ayat (1) UUPA dan penjelasannya, dapat ditarik dua gagasan mendasar: (i) Perseroan Terbatas sebagai badan hukum tersendiri; dan (ii) tanggung jawab terbatas Pemegang Saham. Asas badan hukum tersendiri menetapkan batas-batas antara perseroan terbatas dan pemegang sahamnya untuk melindungi pemegang saham dari segala tindakan, perbuatan, dan kegiatan perseroan, yang mana bukanlah tindakan pemegang saham, dan kewajiban serta tanggung jawab perusahaan bukan merupakan kewajiban dan tanggung jawab pemegang saham (M. Y. Harahap, 2011). Secara fiktif/imajiner telah dibentuk suatu pembatas antara pemegang saham dan Perseroan Terbatas, yang mempertegas bahwa terdapat pemisahan hak dan kewajiban antara Perseroan Terbatas dengan Pemegang Sahamnya. Selanjutnya, pemisahan tersebut baru terjadi setelah Perseroan Terbatas memperoleh status badan hukumnya, yaitu sejak didaftarkan pendirian Perseroan Terbatas ke Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia (UU No. 11, 2020, ps. 109 angka 2);(UU No. 11, 2020).

Selanjutnya, prinsip tanggung jawab terbatas dari Pemegang Saham berdasarkan konstruksi Pasal 3 Ayat (1) UUPA dan penjelasannya, maka dapat dipahami bahwa tindakan Perseroan Terbatas tidak mengikat Pemegang Sahamnya, serta segala kerugian yang diderita oleh Perseroan Terbatas tidak ditanggung oleh Pemegang Saham melebihi apa yang sudah Pemegang Saham tersebut telah tempatkan/setorkan ke Perseroan Terbatas sebagai modal (Rajagukguk, 2011). Lebih lanjut, ditegaskan kembali bahwa tanggung jawab tersebut pun tidak meliputi harta kekayaan pribadinya. Pemegang Saham tidak dapat dituntut oleh pihak ketiga untuk membayar utang Perseroan Terbatas meskipun Pemegang Saham adalah pemilik dari Perseroan Terbatas tersebut (Sjahdeni, 2001, h. 18). Pemegang Saham memiliki imunitas terhadap kewajiban dan tanggung jawab dari Perseroan Terbatas, karena terdapat pembedaan dan pemisahan personalitas diantara Perseroan Terbatas dan Pemegang Sahamnya.

2. Keadaan-Keadaan yang Menyebabkan Hapusnya Tanggung Jawab Terbatas Pemegang Saham berdasarkan UU 40/2007

Dalam praktiknya masih banyak Pemegang Saham yang memanfaatkan Perseroan Terbatas hanya sebagai *alter ego* dari diri Pemegang Saham tersebut, yang menyebabkan tidak adanya keterpisahan kehendak antara Pemegang Saham dan Perseroan Terbatasnya. Hal tersebut dapat dicontohkan dari kasus yang justru menjadi “*Landmark Case*” dalam sejarah pembentukan konsep keterpisahan antara Perseroan Terbatas dan Pemegang Sahamnya, yaitu dalam kasus *Salomon v. A. Salomon & Co Ltd*. Dalam kasus tersebut Tuan Aron Salomon dianggap harus bertanggung jawab secara pribadi atas utang-utang perusahaannya (*A. Salomon & Co Ltd*) karena dianggap ia beritikad buruk untuk memanfaatkan perusahaan tersebut untuk kepentingan pribadinya (*The Landmark Case of Salomon v Salomon & Co. Ltd, 1897, 2022*).

Untuk memenuhi rasa keadilan, harus diakui bahwa meskipun adanya konsep tanggung jawab terbatas bagi pemegang saham, namun perlindungan pemegang saham melalui tanggung jawab terbatas tidaklah mutlak. Dalam hukum positif Indonesia, khususnya Pasal 3 Ayat 2 UUPA diatur bahwa:

“Ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak berlaku apabila:

- a. Persyaratan Perseroan sebagai badan hukum belum atau tidak terpenuhi;*
- b. Pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung dengan itikad buruk memanfaatkan Perseroan untuk kepentingan pribadi;*
- c. Pemegang saham yang bersangkutan terlibat dalam perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh Perseroan; atau*
- d. Pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung secara melawan hukum menggunakan kekayaan Perseroan, yang mengakibatkan kekayaan Perseroan menjadi tidak cukup untuk melunasi utang Perseroan.”*

Lebih lanjut Gunawan Widjaya memberikan penjelasan mengenai masing-masing syarat hilangnya tanggung jawab terbatas sebagaimana diatur dalam Pasal 3 di atas sebagai berikut (Widjaya, 2008b);(Widjaya, 2008a):

- a. Perseroan Terbatas belum memenuhi persyaratan status badan hukum; perseroan tanggung jawab dari pemegang saham terbatas tidak akan ada sampai dengan perseroan terbatas mendapat izin pengesahan dari menteri yang bertanggung jawab di bidang hukum dan hak asasi manusia, dalam hal ini menteri hukum dan hak asasi manusia.
- b. Pemegang saham yang beritikad buruk memanfaatkan Perseroan Terbatas untuk keuntungan pribadi; dalam hal ini Perseroan Terbatas semata-mata menjalankan maksud Pemegang Saham.
- c. Pemegang saham terlibat dalam kegiatan ilegal; terdapat tindakan pemegang saham yang melanggar hukum. Karena perseroan terbatas adalah badan hukum dan bukan orang artifisial, kehendak Pemegang Saham tercermin dalam perbuatan melawan hukum Perseroan Terbatas.
- d. Pemegang saham secara melawan hukum dan dengan itikad tidak baik menggunakan kekayaan Perseroan Terbatas, yang mengakibatkan perseroan tidak dapat membayar kembali kewajibannya kepada para krediturnya.

