



# PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA

Implementasi Putusan Pengadilan Perkara  
Tindak Pidana Perpajakan



**K**etentuan pidana perpajakan diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Tindak pidana perpajakan dalam perkara di atas diatur dalam Pasal 39 A huruf a UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Hukum pidana terdiri dari tiga substansi, yaitu 1) tindak pidana, 2) pertanggungjawaban pidana, dan 3) pidana dan pembedaan. Salah satu sistem perumusan sanksi pidana (strafsoort) adalah sistem kumulatif, dengan ciri redaksional misalnya menyebutkan "pidana penjara dan denda". Sistem perumusan kumulatif mirip dengan sistem perumusan tunggal karena sifatnya imperatif atau definitif (keharusan, sudah pasti, hakim tidak bisa memilih penerapan pidana).

Kajian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana pengaturan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, serta mengetahui implementasi teori pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan.

Buku ini akan mengungkap secara lengkap tentang Pertanggungjawaban Pidana: Implementasi Putusan Pengadilan Perkara Tindak Pidana Perpajakan. Semoga bermanfaat.



# PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA

Implementasi Putusan Pengadilan Perkara  
Tindak Pidana Perpajakan

Dr. Dwi Seno Wijanarko, SH. MH.  
Dr. Amalia Syauket, SH. MSi.

PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA Implementasi Putusan Pengadilan Perkara Tindak Pidana Perpajakan

Dr. Dwi Seno Wijanarko, SH. MH.  
Dr. Amalia Syauket, SH. MSi.

# **PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA**

Implementasi Putusan Pengadilan Perkara  
Tindak Pidana Perpajakan



**PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA  
IMPLEMENTASI PUTUSAN PENGADILAN PERKARA  
TINDAK PIDANA PERPAJAKAN**

**Penulis : Dr. Dwi Seno Wijanarko, SH. MH.  
Dr. Amalia Syauket, SH. MSi.**

**ISBN : 978-623-495-256-8**

*Copyright* © Desember 2022  
Ukuran: 15.5 cm X 23 cm; hlm.: vi + 94

Desainer sampul : Syafri Imanda  
Penata isi : Syafri Imanda

Cetakan I: Desember 2022

Diterbitkan, dicetak, dan didistribusikan oleh  
CV. Literasi Nusantara Abadi  
Perumahan Puncak Joyo Agung Residence Kav. B11 Merjosari  
Kecamatan Lowokwaru Kota Malang  
Telp : +6285887254603, +6285841411519  
Email: penerbitlitnus@gmail.com  
Web: www.penerbitlitnus.co.id  
Anggota IKAPI No. 209/JTI/2018

Hak Cipta dilindungi oleh undang-undang. Dilarang mengutip atau memperbanyak baik sebagian atau keseluruhan isi buku dengan cara apa pun tanpa izin tertulis dari penerbit.



## PRAKATA

Ketentuan pidana perpajakan diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Tindak pidana perpajakan dalam perkara di atas diatur dalam Pasal 39 A huruf a UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Hukum pidana terdiri dari tiga substansi, yaitu 1) tindak pidana, 2) pertanggungjawaban pidana, dan 3) pidana dan pemidanaan. Salah satu sistem perumusan sanksi pidana (*strafsoort*) adalah sistem kumulatif, dengan ciri redaksional misalnya menyebutkan “pidana penjara dan denda”. Sistem perumusan kumulatif mirip dengan sistem perumusan tunggal karena sifatnya imperatif atau definitif (keharusan, sudah pasti, hakim tidak bisa memilih penerapan pidana).

Kajian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana pengaturan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, serta mengetahui implementasi teori pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan.

Buku ini akan mengungkap secara lengkap tentang Pertanggungjawaban Pidana: Implementasi Putusan Pengadilan Perkara Tindak Pidana Perpajakan. Semoga bermanfaat.





# DAFTAR ISI

**Prakata** ..... iii

## **BAGIAN I**

**Pengantar: Pertanggungjawaban Pidana Korporasi**..... 1

## **BAGIAN II**

**Pertanggungjawaban Pidana** ..... 9

    Asas Legalitas Dalam Hukum Pidana ..... 9

    Ketentuan Umum Hukum Pidana ..... 10

## **BAGIAN III**

**Aliran Hukum** ..... 13

    Hukum Legisme ..... 13

    Rechtsvinding ..... 14

    Teori Kepastian Hukum ..... 17

## **BAGIAN IV**

**Teori Pertanggungjawaban Pidana Korporasi** ..... 21

    Pidana dan Pemidanaan ..... 21

    Pertanggungjawaban Pidana Korporasi ..... 23



## **BAGIAN V**

<b>Tindak Pidana Perpajakan</b> .....	29
Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan .....	29
Ketentuan Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan .....	31
Subjek Hukum Pidana, Kesalahan, dan Sanksi Pidana Perpajakan .....	34

## **BAGIAN VI**

<b>Implementasi Teori Pertanggungjawaban</b> .....	57
Korporasi Sebagai Subjek Hukum Pidana.....	57
Pertanggungjawaban Pidana dan Kesalahan Korporasi .....	59
Implementasi dalam Putusan Pengadilan Perkara Tindak Pidanam Perpajakan.....	63

## **BAGIAN VII**

<b>Simpulan Kajian</b> .....	89
<b>Daftar Pustaka</b> .....	91



# BAGIAN I

## Pengantar: Pertanggungjawaban Pidana Korporasi

Indonesia adalah negara hukum atau *rechtstaat*. Dalam Undang-Undang Dasar Tahun 1945 sebelum perubahan, pada penjelasan disebutkan bahwa Indonesia menganut ide *rechtsstaat*, negara berdasarkan hukum dan bukan berdasarkan kekuasaan belaka atau *machtsstaat*. Dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 perubahan ketiga (2001) dinyatakan dengan tegas dalam Pasal 1 ayat (3) yang berbunyi “Negara Indonesia adalah Negara Hukum”.

Negara Indonesia termasuk negara hukum material/sosial (*welfare state*) yang dapat disimpulkan dari sisi Alinea ke 4 Pembukaan UUD1945, dengan ciri-ciri (Maria, 2015): adanya prinsip perlindungan hak-hak asasi manusia, prinsip pemisahan/pembagian kekuasaan, prinsip pemerintahan berdasar undang-undang, prinsip peradilan administrasi, dan prinsip pemerintahan yang menciptakan kemakmuran rakyat. Dalam konsep negara hukum idealnya yang harus dijadikan panglima dalam dinamika kehidupan kenegaraan adalah hukum, hukum sebagai kekuasaan tertinggi.

Arief Sidharta sebagaimana dikutip oleh Jimly Asshiddiqie (Arief, 2021) dalam tulisannya “Gagasan Negara Hukum”, Scheltema merumuskan pandangannya tentang 5 unsur dan asas Negara Hukum itu secara baru, di antaranya adalah asas kepastian hukum. Hukum bertujuan untuk mewujudkan kepastian hukum dan prediktabilitas yang tinggi, sehingga dinamika kehidupan bersama dalam masyarakat bersifat *predictable*.



Asas-asas terkait dengan asas kepastian hukum salah satunya adalah asas legalitas, konstiusionalitas, dan supremasi hukum.

Dinamika dalam masyarakat mencakup juga perkembangan dalam hukum mengenai pelaku kejahatan, di mana pada masa lalu hanyalah *natuurlijk person* yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana. Namun, pada sekitar tahun 1970-an para ahli hukum mulai membahas secara intensif dalam berbagai tulisan mengenai kejahatan korporasi (*recht persoon/legal person*) yang melibatkan pemerintahan dan kekuasaan (Asep, 2018).

Masyarakat internasional memberikan perhatian kepada kejahatan korporasi sejalan dengan perkembangan peran korporasi dalam perekonomian lintas negara berikut dampak positif maupun negatifnya. Konvensi PBB ke-7 tahun 1985 di Milan, Italia, telah melahirkan *Milan Plan of Action* yang antara lain menyatakan perlunya memberi perhatian pertanggungjawaban pidana: “*Due consideration should be given by member states to making criminally responsible not only those persons who have acted on behalf of an institution, corporation or enterprise.....*” (negara-negara anggota hendaknya mempertimbangkan untuk membuat pertanggungjawaban pidana tidak hanya kepada orang-orang yang bertindak atas nama institusi, korporasi atau perusahaan.....). *United Nation Convention on Transnational Organized Crimes* Tahun 2000 (UN TOC) mengeluarkan aturan tentang pertanggungjawaban badan hukum atau korporasi (*liability of legal persons*), dan kemudian *United Nation Convention Against Corruption* Tahun 2003 (UN CAC) mewajibkan negara-negara pihak untuk mengambil tindakan dalam rangka menentukan tanggung jawab badan hukum karena keikutsertaannya dalam suatu kejahatan.

Menurut UN TOC 2000 dan UN CAC 2003, bentuk tanggung jawab korporasi/badan hukum dapat berupa pidana, perdata ataupun administratif tanpa mengabaikan tanggung jawab pidana orang pribadi yang melakukan tindak pidana. Kejahatan korporasi atau *corporate crime* adalah tindak pidana yang pelakunya adalah korporasi. Sutan Remy Sjahdeni menjelaskan bahwa tindak pidana korporasi adalah tindak pidana yang bukan dilakukan oleh korporasi sendiri, karena korporasi tidak mempunyai raga dan jiwa tetapi dilakukan oleh personel pengendali korporasi, *actus reus* dan *mens rea* dari personel pengendali korporasi diatributkan sebagai *actus reus* dan *mens rea* korporasi (Sutan, 2017).

Pelaku kejahatan korporasi pada umumnya adalah orang-orang yang bertindak sebagai pengendali korporasi (*directing mind*), yang memiliki kedudukan dan jabatan sah dalam struktur organisasi perusahaan, misalnya direktur atau komisaris dalam suatu Perseroan Terbatas, pesero aktif dalam suatu Persekutuan Komanditer (CV), atau pengurus suatu Koperasi. Mereka memanfaatkan perusahaan dan jaringan bisnisnya secara melanggar hukum untuk meraih keuntungan sebesar-besarnya.

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yang merupakan ketentuan umum (*lex generalis*) hukum pidana di Indonesia, saat ini hanya menentukan manusia perorangan sebagai subjek hukum pidana. Dalam perkembangan hukum pidana di Indonesia, undang-undang pidana di luar KUHP (*lex specialis*) telah memperluas subjek hukum pidana, tidak terbatas pada manusia saja tetapi juga kepada korporasi, misalnya dalam:

- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal,
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1997 tentang Psikotropika,
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi,
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 35 Tahun 2009 tentang Narkotika,
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup,
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang, dan lain-lain.

Menurut beberapa undang-undang pidana khusus di atas, korporasi didefinisikan sebagai kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisasi, baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum. Dalam undang-undang pidana khusus di atas juga disebutkan secara tegas (tertulis) bahwa korporasi sebagai subjek tindak pidana yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana. Konsep pertanggungjawaban pidana korporasi ini juga telah dimasukkan dalam Rancangan KUHP antara lain dalam Pasal 48 R-KUHP Buku ke Satu hasil Panja 25 Juli 2016

Paragraf 6 (Korporasi), ditentukan “*Korporasi merupakan subjek tindak pidana*”. Perkembangan tersebut sejalan dengan perkembangan hukum pidana di negara-negara lain.

Bagaimana dengan tindak pidana perpajakan di Indonesia, apakah korporasi merupakan subjek tindak pidana yang dapat dimintai pertanggungjawaban berdasarkan ketentuan pidana dalam perundang-undangan perpajakan yang berlaku saat ini, yakni Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja?

Ketentuan-ketentuan pidana perpajakan diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (selanjutnya disebut UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan) yaitu pada BAB VIII Pasal 38 sampai dengan Pasal 43 ayat (1). UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak secara tegas dan jelas menyebutkan istilah “korporasi” dan tidak juga menyebutkan secara tegas bahwa korporasi sebagai subjek hukum pidana perpajakan yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana.

Dalam konteks tindak pidana perpajakan, atensi pihak-pihak yang terkait dengan penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebenarnya dapat dilihat dari beberapa upaya antara lain dalam Rapat Koordinasi Nasional (Rakornas) Penegakan Hukum Pidana Pajak Tahun 2018, Jakarta tanggal 26 Juni 2018. Rakornas ini menggarisbawahi beberapa hal terkait kejahatan korporasi di bidang perpajakan, sebagaimana tersirat dalam beberapa pandangan berikut ini (Kementerian Keuangan, 2018):

1. Adi Togarisman, Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus Kejaksaan Agung Republik Indonesia, dalam paparannya mengemukakan adanya permasalahan teknis dalam penanganan perkara perpajakan, antara lain tidak dilakukannya penyidikan terhadap pelaku korporasi. Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pajak agar memprioritaskan penanganan perkara tindak pidana pajak dengan pelaku korporasi sebagai pengguna faktor pajak fiktif, sehingga jika pidana denda tidak dibayar dapat menyita aset perusahaan agar lebih memaksimalkan penerimaan negara.

2. Heffinur, Direktur Penuntutan, Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus Kejaksaan Agung Republik Indonesia, dalam paparannya mengemukakan bahwa aparat penegak hukum dalam penanganan perkara tindak pidana di bidang perpajakan dapat menerapkan pemidanaan terhadap korporasi untuk Wajib Pajak Badan.

Dalam perkembangan selanjutnya, terdapat putusan pengadilan atas perkara tindak pidana perpajakan yang menghukum korporasi sebagai pelaku tindak pidana. Putusan itu dikeluarkan oleh Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor: 334/Pid.Sus/2020./PN.Jkt BRT tanggal 8 Juli 2020 dengan Terdakwa PT GEMILANG SUKSES GARMINDO/NPWP 01.799.927.7-033.000. Dalam amar putusan, Majelis hakim menyatakan bahwa:

- Terdakwa Korporasi PT GEMILANG SUKSES GARMINDO telah terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, sebagaimana diatur dan diancam dalam Pasal 39 A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Menjatuhkan pidana denda terhadap terdakwa Korporasi PT GEMILANG SUKSES GARMINDO sebesar 3 x Rp.9.981.505.876,- = 29.944.517.628,- (dua puluh sembilan milyar sembilan ratus empat puluh empat juta limaratus tujuhbelas ribu enam ratus dua puluh delapan rupiah), jika terdakwa Korporasi PT GEMILANG SUKSES GARMINDO tidak membayar denda paling lama waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan Pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh Jaksa dan kemudian dilelang untuk membayar denda.

Tindak pidana perpajakan dalam perkara di atas diatur dalam Pasal 39 A huruf a UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berbunyi “*Setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan dan/atau*

*menggunakan Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dipidana dengan pidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau setoran pajak.”*

Berdasarkan rumusan delik dalam pasal tersebut serta rumusan norma/ketentuan pidana lainnya dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berlaku saat ini, maka:

1. kata/frasa “Setiap orang”, “Seseorang”, “Wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak”, dan “Pihak lain”, merujuk kepada subjek hukum tindak pidana perpajakan;
2. kata “serta” dalam rumusan sanksi pidana merujuk pada penjatuhan sanksi pidana yang bersifat kumulatif yakni pidana penjara dan pidana denda;

sedangkan Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor: 334/Pid.Sus/2020./PN.Jkt BRT tanggal 8 Juli 2020 di atas menyatakan bahwa:

1. Terdakwa (subjek hukum) dalam perkara ini adalah korporasi PT GEMILANG SUKSES GARMINDO;
2. Sanksi pidana yang dijatuhkan adalah denda.

Dengan demikian terdapat kesenjangan antara norma hukum positif sebagaimana ditentukan dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan hukum dalam praktek sebagaimana tertuang dalam Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor: 334/Pid.Sus/2020./PN.Jkt BRT. “Setiap orang” yang dirumuskan dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dalam Putusan Pengadilan telah diterapkan kepada suatu *legal person* yakni korporasi PT PT GEMILANG SUKSES GARMINDO. Sanksi pidana “penjara serta denda” yang dirumuskan secara kumulatif dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dalam Putusan Pengadilan telah diterapkan pidana denda saja.

Dalam konteks ini, ada beberapa permasalahan yuridis dalam menerapkan pertanggungjawaban pidana dan pemidanaan terhadap korporasi dalam tindak pidana perpajakan. Pertama, UU Ketentuan

Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak menyebutkan secara tegas bahwa korporasi adalah subjek hukum tindak pidana perpajakan. UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak secara tegas dan jelas menyebutkan istilah "korporasi" atau istilah lain yang sepadan dan tidak juga menyebutkan secara tegas korporasi sebagai subjek hukum tindak pidana perpajakan dan bagaimana pertanggungjawaban pidananya.

Artinya, sesuai asas legalitas, korporasi bukanlah subjek hukum tindak pidana perpajakan berdasarkan UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai hukum positif berlaku saat ini. Kedua, UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menentukan ancaman pidana penjara dan denda (kumulatif), di mana pidana penjara bukan ditujukan untuk pelaku korporasi melainkan pelaku orang. Ketentuan perundang-undangan di Indonesia yang telah mengatur pemidanaan terhadap korporasi, misalnya Undang-Undang RI Nomor 35 Tahun 2009 tentang Narkotika, Undang-Undang RI Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal, dan Undang-Undang RI Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang, menetapkan denda sebagai sanksi pidana pokok bagi korporasi.