Lebih lanjut dalam penjelasan Pasal 3 (2) menyatakan bahwa:

“Dalam hal-hal tertentu tidak tertutup kemungkinan hapusnya tanggung jawab terbatas tersebut apabila terbukti terjadi hal-hal yang disebutkan dalam ayat ini. Tanggung jawab pemegang saham sebesar setoran atas seluruh saham yang dimilikinya kemungkinan hapus apabila terbukti, antara lain terjadi pencampuran harta kekayaan pribadi pemegang saham dan harta kekayaan Perseroan sehingga Perseroan didirikan semata-mata sebagai alat yang dipergunakan pemegang saham untuk memenuhi tujuan pribadinya sebagaimana dimaksud dalam huruf b dan huruf d.”

Dari kutipan penjelasan pasal tersebut, kiranya dapat diketahui bahwa tanggung jawab terbatas baru hilang setelah salah satu persyaratan dalam Pasal 3 Ayat (2) huruf b dan d UUPT dibuktikan. Hal ini berarti perlu dilakukan pembuktian melalui persidangan atau pun melalui forum-forum penyelesaian sengketa yang ada berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

3. Pajak sebagai Perikatan

Perpajakan dapat dilihat dari beberapa perspektif, termasuk perspektif hukum, yang mana ia adalah bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan hukum antara negara dan warga negara yang membayar pajak (juga dikenal sebagai wajib pajak) (Pudyatmoko, 2009). Karena sifatnya yang mengatur interaksi antara negara sebagai otoritas pajak dan masyarakat sebagai pembayar pajak, jelaslah bahwa hukum perpajakan termasuk dalam wilayah hukum publik (Brotodihardjo, 2013);(Mardiasmo, 2006).

Akan tetapi, hukum perpajakan juga dapat dilihat dari perspektif hukum perdata, dimana Rochmat Soemitro berpendapat bahwa pajak adalah perikatan, yang mana merupakan kewajiban hukum yang mewajibkan seseorang yang telah memenuhi persyaratan (*tatbestand*) yang ditentukan oleh undang-undang untuk membayar pajak

(Soemitro & Sugiharti, 2004). Selain itu, berdasarkan Pasal 1233 KUH Perdata yang mengatur tentang asal usul perikatan, disebutkan bahwa perikatan itu timbul dari suatu perjanjian atau undang-undang. Persyaratan Pasal 1313 sampai dengan 1351 KUHPerdata berlaku karena telah tercapai kesepakatan (*Burgerlijk Wetboek*, 2008). Lebih lanjut, menurut J. Satrio, perikatan yang lahir karena hukum adalah perikatan yang lahir antara satu orang/pihak dengan orang lain tanpa persetujuan para pihak yang terlibat atau lebih tepatnya tanpa memperhitungkan kehendak mereka (Satrio, 1999).

Sedangkan pajak, yang lahir berdasarkan undang-undang, dianggap sebagai perikatan, yang dalam hal ini mengikat wajib pajak kepada fiskus sebagai pihak yang memungut pajak. Karena pajak adalah penyetoran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak memperoleh keuntungan timbal balik yang dapat ditunjukkan secara langsung dan digunakan untuk menutupi biaya umum, maka dapat dikatakan demikian (Mustaqiem, 2014). Perikatan pajak, yang merupakan perikatan hukum publik, memberikan alat-alat dari pemerintahan di sektor perpajakan posisi yang lebih dominan karena dilengkapi suatu kekuatan hukum publik (Hidayatullah, 2016).

Dari kutipan definisi pajak tersebut di atas, dapat diketahui bahwa pungutan pajak atau diberlakukannya undang-undang terkait pajak tidak diperlukan adanya kehendak pihak lainnya dalam hal ini adalah wajib pajak. Mengingat pembentukan peraturan perundang-undangan menjadi tanggung jawab Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden, dengan tetap memperhatikan tata cara penyusunan peraturan perundang-undangan yang diatur dalam undang-undang yang mengatur tentang pembentukan peraturan perundang-undangan yang berlaku pada saat itu. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa pajak adalah perikatan berdasarkan undang-undang yang mengikat wajib pajak dan diberlakukan oleh negara.

4. Kategorisasi Penanggung Pajak dalam PMK 189/2020

Menurut Pasal 7 Ayat 1 PMK 189/2020, bagi Wajib Pajak Badan, tindakan penagihan pajak kepada Penanggung Pajak pada awalnya dilakukan terhadap badan yang bersangkutan. Dalam hal ini apabila Wajib Pajak badannya berbentuk Perseroan Terbatas, maka penagihan pajak akan dilakukan terlebih dahulu kepada Perseroan Terbatas tersebut. Setelah itu, baru kemudian ditagihkan ke pengurus dari Wajib Pajak badan atau pengurus Perseroan Terbatas yang bersangkutan.