Korporasi tidak mungkin dipidana dengan pidana penjara atau perampasan kemerdekaan jasmaniah. Hanya manusialah yang dapat dijatuhi pidana demikian. Oleh karena itu, pidana (pokok) yang dapat dijatuhkan kepada korporasi hanyalah pidana denda.

Dengan demikian, kajian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana pengaturan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, serta mengetahui implementasi teori pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan.





## BAGIAN II

### Pertanggungjawaban Pidana

#### Asas Legalitas Dalam Hukum Pidana

Dalam hukum pidana, Moeljatno memisahkan dengan tegas antara perbuatan pidana dan pertanggungjawaban pidana. Dasar dari perbuatan pidana adalah asas legalitas dan dasar dari pertanggungjawaban pidana adalah tiada pidana tanpa kesalahan (Eddy, 2015). Asas legalitas dalam hukum pidana di Indonesia tersurat dalam Pasal 1 ayat (1) Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) “Tiada suatu perbuatan dapat dipidana, kecuali berdasarkan kekuatan ketentuan perundang-undangan pidana yang telah ada sebelumnya.”

Konsep kesalahan sering diuraikan sebagai *geen straf zonder schuld*, tidak ada pidana tanpa kesalahan sebagai dasar untuk meminta pertanggungjawaban seseorang. Kesalahan adalah unsur penting dalam menentukan pertanggungjawaban pidana. Dalam konsep ini, terdapat dua syarat untuk dapat memidana seseorang, yaitu ada perbuatan lahiriah yang terlarang atau tindak pidana (*actus reus*) dan ada sikap bathin jahat/tercela (*mens rea*). Kesalahan dalam teori pertanggungjawaban pidana dapat ditentukan dari dua sisi, yakni kesalahan psikologis dan kesalahan normatif:

- Kesalahan psikologis adalah keadaan bathin atau psikis tertentu dari pembuat tindak pidana serta hubungan keadaan bathin itu dengan perbuatannya sedemikian rupa sehingga si pembuat dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya itu.



- Kesalahan normatif adalah dapat dicelanya pembuat dilihat dari segi masyarakat bahwa sebenarnya si pembuat dapat berbuat lain jika tidak ingin melakukan perbuatan atau seharusnya menghindari perbuatan itu.

## Ketentuan Umum Hukum Pidana

KUHP merupakan ketentuan umum hukum pidana di Indonesia, hanya menentukan manusia perorangan sebagai subjek hukum pidana. Dalam perkembangan hukum pidana di Indonesia, telah cukup banyak undang-undang pidana khusus di luar KUHP yang memperluas subjek hukum pidana tidak terbatas pada manusia saja tetapi juga kepada korporasi. Namun, sampai dengan tahun 2010 hanya terdapat satu perkara dengan tersangka/terdakwa korporasi yaitu PT Newmont Minahasa Raya, perkara yang dialili oleh Pengadilan Negeri Manado Nomor 284/Pid.B/2005/PN. Mndo. Salah satu kesulitannya adalah para penegak hukum masih terpaku pada asas tiada pidana tanpa kesalahan untuk membuktikan pertanggungjawaban korporasi agar terpenuhi unsur delik yang dilanggar. Menurut Yusuf Shofie dikutip oleh Edie OS Hiarej, kendala yang dihadapi adalah

1. *Corporate crime* seringkali merupakan *white collar crime*, penentuan ada tidaknya tindak pidana oleh korporasi tidak dapat dilihat dengan sudut pandang sebagaimana tindak pidana pada umumnya.
2. Penentuan subjek hukum yang dipertanggungjawabkan secara pidana terkait dengan kesalahan korporasi.
3. Penentuan kesalahan (*mens rea*) korporasi tidak mudah.

Abdurrakhman Alhakim & Eko Soponyono menguraikan masih banyak pandangan yang menolak bahwa korporasi yang wujudnya semu dapat melakukan tindak pidana dan memiliki niat jahat yang melahirkan pertanggungjawaban pidana. Bagaimana dapat menghadirkan wujud fisik dari suatu korporasi dapat dituntut di muka pengadilan, baik dalam sistem hukum *civil law* maupun *common law*, dan sulit untuk mendistribusikan suatu bentuk tindakan (*actus reus*) serta membuktikan unsur niat jahat (*mens rea*) dari suatu entitas abstrak korporasi.

Hambatan teoritis ini disebabkan pengaruh teori fiksi dari Carl von Savigny, bahwa negara, korporasi, atau lembaga-lembaga tidak dapat menjadi subjek hak tetapi diperlakukan badan itu seolah-olah manusia;

kepribadian sebenarnya hanya ada pada manusia. Hambatan lainnya adalah adanya pandangan yang berkembang pada Abad ke-19 bahwa badan hukum tidak dapat melakukan tindak pidana (*universitas delinquer non potest*) (Abdurrahman, 2019).

Lu Sudirman dan Feronica dalam Edie OS Hiarej mengemukakan tiga parameter untuk dapat memidana korporasi:

1. Undang-undang telah mengatur dengan tegas bahwa subjek tindak pidananya termasuk korporasi, perwujudan asas legalitas.
2. Korporasi dapat disertakan jika penyidik menemukan tersangka personalnya adalah direktur atau manajer yang menjadi *directing mind and will* dari korporasi.
3. Korporasi tidak dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana apabila *directing mind and will* dari korporasi melakukan tindak pidana terhadap korporasi mereka sendiri dan korporasi yang bersangkutan telah melakukan penuntutan terhadap *directing mind and will*.

Selanjutnya, Edie OS Hiarej menguraikan kesimpulan dari SR Sianturi yang mengemukakan bahwa:

1. Pidanaan pada prinsipnya bukan ditujukan kepada korporasi melainkan kepada sekelompok orang yang bekerja sama untuk sesuatu tujuan atau yang mempunyai kekayaan bersama untuk sesuatu yang tergabung dalam korporasi.
2. Terdapat beberapa ketentuan menyimpang dari penerapan hukum pidana umum terhadap korporasi dalam hal korporasi dapat dipidana misalnya tidak mungkin menjatuhkan pidana perampasan kemerdekaan, pidana denda digantikan pidana kurungan, dan sebagainya.





## BAGIAN III

### Aliran Hukum

Di negara Inggris yang menganut sistem *commom law* berkembang pemikiran/filsafat hukum, terutama yang dikembangkan oleh John Austin (1790-1859) dalam bukunya “*The Province of Jurisprudence Determined*” yang disebut aliran positivisme dengan teori *analytical jurisprudence* (atau positivisme). Menurut John Austin: “*law is a command of the lawgiver*”, hukum adalah perintah dari penguasa, tiada hukum lain kecuali perintah dari penguasa (Darji Darmodiharjo, 2014). Hans Kelsen (1881-1973) dalam bukunya “*Reine Rechtslehre*” mengemukakan teori murni tentang hukum atau *the pure theory of law*, melihat hukum hanya sebagai kaidah-kaidah yang dijadikan objek ilmu hukum, dilepaskan dari pengaruh faktor politis, sosiologis, filosofis, dan sebagainya (Soerjono Soekanto, 2020).

Teori hukum lain yang dikembangkan oleh Hans Kelsen adalah teori jenjang (*stufen theorie*), bahwa hukum adalah suatu sistem yang terdiri dari susunan norma berbentuk seperti jenjang piramida. Hans Kelsen, Hans Nawiasky, Rudolf von Jhering, Jellinek merupakan para ahli dari Jerman pendukung aliran hukum legisme.

#### Hukum Legisme

Menurut aliran legisme, hukum identik dengan undang-undang, tidak ada hukum di luar undang-undang. Aliran hukum ini berkembang sejak abad pertengahan dan banyak memengaruhi sistem hukum di berbagai negara terutama Eropa Kontinental, dan juga termasuk Indonesia (*civil law*).

Dalam hierarki norma hukum di Indonesia, menurut Purnadi Purbacaraka dan Soerjono Soekanto susunan kaidah hukum dari terbawah sampai tertinggi adalah:

1. Kitab hukum individual atau kaidah hukum konkret dari badan penegak hukum ataupun pelaksana hukum terutama pengadilan.
2. Kaidah hukum umum atau abstrak di dalam undang-undang atau hukum kebiasaan.
3. Kaidah hukum dari konstitusi.

Kaidah hukum di atas merupakan kaidah hukum positif/aktuil, dan di atas konstitusi terdapat kaidah hukum fundamental/dasar yang bukan merupakan kaidah hukum positif melainkan hasil dari pemikiran-pemikiran yuridis.

### ***Rechtsvinding***

Soedjono Dirdjosisworo mengelompokkan aliran hukum ke dalam 3 macam aliran berikut: 1) aliran legisme, 2) aliran *freie rechtsbewegung*, dan 3) aliran *rechtsvinding*. Aliran legisme menganggap bahwa semua hukum terdapat dalam undang-undang, hukum identik dengan undang-undang. Hakim hanya melaksanakan undang-undang belaka (*wetstoepassing*), sehingga memahami undang-undang sebagai hal primer dan yurisprudensi sebagai hal sekunder.

Aliran *freie rechtsbewegung* berseberangan dengan aliran legisme, bahwa hakim dalam melaksanakan tugasnya bebas menuruti undang-undang atau tidak. Hakim melakukan penciptaan hukum (*judge made law*), sehingga memahami yurisprudensi sebagai hal primer dan undang-undang sebagai hal sekunder.

Aliran *rechtsvinding* berada di antara kedua aliran sebelumnya, bahwa hakim terikat undang-undang namun tidak seketat aliran legisme, dan memiliki kebebasan namun tidak seperti aliran *freie rechtsbewegung*. Tugas hakim adalah *rechtsvinding*, yaitu menyelaraskan undang-undang pada tuntutan zaman. Penemuan hukum (*rechtsvinding*) adalah kegiatan mengambil keputusan yuridis konkret yang secara langsung menimbulkan akibat hukum bagi situasi individual, seperti misalnya putusan-putusan hakim.

Aliran hukum yang dianut di Indonesia dapat ditilik dari Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman yang berbunyi “Peradilan negara menerapkan dan menegakkan hukum dan keadilan berdasarkan Pancasila”, dan Pasal 10 ayat (1) yang menyatakan “Pengadilan dilarang menolak untuk memeriksa, mengadili, dan memutus suatu perkara yang diajukan dengan dalih bahwa hukum tidak ada atau kurang jelas, melainkan wajib untuk memeriksa dan mengadilinya”. Frasa “menerapkan hukum” dalam Pasal 2 ayat (2) di atas dapat diartikan sebagai menerapkan undang-undang pada peristiwa atau perkara hukum yang dihadapi melalui proses persidangan, sehingga hakim sering disebut sebagai corong undang-undang (*bouche de la loi*) (Elisabeth, 2016).

Namun, di samping sebagai corong undang-undang hakim juga mempunyai fungsi pembentukan hukum dalam situasi undang-undangnya tidak ada atau tidak jelas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1) di atas, yang disebut sebagai asas *rechtsweigerung* atau *non liquet* (asas larangan menolak suatu perkara) Dalam sistem hukum *civil law* yang berbasis hukum positif, langkah dasar dalam proses penemuan hukum atau penafsiran hukum adalah mendasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku (*reasoning based on rules*), atau dikenal dengan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*).

Penelusuran hukum dilakukan baik secara vertikal sesuai hierarki peraturan perundang-undangan, atau secara horizontal antara dua atau beberapa peraturan yang sejajar kedudukannya. Tahap berikutnya adalah mengidentifikasi norma- norma, di mana norma merupakan rangkaian konsep, sehingga untuk memahami norma harus terlebih dulu memahami konsep. Proses ini disebut pendekatan konseptual (*conceptual approach*), sebuah pendekatan yang berpijak pada pandangan, teori, doktrin di bidang ilmu hukum. Langkah berikutnya adalah *rechtsvinding*, yang dapat dilakukan melalui teknik interpretasi/penafsiran atau teknik konstruksi/penalaran hukum (Hamzah Halim, 2017).

Interpretasi yang paling kuat adalah interpretasi otentik/penafsiran resmi yaitu berupa definisi atau batasan yang biasanya termuat dalam pasal-pasal di bagian permulaan batang tubuh, bisa pula dalam memori penjelasan, dan dapat juga dalam salah satu atau lebih pasal dalam undang-undang. Tafsiran resmi ini mengikat seperti ketentuan atau pasal lainnya. Beberapa teknik interpretasi lainnya antara lain adalah:

- Interpretasi gramatikal yaitu menafsirkan makna ketentuan perundang-undangan berdasarkan bahasa umum sehari-hari, menurut pemakaian bahasa yang biasa terjadi di masyarakat, atau menurut arti teknik yuridis yang sudah lazim.
- Interpretasi sistematis/logis yaitu menafsirkan ketentuan perundang-undangan dengan meneliti hubungan dengan peraturan perundang-undangan yang lain atau dengan keseluruhan sistem hukum.
- Interpretasi historis yaitu menafsirkan makna ketentuan perundang-undangan dengancara menelusuri sejarah terjadinya hukum tersebut.
- Interpretasi teleologis/sosiologis yaitu menafsirkan ketentuan perundang-undangan dengan meneliti tujuan dari pembentuk undang-undang dengan mempertimbangkan konteks kenyataan dalam masyarakat.

Dalam sistem hukum *civil law* seperti yang dianut Indonesia, maka bagi hakim memahami undang-undang merupakan hal primer dan yurisprudensi sebagai hal sekunder. Terdapat dua asas yang memengaruhi seseorang hakim itu mengikuti putusan hakim yang terdahulu atau tidak, yaitu asas preseden dan asas bebas. Asas preseden yang dianut oleh negara-negara dengan sistem hukum *common law*, berarti bahwa seorang hakim dalam memutuskan perkara tidak boleh menyimpang dari putusan hakim yang lain/yang sebelumnya, putusan hakim mempunyai kekuatan mengikat (*the binding force of precedent* atau asas *stare decisis*).

Asas bebas dalam yurisprudensi berarti bahwa hakim tidak terikat pada putusan hakim yang sederajat atau lebih tinggi tingkatannya, yang diterapkan oleh negara- negara penganut *civil law*. Yurisprudensi bagi negara-negara dengan sistem hukum *civil law* bersifat tidak mengikat, sehingga hakim dalam memutuskan perkara dapat tidak mengikuti putusan hakim terdahulu. Putusan pengadilan (dalam hal ini pidana) hanya mempunyai kekuatan mengikat terbatas pada perkara yang diputuskan, tidak mempunyai kekuatan mengikat secara umum walaupun untuk perkara serupa.

Ketika hakim pengadilan memutuskan perkara dengan mendasarkan suatu putusan hakim lain/sebelumnya dalam perkara sejenis, hal tersebut bukan karena putusan hakim sebelumnya mempunyai kekuatan mengikat, melainkan hakim tersebut memandang bahwa putusan sebelumnya itu dianggap tepat dan layak untuk diikuti. Purnadi Purbacaraka dan Soerjono

Soekanto dalam buku *Perundangan- undangan dan Yurisprudensi* mengemukakan “Putusan hakim yang berisikan suatu ketentuan/ peraturan dapat menjadi dasar putusan hakim lainnya/kemudiannya untuk mengadili perkara yang serupa dan putusan hakim tersebut lalu menjadi sumber hukum bagi pengadilan”.

## Teori Kepastian Hukum

Gustav Radbruch menyebutkan tujuan hukum adalah keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum. Dalam konteks hukum pidana, tujuan hukum berupa kepastian hukum dapat terwujud dengan adanya asas legalitas atau *principle of legality*. Asas legalitas (formil) menegakkan kepastian hukum dengan mengutamakan hukum berdasarkan undang-undang. Asas legalitas sangat fundamental dalam hukum pidana sebagai perlindungan terhadap terutama pelaku tindak pidana untuk menjamin keadilan dan kepastian hukum. Dalam hukum pidana Indonesia, asas legalitas ini dirumuskan dalam Pasal 1 ayat (1) Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) yang berbunyi “Tiada suatu perbuatan dapat dipidana, kecuali berdasarkan kekuatan ketentuan perundang-undangan pidana yang telah ada sebelumnya”.

Muladi dalam “Kumpulan Tulisan tentang Rancangan Undang-undang tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana” dan Moeljatno dalam “Asas-Asas Hukum Pidana” sebagaimana dikutip oleh Jonaedi Efendi dan Johnny Ibrahim menerangkan bahwa penerapan asas legalitas secara konsisten dalam penerapan hukum pidana dengan menegakkan empat rambu larangan sebagai berikut.

1. larangan memidana atas dasar hukum tidak tertulis (*nullum delictum nulla poena sine lege scripta*);
2. larangan untuk melakukan analogi (*nullum crimen nulla poena sine lege stricta*);
3. larangan pemberlakuan hukum pidana secara surut (*nullum crimen nulla poena sine lege praevia*); dan
4. larangan terhadap perumusan hukum pidana yang tidak jelas (*nullum crimen nulla poena sine lege certa*).