Selain itu, menurut Pasal 7 Ayat 2 huruf (a) PMK 189/2020, tata cara pemungutan pajak terhadap Penanggung Pajak bagi Wajib Pajak badan yang berbentuk Perseroan Terbatas dilakukan terhadap pihak-pihak sebagai berikut:

- a. Direksi dan wakilnya (termasuk yang memiliki wewenang di bidang keuangan);
- b. Dewan komisaris dan wakilnya;
- c. Pihak yang berwenang untuk memutuskan kebijakan dan jalannya operasional perusahaan; (direksi, dewan komisaris dan pihak sebagaimana dimaksud dalam poin c, bertanggung jawab secara pribadi dan/atau tanggung renteng atas seluruh utang pajak dan biaya penagihan pajak)

- d. Seluruh pemegang saham dari Perseroan Terbatas, termasuk pemegang saham mayoritas dan/atau pengendali tidak langsung (dikecualikan dari ketentuan ini bagi Perseroan Terbatas terbuka adalah pemegang saham yang tercatat dalam bursa), bertanggung jawab atas pajak yang terutang dan biaya pemungutan pajak sebanding (proporsional) dengan kepemilikan saham mereka dalam Perseroan Terbatas.

Berdasarkan Pasal 7 Ayat (4), tindakan penagihan pajak akan dilakukan secara berurutan sesuai dengan urutan Penanggung Pajak diatas, kecuali ada kondisi-kondisi tertentu sebagaimana diatur dalam Pasal 7 Ayat (5) PMK 189/2020, yang salah satunya adalah diterbitkannya Surat Penagihan Seketika dan Sekaligus. Susai dengan ketentuan diatas, maka Pemegang Saham dari Perseroan Terbatas termasuk dalam kategori Penanggung Pajak, yang mana artinya turut pula menanggung utang pajak dari Perseroan Terbatasnya, dalam hal Perseroan Terbatas tersebut tidak dapat memenuhi kewajiban perpajakannya tersebut.

Sejatinya, sebelum diberlakukannya PMK 189/2020, Pemegang Saham sudah dikategorikan sebagai Penanggung Pajak berdasarkan Penjelasan Pasal 32 Ayat 4 dari perubahan kedua UU KUP. Namun berdasarkan UU KUP tersebut, Pemegang Saham yang dapat dikategorikan sebagai Penanggung Pajak adalah Pemegang Saham dengan kriteria:

“Pertama pertama merupakan Pemegang Saham mayoritas atau Pemegang Saham pengendali, dan kedua kedua secara nyata-nyata mempunyai wewenang untuk ikut menentukan arah kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan.”

Hal tersebut jelas berbeda dengan cakupan dari Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak yang diatur dalam PMK 189/2020, dimana Pemegang Saham yang dimaksud dalam PMK 189/2020 lebih luas cakupannya, melingkupi seluruh Pemegang Saham dari Perseroan Terbatas, bahkan sampai ke Pemegang Saham mayoritas tidak langsung dan/atau Pemegang Saham pengendali tidak langsung. Ditambah lagi, Pemegang Saham yang dimaksud dalam PMK 189/2020 tersebut tidak perlu Pemegang Saham yang secara nyata-nyata berwenang untuk menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil putusan bagi perusahaan.

5. Pelaksanaan Tindakan Penagihan Pajak Terhadap Penanggung Pajak

Menurut Pasal 3 PMK 189/2020, setiap Wajib Pajak wajib membayar Pajak yang Terutang (menurut Pasal 1 angka 12 PMK 189/2020, Utang Pajak adalah pajak yang harus dibayar, termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan lain-lain), atau kenaikan sebagaimana tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat serupa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan). Jika wajib pajak tidak dapat membayar pajak yang terutang pada tanggal jatuh tempo, tindakan penagihan pajak akan dilakukan. Pasal 4 PMK 189/2020 menguraikan tata cara pemungutan pajak yang berlaku bagi Perseroan Terbatas dan pengurusnya (termasuk pemegang sahamnya) sebagai berikut:

- a. Surat Teguran

Menurut pasal 1 angka 14 PMK 189/2020, surat teguran adalah surat yang ditulis oleh pejabat yang berwenang untuk memperingatkan Wajib Pajak agar melunasi utang pajaknya. Selain itu, Pasal 4 Ayat (2) jo. Pasal 10 PMK 189/2020 mengatur bahwa penerbitan surat teguran merupakan langkah awal penagihan pajak, yang mana diterbitkan 7 (tujuh) hari setelah berakhirnya batas waktu pembayaran utang pajak. Bagi Penanggung Pajak yang telah diberi persetujuan oleh DJP untuk menunda pembayaran Pajak Terutang, maka tidak akan mendapatkan surat peringatan.

b. Surat Paksa

Menurut Pasal 1 angka 15 PMK 189/2020, Surat Paksa adalah perintah untuk membayar Pajak Terutang dan Biaya Penagihan Pajak. Apabila Penanggung Pajak belum membayar Pajak Terutang dalam waktu 21 hari setelah penyampaian Surat Teguran, DJP akan menerbitkan Surat Paksa dan Jurusita Pajak akan memberitahukan langsung kepada Penanggung Pajak sesuai dengan Pasal 4 ayat 3 dan Pasal 13 ayat (1), (2), dan (3) PMK 189/2020. Dalam hal Penanggung Pajak tidak dapat ditemukan, pemberitahuan Surat Paksa disampaikan kepada pegawai tetap Wajib Pajak di tempat tinggal atau tempat usahanya, berdasarkan Pasal 13 ayat 3 PMK 189/2020. Sesuai dengan Pasal 15 PMK 189/2020 Jurusita Pajak memberitahukan kepada penerima Surat Paksa dengan membacakan isi Surat Paksa yang selanjutnya dicantumkan dalam berita acara sebagai bukti bahwa Surat Paksa telah diberitahukan.

c. Pelaksanaan Penyitaan

Sesuai dengan Pasal 1 angka 17 PMK 189/2020, penyitaan adalah tindakan Jurusita Pajak untuk menyita barang milik Penanggung Pajak dan menggunakannya sebagai jaminan untuk melunasi Pajak yang Terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sesuai dengan Pasal 4 Ayat (4) PMK 189/2020, Penyitaan dilakukan dengan memperoleh surat perintah untuk melakukan Penyitaan apabila Penanggung Pajak tidak dapat melunasi Pajak yang Terutang dalam waktu 48 (empat puluh delapan) jam sejak diterimanya Surat Paksa. Yang dapat disita berdasarkan Pasal 21 PMK 189/2020 adalah barang milik Penanggung Pajak sebagai berikut:

“(i) barang bergerak:

- 1) uang tunai (termasuk mata uang asing, uang elektronik, dan jenis uang lainnya);
- 2) logam mulia (termasuk perhiasan emas, berlian, dan barang semacam itu);
- 3) kekayaan Penanggung Pajak yang ditempatkan pada LJK perbankan, yang dikelola oleh LJK bidang perasuransian, LJK lain, dan/atau perusahaan lain;
- 4) surat-surat berharga, seperti obligasi, saham, dan sejenisnya, yang diperdagangkan atau tidak diperdagangkan di LJK di sektor pasar modal.

5) piutang dan saham di perusahaan lain.

(ii) barang tidak bergerak berupa tanah dan/atau bangunan dan kapal (volume bruto minimal 20 M3).”

Menurut Pasal 22 PMK 189/2020, penyitaan dimulai dengan barang tidak bergerak. Dalam keadaan tertentu, barang tidak bergerak dapat segera disita. Penyitaan berlanjut sampai perkiraan nilai barang yang disita cukup untuk membayar Pajak yang Terutang dan Biaya Penagihan Pajak (*Wetboek van Koophandel*, 2008).

d. Pengumuman lelang dan pelaksanaan lelang untuk barang sitaan yang dilakukan penjualan secara lelang

Sesuai dengan Pasal 4 Ayat (6) PMK 189/2020, apabila Penanggung Pajak tidak membayar Pajak Terutang dalam jangka waktu empat belas (14) hari setelah Penyitaan, pejabat yang berwenang mengumumkan lelang atas barang yang disita. Selain itu, berdasarkan Pasal 4 (7) jo. Pasal 47 (1) huruf a PMK 189/2020, apabila Penanggung Pajak tidak membayar Pajak Terutang dalam jangka waktu empat belas hari sejak pemberitahuan lelang, maka pejabat berwenang menjual barang sitaan melalui kantor lelang negara. Setelah hasil penjualan barang sitaan melalui lelang diterima oleh pejabat berwenang, uang hasil penjualan tersebut disetorkan ke kas negara sebagaimana diatur dalam Pasal 48 PMK 189/2020.

e. Menggunakan, menjual, dan/atau memindahbukukan barang sitaan, untuk barang sitaan yang dikecualikan dari penjualan secara lelang

Berdasarkan Pasal 47 Ayat (1) huruf (b) dan (2) PMK 189/2020, terdapat barang sitaan yang dikecualikan dari penjualan secara lelang. Barang tersebut meliputi:

“(i) uang tunai (termasuk mata uang asing, uang elektronik, dan jenis uang lainnya); (ii) surat berharga:

1) kekayaan Penanggung Pajak yang disimpan di LJK perbankan, diadministrasikan oleh LJK bidang perasuransian, LJK lain, dan/atau usaha lain yang bernilai tunai;

2) surat-surat berharga, seperti obligasi, saham, dan lain-lain, yang diperdagangkan atau tidak diperdagangkan di LJK di sektor pasar modal;

3) piutang dan penyertaan pada perusahaan lain; atau

4) surat berharga lain-lain; dan

(iii) barang dagangan yang mudah rusak atau cepat busuk.”

Selain itu, berdasarkan Pasal 4 Ayat (8) PMK 189/2020, apabila Penanggung Pajak belum membayar Pajak Terutang dalam jangka waktu empat belas (14) hari sejak pemberitahuan Surat Paksa, pejabat yang berwenang akan segera memanfaatkan, menjual, dan/atau melakukan pemindahbukuan barang sitaan.

f. Mengusulkan Pencegahan

Berdasarkan Pasal 1 angka 20 PMK 189/2020, "Pencegahan adalah pembatasan sementara keberangkatan Penanggung Pajak tertentu dari wilayah

negara Republik Indonesia karena alasan tertentu sesuai dengan peraturan perundang-undangan." Selain itu, berdasarkan Pasal 4 Ayat (10) PMK 189/2020, setelah tanggal pemberitahuan Surat Paksa, usulan pencegahan dapat dilakukan tanpa dilakukannya proses penyitaan dan pelelangan dalam hal:

“(i) Tidak ada objek sita yang dapat diidentifikasi; (ii) Utang Pajak mendekati daluwarsa penagihan; (iii) Adanya indikasi bahwa Penanggung Pajak akan/berniat meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya; (iv) Ada pertanda bahwa Badan akan dibubarkan atau dilakukan perubahan bentuk lainnya; (v) Ada pertanda kepailitan dan/ atau dalam keadaan pailit.”