Hukum pidana mengandung norma-norma larangan dan perintah yang bila dilanggar maka pelakunya akan menerima konsekuensi berupa



hukuman atas pelanggarannya itu. Hukum pidana terdiri dari tiga substansi yaitu: 1) tindak pidana, 2) pertanggungjawaban pidana, dan 3) pidana dan pemidanaan. Menurut Van Kan sebagaimana dikutip Eva Achjani Zulfa, *et. al.* dalam buku *Perkembangan Sistem Pemidanaan dan Sistem Pemasyarakatan*, sanksi yang melekat pada hukum pidana menegaskan kewajiban-kewajiban hukum yang telah ada pada bagian-bagian hukum lain (hukum perburuhan, hukum perdata, hukum pajak, dan sebagainya) dengan paksaan yang istimewa yang lebih keras dibandingkan dengan paksaan yang dimiliki hukum-hukum tersebut.

Penentuan adanya sanksi pidana dalam hukum pidana bertujuan untuk menjamin kepastian hukum, dalam rangka membatasi kekuasaan negara, dan juga bertujuan untuk pencegahan/preventif bagi orang yang berniat untuk melanggar hukum pidana. Dalam hukum pidana Indonesia, jenis-jenis pidana menurut Pasal 10 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) terdiri dari:

1. Pidana pokok, berupa:
  - a. pidana mati,
  - b. pidana penjara,
  - c. pidana kurungan,
  - d. pidana denda.
2. Pidana tambahan, berupa:
  - a. pencabutan hak-hak tertentu,
  - b. penyitaan benda-benda tertentu,
  - c. pengumuman putusan hakim.

Pidana penjara adalah bentuk pidana berupa pembatasan kebebasan bergerak kepada seseorang terpidana dengan menempatkannya dalam lembaga pemasyarakatan dan mewajibkan orang tersebut mematuhi peraturan tata tertib yang berlaku dalam lembaga pemasyarakatan. Pidana kurungan adalah bentuk pidana berupa pembatasan kebebasan bergerak kepada seseorang terpidana dengan menempatkannya dalam lembaga pemasyarakatan dan mewajibkan orang tersebut mematuhi peraturan tata tertib yang berlaku dalam lembaga pemasyarakatan, yang diancamkan hanya bagi pelanggaran (Buku Ke II KUHP).

Denda menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah “Hukuman yang berupa keharusan membayar dalam bentuk uang (karena melanggar

aturan, undang-undang, dan sebagainya)”. Pidana denda diatur dalam Pasal 10 juncto Pasal 30 KUHP. Apabilaterpidana tidak membayar denda pidana yang dijatuhkan, maka berdasarkan Pasal 30 ayat (2) KUHP terhukum dapat seketika menjalani kurungan pengganti denda, atau disebut kurungan subsidair. KUHP merupakan ketentuan umum hukum pidana (*lex generalis*) di Indonesia yang, hanya menentukan manusia perorangan sebagai subjek hukum pidana.

Rancangan KUHP (RKUHP) memperluas subjek hukum pidana tidak terbatas pada manusia saja tetapi juga kepada korporasi. Eva Achjani Zulfa, *et. al.*, dalam buku *Perkembangan Sistem Pidanaan dan Sistem Pemasyarakatan* memberi komentar terhadap rumusan pasal tentang korporasi sebagai subjek dari tindak pidana dalam RKUHP tersebut terkait sanksi pidana bagi korporasi. Ia mengemukakan bahwa “Dengan adanya pengakuan secara tegas ini, maka mekanisme penjatuhan sanksi bagi korporasi sebagai subjek dari tindak pidana menjadi suatu keharusan untuk diatur secara tersendiri bagi kepastian hukum”. Korporasi tidak mungkin dijatuhi pidana penjara atau perampasan kemerdekaan jasmaniah, sehingga pidana pokok yang dapat dijatuhkan kepada korporasi hanyalah pidana denda. Mengenai jenis sanksi pidana ini, Sutan Remy Sjahdeini dalam buku *Ajaran Pidanaan: Tindak Pidana Korporasi & Seluk Beluknya* mengemukakan pendapatnya:

“Menurut penulis, memang tidak mungkin untuk menjatuhkan saksi pidana kepada suatu korporasi berupa pidana penjara atau sanksi pidana berupa menjalani pidana cambuk seperti yang berlaku di Malaysia dan Singapura serta negara-negara yang menerapkan hukum pidana Islam. Sehingga sebagai konsekuensinya, adalah tidak mungkin menuntut suatu korporasi sebagai pelaku tindak pidana berdasarkan suatu undang-undang pidana apabila dalam undang-undang tersebut ditentukan bahwa sanksi pidana yang dapat dijatuhkan kepada pelaku pidana adalah kumulasi pidana penjara dan pidana denda (kedua sanksi pidana tersebut bersifat kumulatif, yaitu harus kedua sanksi tersebut dijatuhkan kepada pelaku tindak pidana yang bersangkutan).”

Sistem perumusan sanksi pidana (*strafsoort*) dapat digolongkan dalam empat macam stelsel pidanaan sebagai berikut.

1. Tunggal (*imperative, definite*), di mana jenis pidana dirumuskan sebagai satu-satunya pidana untuk delik yang bersangkutan, yaitu pidana penjara saja, pidana kurungan saja, atau pidana denda saja.

2. Alternatif, di mana pidana penjara dirumuskan secara alternatif dengan jenis sanksi pidana lainnya berdasarkan urutan jenis sanksi pidana dari terberat sampai paling ringan, misalnya ancaman pidana penjara atau denda.
3. Kumulatif, dengan ciri redaksional ancaman pidananya berupa kata hubung “dan”, misalnya pidana penjara dan denda. Pada prinsipnya, sistem perumusan kumulatif mirip dengan sistem perumusan tunggal karena sifatnya imperatif atau definitif (sudah pasti, hakim tidak bisa memilih penerapan pidana).
4. Kumulatif-Alternatif, merupakan sistem perumusan gabungan dengan dimensi perumusan kumulatif, perumusan alternatif, dan perumusan tunggal, yang tercermin dengan penggunaan kata hubung “dan/atau”.



## BAGIAN IV

### Teori Pertanggungjawaban Pidana Korporasi

#### Pidana dan Pemidanaan

Menurut Sutan Remy Sjahdeni, tindak pidana korporasi adalah tindak pidana baik omisi atau komisi yang dilakukan dengan sengaja dan bersifat melawan hukum oleh personel pengendali korporasi atau diperintahkan olehnya untuk dilakukan oleh orang lain, sepanjang tindak pidana tersebut dilakukan dalam batas tugas, kewajiban, dan wewenang dari jabatan personel pengendali korporasi yang bersangkutan dan sesuai dengan maksud dan tujuan korporasi serta bertujuan untuk mendapatkan manfaat bagi korporasi.

Mahrus Ali mengutip definisi yang dikemukakan oleh David O. Friedrichs bahwa tindak pidana korporasi dilakukan oleh pengurus korporasi untuk kepentingan korporasi atau dilakukan oleh korporasi itu sendiri; serta pengertian yang dikemukakan oleh Marshall B. Clinard dan Peter C. Yeager bahwa kejahatan korporasi adalah setiap tindakan yang dilakukan oleh korporasi yang diberi hukuman oleh negara baik di bawah hukum administrasi, hukum perdata atau hukum pidana.

Berbagai macam kejahatan korporasi tersebut antara lain dapat dikelompokkan sebagai *defrauding the public*, *defrauding the government*, dan *endangering the public welfare*. Kecurangan terhadap masyarakat (*defrauding the public*) misalnya praktek penentuan harga/*price fixing* dalam persaingan usaha, iklan yang menyesatkan, yang kesemuanya dapat merugikan konsumen. Kecurangan terhadap pemerintah (*defrauding the*

*government*) misalnya adalah tindakan korporasi untuk menggelapkan pajak. Kejahatan yang membahayakan kesejahteraan masyarakat (*endangering the public welfare*) misalnya polusi oleh industri yang membahayakan lingkungan hidup.

Edie OS Hiariej menjelaskan bahwa pada awalnya pembuat undang-undang memiliki pandangan hanya manusia (orang atau individu) saja yang dapat menjadi subjek hukum tindak pidana, terlihat dari sejarah perumusan ketentuan Pasal 59 KUHP di mana delik dirumuskan dengan adanya frasa “*hij die*” yang berarti “barang siapa”. Kemudian, dalam perkembangannya pembuat undang-undang mempertimbangkan kenyataan bahwa manusia melakukan tindakan melalui badan/organisasi dalam hukum keperdataan ataupun di luar itu sehingga lahirlah pengaturan badan atau korporasi sebagai subjek hukum dalam hukum pidana.