Selain itu, berdasarkan Pasal 49 PMK 189/2020, Pencegahan dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak apabila terdapat Pajak Terutang paling sedikit Rp. 100 juta dan Pajak yang Terutang tidak dilunasi atau dicicil, padahal Surat Paksa telah dikirimkan, dan/atau barang-barang Wajib Pajak disembunyikan atau dipindahtangankan, atau Wajib Pajak dibubarkan setelah timbul Utang Pajak (ada itikad buruk).

Sesuai dengan Pasal 50 PMK 189/2020, pejabat berwenang mengajukan permohonan Pencegahan kepada Menteri Keuangan yang apabila disetujui akan menerbitkan keputusan menteri tentang Pencegahan. Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan keputusan pencegahan tersebut atas nama Menteri Keuangan. Durasi maksimum periode pencegahan adalah enam bulan. Selain itu, berdasarkan Pasal 54 PMK 189/2020, pejabat yang berwenang dapat mengajukan permohonan kepada Menteri Keuangan untuk perpanjangan Pencegahan jika jangka waktu enam bulan berakhir dan Penanggung Pajak belum melunasi Hutang Pajak. Terhadap permohonan perpanjangan jangka waktu Pencegahan, Menteri Keuangan akan memberikan keputusan menteri mengenai perpanjangan jangka waktu Pencegahan. Jangka waktu perpanjangan Pencegahan adalah enam bulan.

g. Pelaksanaan Penyanderaan

Menurut Pasal 1 angka 21 PMK 189/2020, "penyanderaan adalah pembatasan sementara kebebasan Penanggung Pajak dengan meletakkannya di suatu tempat tertentu." Penyanderaan dapat dilakukan paling cepat dalam waktu tiga puluh hari sebelum berakhirnya masa pencegahan (atau perpanjangannya). Pasal 4 (12) PMK 189/2020 menetapkan, bagaimanapun, bahwa ada keadaan di mana penyanderaan dapat terjadi setelah jangka waktu 14 hari sejak tanggal pemberitahuan Surat Paksa dengan alasan:

“(i) Utang Pajak mendekati daluwarsa penagihan; (ii) Ada pertanda bahwa Badan akan dibubarkan atau dilakukan perubahan bentuk lainnya; (iii) Ada pertanda kepailitan dan/ atau dalam keadaan pailit.”

Selain itu, berdasarkan Pasal 58 PMK 189/2020, penyanderaan dapat dilakukan terhadap Penanggung Pajak apabila terdapat Hutang Pajak paling sedikit Rp. 100 juta dan Pajak Terutang tidak dilunasi atau dicicil meskipun menerima

Surat Paksa dan/atau Hutang Pajak disembunyikan atau dialihkan, termasuk membubarkan Wajib Pajak setelah timbul Utang Pajak (ada itikad buruk).

Pasal 59 (1) PMK 189/2020 DJP dapat mengajukan izin penyanderaan kepada Menteri Keuangan. Persetujuan penyanderaan akan dikeluarkan oleh Menteri Keuangan jika permohonan tersebut dapat disetujui. Selain itu, sesuai Pasal 60 PMK 189/2020, DJP akan segera mengeluarkan perintah penyanderaan setelah mendapat izin penyanderaan dari Menteri Keuangan. Penyanderaan diberikan dalam jangka waktu tidak lebih dari (enam) bulan sejak penempatan Penanggung Pajak di lokasi penyanderaan. Jika Penanggung Pajak yang akan disandera tidak dapat ditemukan, maka DJP dapat meminta bantuan Kepolisian Negara Republik Indonesia atau Kejaksaan untuk mencari Penanggung Pajak tersebut.

h. Menerbitkan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus

Berdasarkan Pasal 1 angka 16 PMK 189/2020, Penagihan Seketika dan Sekaligus (“PSS”) adalah kegiatan pemungutan pajak yang dilakukan oleh Jurusita Pajak kepada Penanggung Pajak sebelum jatuh tempo pembayaran. Tindakan penagihan ini mencakup semua Hutang Pajak di semua jenis Pajak, Masa Pajak, dan Tahun Pajak. PSS dilakukan sesuai Pasal 8 PMK 189/2020 apabila:

“(i) Penanggung Pajak akan/bermaksud meninggalkan Indonesia untuk selamanya; (ii) Penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau dikuasai untuk menghentikan atau mengurangi kegiatan atau pekerjaan perusahaan yang dilakukan di Indonesia; (iii) terdapat bukti bahwa Wajib Pajak akan dibubarkan, digabung, diperluas, dipindahkan, atau dilakukan perubahan lain; (iv) Wajib Pajak akan dibubarkan oleh negara; (v) Penyitaan atas barang Penanggung Pajak oleh pihak ketiga; (vi) Adanya pertanda kepailitan.”