Dalam uraian sebelumnya telah dikemukakan asas tiada pidana tanpa kesalahan. Dalam konsep tersebut terdapat dua syarat untuk dapat memidana seseorang yaitu ada perbuatan lahiriah yang terlarang atau tindak pidana (*actus reus*) dan ada sikap bathin jahat/tercela (*mens rea*). Roeslan Saleh berpendapat bahwa asas *geen straf zoned schuld* dalam arti yang seluas-luasnya tidaklah berlaku mutlak. Dalam pertanggungjawaban pidana korporasi tidak harus selalu ditentukan kesalahan si pembuat (orang), tetapi cukup mendasarkan pada adagium *res ipsa loquitur*, bermakna bahwa fakta sudah berbicara dengan sendirinya.

Fakta berupa kerugian dan bahaya dari perbuatan pidana korporasi sangatlah besar baik fisik, ekonomi, maupun biaya sosial yang ditimbulkan, yang mana korban mencakup pula korban masyarakat dan negara. Sutan Remy Sjahdeini dalam bukunya *Ajaran Pidana: Tindak Pidana Korporasi & Seluk Beluknya* menyimpulkan bahwa yang dimaksud tindak pidana korporasi adalah tindak pidana yang bukan dilakukan oleh korporasi sendiri, karena korporasi tidak mempunyai raga dan jiwa, tetapi dilakukan oleh agen atau personel pengendali korporasi atau *directing mind of the corporation*.

Pada tindak pidana korporasi, *actus reus* dan *mens rea* dari personel pengendali korporasi diatribusikan sebagai *actus reus* dan *mens rea* korporasi. Pembeneran pengatributan *actus reus* dan *mens rea* personel pengendali korporasi kepada korporasi merupakan ranah atau substansi dari ajaran-ajaran pertanggungjawaban pidana korporasi. V.S Khanna dikutip oleh Mahrus Ali mengemukakan syarat-syarat untuk dapat dibebankannya pertanggungjawaban korporasi, yakni:

1. agen melakukan tindak pidana,
2. tindak pidana dilakukan dalam ruang lingkup pekerjaannya, dan
3. dilakukan dengan tujuan untuk memberi manfaat bagi korporasi.

## Pertanggungjawaban Pidana Korporasi

Terdapat beberapa doktrin atau teori pertanggungjawaban pidana korporasi, di antaranya adalah ajaran pertanggungjawaban mutlak, ajaran pertanggungjawaban vikarius, dan ajaran identifikasi. Tiap-tiap akan diuraikan di bawah ini.

1. Ajaran pertanggungjawaban mutlak (*doctrine of strict liability*) pada prinsipnya adalah pembebanan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi atas tindak pidana yang dilakukan oleh mereka yang bekerja pada korporasi. Ajaran pertanggungjawaban ini tidak memerlukan pembuktian adanya unsur kesalahan (kealpaan atau kesengajaan) atau *liability without fault*, sehingga sering disebut juga pertanggungjawaban mutlak (*absolute liability*). Sederhananya, doktrin ini tidak memperlakukan ada tidaknya *mens rea* karena yang harus dibuktikan adalah *actus reus* (perbuatannya) saja.
2. Inti dari ajaran pertanggungjawaban vikarius (*doctrine of vicarious liability*) adalah pembebanan pertanggungjawaban pidana dari tindak pidana yang dilakukan oleh seseorang kepada orang lain. Misalnya tindak pidana yang dilakukan oleh X pertanggungjawabannya dibebankan (juga) kepada Y, pertanggungjawaban pidana pengelola atau pegawai korporasi dibebankan kepada korporasi. Ajaran ini bertolak dari doktrin *respondeat superior* yang didasarkan pada prinsip hubungan kerja (*employment principle*) dan prinsip delegasi (*delegation principle*). Adanya pendelegasian wewenang dari atasan, pimpinan korporasi, atau pemberi kerja kepada bawahannya tidak dapat dijadikan alasan bagi si pemberi wewenang untuk menghindar dari pertanggungjawaban pidana yang dilakukan bawahan yang telah menerima pendelegasian tersebut; demikian dinyatakan Scanlan dan Ryan dalam buku Mahrus Ali.
3. Inti dari ajaran identifikasi (*doctrine of identification*) atau sering juga disebut *direct corporate criminal liability*, bertumpu pada asas hukum korporasi yang menentukan bahwa pengurus adalah organ organisasi, kalbu pengurus adalah kalbu organisasi, jasmani pengurus

adalah jasmani organisasi. Menurut doktrin ini, untuk dapat membebaskan pertanggungjawaban pidana kepada suatu korporasi, harus diidentifikasi bahwa yang melakukan *actus reus* adalah personel pengendali korporasi atau *directing/controlling mind of corporation*. Suatu korporasi dapat melakukan tindak pidana melalui orang-orang yang berhubungan erat dengan korporasi itu dan dipandang sebagai korporasi itu sendiri, oleh karena itu disebut *direct corporate criminal liability*.

Terdapat tiga model pertanggungjawaban pidana korporasi sebagaimana dikemukakan oleh Muladi dan Dwija Priyatno dalam buku Eddy OS Hiariej berikut ini:

1. Pengurus korporasi sebagai pembuat tindak pidana dan penguruslah yang bertanggungjawab. Dasar pemikirannya karena korporasi atau badan hukum tidak dapat dipertanggungjawabkan secara pidana, melainkan pengurusnyalah yang dianggap sebagai pelaku delik.
2. Korporasi sebagai pembuat tindak pidana dan pengurus yang bertanggung jawab. Dasar pemikirannya, korporasi atau badan hukum sebagai pembuat namun pertanggungjawaban pidananya dibebankan kepada pengurus. Tindak pidana korporasi adalah tindak pidana yang dilakukan orang-orang selaku pengurus korporasi tersebut.
3. Korporasi sebagai pembuat tindak pidana dan korporasilah yang bertanggung jawab. Pemikiran ini sejalan dengan perkembangan korporasi, bahwa menetapkan pertanggungjawaban pidana kepada pengurus saja tidaklah cukup karena korporasi seringkali menjadi pihak yang diuntungkan dengan tindak pidana yang dilakukan, dan pemidanaan kepada pengurus saja tidak menjamin pengulangan perbuatan oleh korporasi.

CST Kansil menggolongkan hukum pajak sebagai bagian dari hukum publik, khususnya dalam lingkungan hukum administrasi negara. Hukum pajak tidak terlepas dari bagian-bagian hukum lainnya dan berhubungan erat dengan hukum administrasi negara, hukum perdata, dan hukum pidana (CST Kansil, 1986). Ketentuan pidana perpajakan diatur dalam Undang- Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan),

khususnya Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, juncto Pasal 43 ayat (1). UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak secara tegas, jelas, dan terperinci (tidak tertulis) menyebutkan korporasi sebagai subjek hukum pidana di bidang perpajakan. Rumusan atau redaksi pasal-pasal tersebut di atas menggunakan frasa “Setiap orang”, “Seseorang”, “Wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak”, dan “Pihak lain”. Dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak ditemukan definisi atau pengertian tentang “setiap orang”, “seseorang”, atau “pihak lain”, termasuk pula tidak dijumpai dalam definisi-definisi yang biasanya dimuat dalam Pasal 1 suatu undang-undang.

Selanjutnya, sanksi pidana dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bersifat alternatif dengan bentuk pidana penjara/kurungan atau denda sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 38 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, atau bersifat kumulatif sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 39 dan Pasal 39A yang menyebutkan ancaman pidana dengan pidana penjara dan denda. Sanksi pidana yang dimaksud dalam Pasal 43 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terhadap pelaku penyertaan atau pembantuan sama dengan sanksi pidana yang ditentukan dalam Pasal 39 dan Pasal 39A UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, bersifat kumulatif berwujud pidana penjara dan denda.

Mengenai rumusan delik, menurut Andi Hamzah suatu rumusan delik terdiri atas tiga komponen:

1. Subjek (*norm adressaat*), umumnya berupa “barang siapa” (*hij die*) atau “setiap orang”. Ada juga yang khusus seperti “pegawai negeri”, “pemborong”, “komandan tentara”, “seorang ibu”, “nahkoda”, “dokter”, dan lain sebagainya.
2. Rumusan delik yang terdiri atas bagian inti delik (*delicts bestandelen*). Bagian inti delik inilah yang harus termuat dalam dakwaan dan kemudian uraian fakta bagaimana melakukannya.
3. Sanksi yang terdiri atas pidana dan tindakan (*maatregel*) (Andi Hamzah, 2016).