Selain itu, berdasarkan Pasal 9 Ayat 1 PMK 189/2020, surat perintah PSS diterbitkan sebelum tanggal jatuh tempo pembayaran, tanpa surat teguran terlebih dahulu, sebelum periode 21 (dua puluh satu) hari setelah penyampaian surat teguran atau sebelum diterbitkannya surat paksa.

6. Pertentangan Kategorisasi Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak dalam PMK 189/2020 dan Prinsip Tanggung Jawab Terbatas Pemegang Saham dalam UUPT

Berdasarkan pembahasan sebelumnya, diketahui bahwa hukum positif yang berkaitan dengan hukum perusahaan di Indonesia, khususnya yang berkaitan dengan Perseroan Terbatas, mengakui prinsip tanggung jawab terbatas dari Pemegang Saham Perseroan Terbatas (Kansil & Kansil, 2005). Perseroan Terbatas berdasarkan Pasal 3 Ayat (1) UUPT menetapkan bahwa Pemegang Saham tidak bertanggung jawab atas perikatan yang mengikat Perseroan Terbatas dan hanya bertanggung jawab atas kerugian sampai sebesar modal yang ditanamkan dalam Perseroan Terbatas. Dalam keadaan tertentu, sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (2) UUPT, tanggung jawab terbatas tersebut menjadi tidak terbatas, dan Pemegang Saham dapat dimintai

pertanggungjawaban atas kekayaan pribadinya sehubungan dengan perikatan dan kerugian yang diderita oleh Perseroan Terbatas; ini dikenal sebagai prinsip *piercing the corporate veil* (P. S. Harahap & Tumanggor, 2015).

Di sisi lain, PMK 189/2020 mengategorisasikan Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak dari Perseroan Terbatas, yang artinya Pemegang Saham turut bertanggung jawab untuk memenuhi kewajiban pajak dari Perseroan Terbatas yang bersangkutan, dalam hal Perseroan Terbatas tersebut tidak dapat memenuhi kewajiban perpajakannya, khususnya berkaitan dengan utang pajak. Di dalam PMK 189/2020, tanggung jawab Pemegang Saham untuk membayar utang pajak dari Perseroan Terbatas, timbul saat: (i) Perseroan Terbatas tersebut tidak dapat memenuhi kewajibannya untuk melunasi utang pajak tersebut; (ii) harta kekayaan pribadi dari direksi, dewan komisaris dan orang yang nyata-nyata memiliki kontrol terhadap Perseroan Terbatas tidak cukup untuk melunasi utang pajak tersebut. Kewajiban tersebut secara serta merta timbul, tanpa adanya kondisi-kondisi tertentu dari Pemegang Saham, yang menyebabkan Pemegang Saham yang bersangkutan diharuskan untuk membayar utang pajak dari Perseroan Terbatas.

Berdasarkan penjabaran dari bagian-bagian sebelumnya, dikategorikannya Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak beserta seluruh kewajibannya yang melekat sebagaimana diatur dalam PMK 189/2020 adalah bertentangan dengan prinsip tanggung jawab terbatas dari Pemegang Saham sebagaimana diatur dalam UUPT. Hal tersebut disebabkan karena:

- a. Hubungan hukum yang timbul diantara Perseroan Terbatas sebagai Wajib Pajak dengan Negara sebagai fiskus (pemungut pajak) dapat dikategorikan sebagai suatu perikatan, khususnya perikatan yang lahir karena undang-undang. Perikatan yang mana, muncul pada saat Perseroan Terbatas telah memenuhi persyaratan subjektif dan persyaratan objektif, sehingga dapat dikategorikan sebagai Wajib Pajak. Sesuai dengan prinsip tanggung jawab terbatas dari Pemegang Saham yang diatur dalam Pasal 3 Ayat (1) UUPT, Pemegang Saham tidak bertanggung jawab secara pribadi atas perikatan yang mengikat Perseroan;
- b. Kerugian dari segi akuntansi artinya biaya yang dikeluarkan lebih besar daripada pendapatan (Soemarso, 1994). Sedangkan perpajakan juga termasuk dalam aspek biaya operasional dari suatu perusahaan (Seputar Biaya Operasional yang Perlu Anda Pahami dalam Bisnis, 2021);(UU No. 7, 2021). Maka sesuai dengan prinsip tanggung jawab terbatas dari Pemegang Saham yang diatur dalam Pasal 3 Ayat (1) UUPT, Pemegang Saham tidak bertanggung jawab terhadap kerugian perseroan melebihi apa yang sudah ditempatkan dalam perseroan;
- c. Kewajiban dari Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak dari Perseroan Terbatas sebagaimana diatur dalam PMK 189/2020, tidak didahului dengan suatu kondisi-kondisi yang menyebabkan Pemegang Saham dibebani oleh kewajiban tersebut. Kondisi-kondisi seperti Pemegang Saham dengan itikad buruk memanfaatkan Perseroan Terbatas untuk kepentingan pribadinya, Pemegang Saham

dengan itikad buruk menyebabkan Perseroan Terbatas tidak dapat membayar kewajiban perpajakannya, dan lain-lain. PMK 189/2020 seperti tidak memandang adanya keterpisahan personalitas antara Perseroan Terbatas dan Pemegang Sahamnya;

- d. Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak dari Perseroan Terbatas sebagaimana diatur dalam PMK 189/2020, merupakan Pemegang Saham dalam arti yang seluas-luasnya tanpa ada Batasan tertentu sebagaimana yang diatur dalam UU KUP, dimana Pemegang Saham dalam PMK 189/2020 adalah seluruh Pemegang Saham dari Perseroan Terbatas, termasuk Pemegang Saham mayoritas dan/atau pengendali tidak langsung. Dimana berdasarkan UU KUP, Pemegang Saham yang dapat dikategorikan sebagai Penanggung Pajak hanyalah Pemegang Saham mayoritas/pengendali dan memang nyata-nyata memiliki kekuasaan untuk menentukan kebijakan dan mengambil keputusan untuk jalannya perusahaan (Dwidja, 2009).