Sebagai perbandingan terhadap UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan di atas, dapat diteliti rumusan norma dalam hukum positif di Indonesia yang mengatur tindak pidana oleh korporasi dalam beberapa undang-undang berikut:



- “Korporasi” dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dirumuskan “Korporas adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisasi baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum”;
- Dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang dirumuskan “Korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisasi baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum”;
- Dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2006 tentang perubahan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan dirumuskan dengan istilah “badan hukum” yaitu “Orang adalah orang perseorangan atau badan hukum” (Pasal 1 angka 12).

Undang-undang di atas dengan tegas, jelas, dan terperinci (tertulis) menyatakan bahwa korporasi sebagai subjek hukum yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana. Sebagai contoh, dalam Pasal 20 ayat (1) dan (3) UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi diatur:

- (i) dalam hal tindak pidana korupsi dilakukan oleh atau atas nama korporasi, maka tuntutan dan penjatuhan pidana dapat dilakukan terhadap korporasi dan atau pengurusnya,
- (ii) dalam hal tuntutan pidana dilakukan oleh suatu korporasi maka korporasi tersebut diwakili oleh Pengurus.

Dalam Pasal 6 ayat (2) UU Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang ditentukan bahwa pidana dijatuhkan terhadap Korporasi apabila tindak pidana pencucian uang:

1. dilakukan atau diperintahkan oleh personil pengendali korporasi;
2. dilakukan dalam rangka pemenuhan maksud dan tujuan korporasi;
3. dilakukan sesuai dengan tugas dan fungsi pelaku atau pemberi perintah; dan
4. dilakukan dengan maksud memberikan manfaat bagi Korporasi.

Peraturan Mahkamah Agung RI Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi (disebut

PERMA Nomor 13 Tahun 2016) merupakan norma hukum positif untuk melengkapi hukum acara penanganan perkara tindak pidana oleh korporasi. Pengertian Korporasi, tindak pidana oleh Korporasi, kesalahan Korporasi, dan sanksi pidana ditemukan dalam pasal-pasal berikut:

- Pasal 1 angka 1 “Korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisir, baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum”;
- Pasal 3 “Tindak pidana oleh Korporasi merupakan tindak pidana yang dilakukan oleh orang berdasarkan hubungan kerja, atau berdasarkan hubungan lain, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama yang bertindak untuk dan atas nama korporasi di dalam maupun di luar lingkungan korporasi”;
- Pasal 4 ayat (2) “Dalam menjatuhkan pidana terhadap korporasi, hakim dapat menilai kesalahan korporasi sebagaimana ayat (1) antara lain:
  - a. Korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan korporasi;
  - b. Korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana; atau
  - c. Korporasi tidak melakukan langkah-langkah yang diperlukan untuk melakukan pencegahan, mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadinya tindak pidana.”





# BAGIAN V

## Tindak Pidana Perpajakan

### **Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan**

Pengaturan/formulasi sistem pertanggungjawaban pidana korporasi di berbagai undang-undang *lex specialis* di Indonesia adalah inkonsisten, tidak harmonis, tidak sinkron atau tidak integral antara ketentuan yang satu dengan yang lain, sebagaimana dikutip dari buku Dwidja Priyatno dan Kristian berjudul "Kebijakan Formulasi Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi, Dalam Peraturan Perundang-undangan Khusus di Luar KUHP di Indonesia" (Dwidja Priyatno, 2017).

Berbagai undang-undang merumuskan korporasi dengan berbagai istilah: badan hukum, badan usaha, setiap orang, dan sebagainya; terdapat undang-undang yang memuat pengaturan sistem pertanggungjawaban pidana korporasi, tetapi tidak merumuskan sanksi pidana khusus bagi korporasi; serta terdapat undang-undang yang mengatur pertanggungjawaban korporasi tetapi ancaman sanksi pidananya merupakan sanksi pidana bagi manusia (*natuurlijk persoon*). Penulis menjumpai kekurangan-kekurangan serupa terdapat dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang menjadi sumber bahan hukum utama dalam penelitian ini, sebagaimana akan diuraikan dalam pembahasan di bawah ini.

Pada bagian ini penulis akan mencoba melakukan penalaran yuridis terhadap norma hukum pidana perpajakan yang diatur dalam hukum positif UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, secara khusus

mengenai pertanggungjawaban pidana oleh korporasi (*legal person*) dalam tindak pidana perpajakan. Penulis akan memedomani dua hal dasar dalam melakukan penalaran atau argumentasi yuridis sebagaimana dikemukakan oleh Philipus M. Hadjon berikut ini.

- Argumentasi hukum selalu dimulai dari hukum positif, dan bahwa hukum positif bukanlah suatu keadaan yang tertutup melainkan merupakan perkembangan yang berlanjut.
- Dalam penalaran hukum akan berlangsung argumentasi rasional dan diskusi rasional, mencakup: bagaimana menarik kesimpulan yang logis, secara deduksi atau analogi; bagaimana dialektika yang terjadi, argumentasi yang mendukung dan yang kontra; dan bagaimana proseduralnya, yaitu struktur/acara penyelesaiannya.

Penulis melakukan proses penalaran yuridis sesuai tahapan sebagaimana ditulis oleh Hamzah Halim dalam bukunya “*Cara Praktis Memahami dan Menyusun Legal Audit & Legal Opinion*” sebagai berikut:

Pertama, pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dengan melakukan penelusuran hukum pada peraturan perundang-undangan yang berlaku yakni Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan). Penulis juga melakukan perbandingan secara horizontal undang-undang ini dengan beberapa peraturan yang sejajar kedudukannya, yakni: UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001, UU Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 17 Tahun 2006, dan UU Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang. Ketiga undang-undang telah memuat pengaturan tindak pidana korporasi, dan dipilih sebagai perbandingan dengan pertimbangan adanya berbagai kesamaan antara lain: kesamaan sebagai tindak pidana ekonomi, kesamaan akibat tindak pidana yaitu keuangan negara/pendapatan negara, dan kesamaan hasil tindak pidananya (*proceed of crime*).

Tahap kedua adalah mengidentifikasi konsep-konsep yang termuat di dalam norma-norma, atau disebut pendekatan konseptual (*conseptual approach*) yang berpijak pada pandangan atau teori dan doktrin di bidang

ilmu hukum, dalam penelitian ini mencakup: subjek hukum pidana, pertanggungjawaban pidana, serta pidana dan pemidanaan.

Langkah berikutnya adalah melalui teknik interpretasi atas rumusan pasal-pasal UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terkait dengan pengaturan pertanggungjawaban pidana oleh korporasi. Dalam analisis penelitian ini, penulis juga menggunakan sumber bahan hukum Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2016 yang mengatur Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi (hukum acara khusus untuk penanganan tindak pidana korporasi).

### **Ketentuan Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan**

Ketentuan pidana perpajakan diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan), dalam Bab VIII tentang Ketentuan Pidana. Antara lain diatur dalam pasal-pasal berikut:

1. Pasal 38: *“Setiap orang yang karena kealpaannya:*
  - a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
  - b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terhutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terhutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.”
2. Pasal 39 ayat (1): *“Setiap orang yang dengan sengaja:*
  - a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
  - b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak ;
  - c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;

- d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
  - e. Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
  - f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
  - g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
  - h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau
  - i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.”
3. Pasal 39 ayat (2): *“Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.”*
4. Pasal 39 ayat (3): *“Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keteranganyang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf d dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda*

*paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.”*

5. Pasal 39A yang berbunyi: “*Setiap orang yang dengan sengaja:*
  - a. menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
  - b. menerbitkan Faktur Pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam FakturPajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutanpajak, bukti pemotongan pajak, dan atau setoran pajak.”
6. Pasal 43 ayat (1): “*Ketentuan sebagaimana dimasud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.”*

Kata atau kata-kata yang digarisbawahi dimaksudkan sebagai kata kunci pembahasan selanjutnya, yaitu apakah korporasi merupakan subjek tindak pidana dan dapat dijatuhipidana dalam tindak pidana perpajakan berdasarkan UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berlaku:

- Bahwa “Setiap orang”, “Seseorang”, “Wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak”, dan “Pihak lain”, merujuk kepada subjek hukum pidana perpajakan;
- Kata hubung “atau”, “dan”, dan “serta” dalam rumusan sanksi pidana merujuk pada penjatuhan ancaman sanksi pidana yang bersifat alternatif atautah kumulatif.