Pada dasarnya, berdasarkan UU KUP, seorang wakil dari wajib pajak berhak untuk menunjukkan dan meyakinkan DJP bahwa wakil tersebut tidak dapat dimintai pertanggungjawaban atas pajak yang terutang dari wajib pajaknya (UU No. 7 Tahun 2021 ps. 2 angka 9);(Presiden RI, 2021). Wakil yang dimaksud adalah sesuai dengan pengertian Penanggung Pajak dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 1 Ayat (28), yang menyatakan bahwa Penanggung Pajak adalah orang atau badan yang bertanggung jawab membayar pajak, termasuk wakil yang melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban dari Wajib Pajak yang bersangkutan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Oleh karena itu, apabila Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak Perseroan Terbatas dapat membuktikan dan meyakinkan DJP, maka Pemegang Saham tersebut tidak dapat bertanggung jawab secara pribadi atas tagihan pajak Perseroan Terbatas.

Namun ketentuan tersebut tidak menjabarkan lebih lanjut, hal-hal apa yang dapat membuktikan dan meyakinkan DJP untuk mengecualikan tanggung jawab dari Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak. Kekuasaannya benar-benar terletak pada keyakinan dari DJP untuk mengambil keputusan, dan bukan didasari oleh ketentuan peraturan perundang-undangan yang eksplisit. Sedangkan di sisi lain, dalam UUPT, Pemegang Saham dilindungi berdasarkan hukum tanggung jawabnya, dan baru dapat dikenakan tanggung jawab meliputi harta pribadinya (*piercing corporate veil*) dalam hal Pemegang Saham tersebut melakukan hal-hal tertentu. Lebih lanjut, ketentuan dalam undang-undang ketentuan umum perpajakan tersebut juga tidak mengelaborasi dalam forum apa proses pembuktian dan meyakinkan DJP dapat dilakukan.

Selain itu, menurut Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, Peraturan Menteri bukan merupakan bagian dari hierarki peraturan perundang-undangan, tetapi keberadaannya diakui dan mempunyai kekuatan hukum (UU Nomor 12 Tahun 2011, pasal 8 ayat 2). Selanjutnya secara implisit diatur bahwa peraturan perundang-undangan dalam undang-undang tidak boleh bertentangan dengan undang-undang, karena

peraturan perundang-undangan menurut undang-undang dapat digugat ke Mahkamah Agung dalam hal terjadi perbedaan pendapat (UU No. 12 Tahun 2011, hlm. 9. ayat 2);(Mahkamah Agung Republik Indonesia, 2016);(Mahkamah Konstitusi, 2013);(Mahkamah Konstitusi, 2020). Dengan berbenturannya ketentuan dalam PMK 189/2020 dengan ketentuan dalam UUPT, maka seharusnya ketentuan yang berlaku adalah UUPT mengingat secara hierarki, undang-undang memiliki ketentuan lebih tinggi dari peraturan menteri.

D. SIMPULAN

Berdasarkan hal tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa penggolongan Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak dalam PMK 189/2020 tidak sesuai dengan ketentuan prinsip tanggung jawab terbatas Pemegang Saham dalam Pasal 3 Ayat (1) UUPT Pemegang Saham seharusnya tidak bertanggung jawab atas perikatan yang mengikat Perseroan Terbatas, dan tidak bertanggung jawab melebihi apa yang telah disetorkan ke dalam Perseroan Terbatas.

Berdasarkan simpulan di atas, saran yang dapat diberikan adalah: (1) Merubah ketentuan dalam PMK 189/2020 dimana pemegang saham tidak lagi dapat ditarik sebagai Penanggung Pajak karena menyalahi ketentuan dalam Pasal 3 (1) UU 40/2007; atau (2) Apabila ingin tetap mengkategorikan Pemegang Saham sebagai Penanggung Pajak, maka perlu dicantumkan kondisi-kondisi yang serupa dengan Pasal 3 Ayat (2) UUPT didalam PMK 189/2020, dimana Pemegang Saham baru dapat dijadikan sebagai Penanggung Pajak apabila Pemegang Saham memenuhi kondisi-kondisi yang memungkinkan dilakukannya *piercing the corporate veil*.

E. DAFTAR RUJUKAN

- Adriadi, R. P., Pratama, S. A., & Syahida, A. Q. (2021). Perubahan Pengaturan Pendirian Perseroan Terbatas dalam Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 Pasca Diundangkannya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020. *Indonesian Notary*, 3(2), 68–90.
- Brotodihardjo, S. (2013). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama.
- Burgerlijk Wetboek. (2008). *Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (Burgerlijk Wetboek)*. Diterjemahkan oleh Subekti dan R. Tjitrosudibio. Jakarta: Pradnya Paramita.
- Dwidja, P. (2009). *Kebijakan Legislasi tentang Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi di Indonesia*. Bandung: Utomo.
- Harahap, M. Y. (2011). *Hukum Perseroan Terbatas*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Harahap, P. S., & Tumanggor. (2015). Penerapan Asas Piercing the Corporate Veil: Perspektif Tanggung Jawab Direksi Perseroan Terbatas. *Jurnal Nuansa Kenotariatan*, 1(1), 45–52.
- Hartono, J. (2008). *Teori Portofolio dan Analisis Investasi*. Yogyakarta: BPFE.

- Hidayatullah, S. (2016). Kewenangan Negara dan Kewajiban Subyek Hukum Perdata dalam Hubungannya dengan Hukum Pajak. *Jurnal Ilmu Hukum Pranta Hukum*, 11(1), 6.
- Ibrahim, J. (2013). *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Bayumedia Publishing.
- Ilyas, W. B., & Burton, R. (2008). *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ismail, T. (2018). *Potret Pajak Daerah di Indonesia*. Jakarta: Prenada Media Group.
- Ismail, T. (2021). *Hukum Pajak*. Jakarta: Bahan Ajar Pascasarjana Fakultas Hukum.
- Kansil, C. S. T., & Kansil, C. S. T. (2005). *Hukum Perusahaan Indonesia (Aspek Hukum Dalam Ekonomi)*. Jakarta: Pradnya Paramita.
- Kementerian Keuangan RI. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar. PMK No. 189/PMK.03/2020, BNRI No. 1394 Tahun 2020 (2020).
- Kurniawan, W. (2012). *Corporate Governance dalam Aspek Hukum Perusahaan*. Jakarta: Pustaka Utama Grafiti.
- Mahkamah Agung Republik Indonesia. Peraturan Mahkamah Agung tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi. Perma No. 13 Tahun 2016, BNRI No. 2058 Tahun 2016 (2016).
- Mahkamah Konstitusi. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 84/PUU-XI/2013 (2013).
- Mahkamah Konstitusi. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 91/PUU-XVIII/2020 (2020).
- Mardiasmo. (2006). *Perpajakan*. Yogyakarta: Andi.
- Muladi, D. P. (2010). *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*. Jakarta: Kencana.
- Mustaqiem. (2014). *Perpajakan dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*. Yogyakarta: Buku Litera.
- Prasetya, R. (2014). *Perseroan Terbatas Teori & Praktik*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Presiden RI. Peraturan Pemerintah tentang Kemudahan, Perlindungan, dan Pemberdayaan Koperasi dan Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah. PP No. 7 Tahun 2021, LN Nomor 17 Tahun 2021, TLN No. 6619 (2021).
- Pudyatmoko, Y. S. (2009). *Pengantar Hukum Pajak*. Yogyakarta: Andi.
- Rajagukguk, E. (2011). *Perseroan Terbatas (P.T.): Peran dan Tanggung Jawab Pemegang Saham, Komisaris dan Direksi*. Jakarta: Pusat Studi Hukum dan Ekonomi Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Satrio, J. (1999). *Hukum Perikatan pada Umumnya*. Bandung: Penerbit Alumni.
- Soekanto, S., & Mamudji, S. (2010). *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Rajawali Press.
- Soemarso, S. R. (1994). *Akuntansi Suatu Pengantar*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Soemitro, R., & Sugiharti, D. K. (2004). *Asas dan Dasar Perpajakan 1*. Bandung: Refika Aditama.

- UU No. 11. Undang-Undang tentang Cipta Kerja. UU No. 11 Tahun 2020, LN Nomor 245 Tahun 2020, TLN No. 6573 (2020).
- UU No. 12. Undang-Undang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. UU No. 12 Tahun 2011, LN Nomor 82 Tahun 2011, TLN No. 5234 (2011).
- UU No. 28. Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. UU No. 28 Tahun 2007. LN Nomor 85 Tahun 2007, TLN No. 4740 (2007).
- UU No. 40. Undang-Undang tentang Perseroan Terbatas. UU No. 40 Tahun 2007, LN No. 106 Tahun 2007, TLN No. 4756 (2007).
- UU No. 6. Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. UU No. 6 Tahun 1983, LN No. 49 Tahun 1983, TLN No. 3262 Tahun 1983 (1983).
- UU No. 7. Undang-Undang tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. UU No. 7 Tahun 2021, LN Nomor 246 Tahun 2021, TLN No. 6736 (2021).
- UU No. 9. Undang-Undang tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. UU No. 9 Tahun 1994, LN Nomor 59, Tahun 1994, TLN No. 3566 (1994).
- Wetboek van Koophandel. (2008). *Kitab Undang-Undang Hukum Dagang (Wetboek van Koophandel)*. Diterjemahkan oleh Subekti dan R. Tjitrosudibio. Jakarta: Pradnya Paramita.
- Widjaja, G. (2008a). *Risiko Hukum Sebagai Direksi, Komisaris dan Pemilik PT*. Jakarta: Forum Sahabat.
- Widjaja, G. (2008b). *Seri Pemahaman Perseroan Terbatas: 150 Pertanyaan tentang Perseroan Terbatas*. Jakarta: Forum Sahabat.