## Subjek Hukum Pidana, Kesalahan, dan Sanksi Pidana Perpajakan

Unsur-unsur dalam norma pidana UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan di atas pada Sub Bab 4.2.2 akan diteliti lebih lanjut, sebagaimana yang dikemukakan oleh AndiHamzah bahwa suatu rumusan delik terdiri atas tiga komponen (Andi Hamzah, 2016):

1. Subjek (*norm adressaat*), umumnya berupa “barang siapa” (*hij die*) atau “setiap orang”. Ada juga yang khusus seperti “pegawai negeri”, “pemborong”, “komandan tentara”, “seorang ibu”, “nahkoda”, “dokter”, dan lain sebagainya.
2. Rumusan delik yang terdiri atas bagian inti delik (*delicts bestandelen*). Bagian inti delik inilah yang harus termuat dalam dakwaan dan kemudian uraian fakta bagaimana melakukannya.
3. Sanksi yang terdiri atas pidana dan tindakan (*maatregel*).

### A. Subjek Hukum Tindak Pidana Perpajakan

Dilihat dari subjek hukum pidananya, UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak secara jelas, tegas, dan terperinci (tidak tertulis) menyebutkan korporasi sebagai subjektindak pidana di bidang perpajakan, meskipun Pasal 1 UU ini telah memberikan batasan pengertian apa yang dimaksud dengan Wajib Pajak sebagai subjek hukum pajak:

- Pasal 1 angka 2: Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- Pasal 1 angka 3: Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pension, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.

Jadi, Wajib Pajak menurut UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan meliputi orang pribadi dan badan. Ketentuan-ketentuan pidana perpajakan yang telah diuraikan dalam Sub Bab sebelumnya menyebutkan “Setiap orang”, “Seseorang”, “Wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak”, dan “Pihak lain”; terminologi yang dapat ditafsirkan sebagai orang perorangan sebagai subjek hukum pidana di bidang perpajakan. Timbul pertanyaan, apakah yang dimaksud subjek hukum pidana berdasarkan UU Ketentuan Umum dan Tata Cara

Perpajakan adalah orang sebagai perorangan atau Wajib Pajak Orang Pribadi saja, ataukah termasuk Wajib Pajak Badan (korporasi) yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana?

Pasal 38 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dalam batang tubuh pasal menyebutkan “setiap orang” sebagai subjek hukum pidana. Selanjutnya, Penjelasan Pasal 38 tersebut menyatakan bahwa pelanggaran, perbuatan atau tindakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana, merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Penjelasan Pasal 38 selengkapnya berbunyi:

*“Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana.*

*Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.*

*Dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.*

*Kealpaan yang dimaksud dalam Pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.”*

Wajib Pajak menurut Pasal 1 angka 2 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan meliputi orang pribadi dan badan. Penjelasan Pasal 38 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan tafsir otentik

dari ketentuan dalam batang tubuh Pasal 38 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dan mempunyai kekuatan hukum mengikat secara umum; sehingga dapat ditafsirkan bahwa “Setiap orang” yang dimaksud dalam Pasal ini adalah Wajib Pajak yang mencakup orang pribadi (*natuurlijk persoon*) dan badan (*rechts persoon*). Adapun pengertian badan dan bentuk-bentuk badan sebagaimana diuraikan dalam Pasal 1 angka 3 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serupa dengan pengertian korporasi dalam teori-teori tentang pidana korporasi serta berbagai peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang tindak pidana oleh korporasi.

Berdasarkan penafsiran otentik sebagaimana diuraikan di atas, penulis menyimpulkan bahwa berkaitan dengan rumusan pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 38 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, unsur “setiap orang” dapat diartikan sebagai orang pribadi (*natuurlijk persoon*) dan badan/Wajib Pajak Badan (*rechts persoon*).

Delik kesengajaan termaktub dalam pasal-pasal 39 ayat (1), 39 ayat (2), 39 ayat (3) dan Pasal 39A *juncto* Pasal 43 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Batang tubuh pasal-pasal ini menggunakan kata-kata “setiap orang”, “seseorang”, “wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak”, dan “pihak lain” sebagai pelaku pidana. Apakah ini ditujukan kepada orang manusia sebagai pelaku tindak pidana, ataukah dapat ditujukan kepada korporasi? Penjelasan undang-undang atas pasal-pasal ini tidak memberikan pengertian lebih lanjut tentang “setiap orang”, “seseorang”, “wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak”, dan “pihak lain” sebagai pelaku pidana. Pun dalam pasal-pasal lain UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak dijumpai rumusan pengertian atau definisi tentang “setiap orang”, “seseorang”, atau “pihak lain”, termasuk tidak dijumpai dalam definisi-definisi yang biasanya dimuat dalam Pasal 1 suatu undang-undang. Penulis tidak menemukan dasar untuk menyimpulkan bahwa “setiap orang”, “seseorang”, atau “pihak lain” yang dimaksud oleh pasal-pasal ini ditujukan kepada orang selain manusia, atau tegasnya ditujukan kepada korporasi (*rechts persoon*).

Mengenai pengertian “wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak” terdapat dalam Pasal 32 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bahwa dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan, Wajib Pajak dalam hal badan secara umum diwakili oleh pengurus, atau dengan kata lain pengurus suatu badan adalah wakil dari badan tersebut.

Pasal 32 ayat (3a) menentukan bahwa termasuk pengertian pengurus adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan. Badan dapat menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan. Menurut Penjelasan ayat (3a), yang dimaksud dengan “kuasa” adalah orang yang menerima kuasa khusus dari Wajib Pajak untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan.

Secara gramatikal dapat dipastikan bahwa yang dimaksud dengan “wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak” adalah orang dalam arti manusia (*natuurlijk persoon*). Penulis tidak menemukan dasar untuk menyimpulkan bahwa “setiap orang”, “seseorang”, “wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak” atau “pihak lain” yang dimaksud oleh pasal-pasal ini ditujukan kepada korporasi (*rechts persoon*).

Pengertian “wakil Wajib Pajak” dapat ditelusuri dengan interpretasi otentik terhadap rumusan Pasal 32 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang menyatakan bahwa dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan, Wajib Pajak dalam hal badan secara umum diwakili oleh pengurus. Penjelasan Pasal 32 ayat (4) UU ini diartikan bahwa pengurus adalah misalnya direksi dan komisaris perseroan Perseroan Terbatas (PT), sekutu aktif persekutuan komanditer (CV), pengurus koperasi atau yayasan, dan sebagainya. Termasuk pengertian pengurus dalam Pasal tersebut adalah “orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan”, misalnya berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, komisaris dan pemegang saham pengendali.

Pengertian “kuasa Wajib Pajak” menurut Penjelasan Pasal 32 ayat (3a) adalah “orang yang menerima kuasa khusus dari Wajib Pajak untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan”. Pengertian “pegawai” secara gramatikal antara lain dapat dirujuk kepada pengertian sehari-hari menurut Kamus Bahasa Indonesia adalah “1) orang yang bekerja pada pemerintah (perusahaan, dan sebagainya; 2) yang bekerja pada kerajaan; 3) alat perkakas; 4) sekelompok orang yang bekerja sama membantu seorang direktur, ketua, dan sebagainya mengelola sesuatu”.

Berdasarkan penafsiran otentik dan penafsiran gramatikal sebagaimana diuraikan di atas, penulis menyimpulkan bahwa “setiap orang”, “seseorang”, “wakil, kuasa, atau pegawaidari Wajib Pajak” sebagai

pelaku pidana perpajakan merujuk kepada orang dalam arti manusia individu atau *natuurlijk persoon*, bukan kepada orang dalam arti korporasi atau entitas/badan hukum (*rechts person*).

## B. Kesalahan: Kealpaan atau Kesengajaan

Pembahasan mengenai pertanggungjawaban pidana berarti berbicara mengenai orang yang melakukan perbuatan pidana dan unsur adanya kesalahan si pelaku (unsur subjektif). Unsur subjektif tindak pidana menurut P. A. F. Lamintang dalam buku *Dasar-dasar Hukum Pidana Indonesia* adalah unsur-unsur yang melekat pada diri si pelaku atau yang berhubungan dengan diri si pelaku dan termasuk ke dalamnya, yaitu segala sesuatu yang terkandung di dalam hatinya, di antaranya adalah kesengajaan (*dolus*) atau ketidaksengajaan (*culpa*) (P. A. F. Lamintang, 2021).

Berdasarkan rumusan delik pidana dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maka untuk dapat dipertanggungjawabkan kepada subjek tindak pidana tersebut ditentukan bentuk kesalahan atau *mens rea* dari si pembuat tindak pidana yang digolongkan ke dalam 2 jenis kesalahan yakni: kealpaan (*culpa*) dan kesengajaan (*dolus*).

Pasal 38 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan “Setiap orang yang karena kealpaannya dan seterusnya ...” merumuskan kesalahan yang sifatnya kealpaan. Pasal 39 ayat (1) dan Pasal 39A UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan “Setiap orang yang dengan sengaja dan seterusnya ...” menunjukkan kesalahan yang sifatnya kesengajaan. Pasal 39 ayat (2) dan Pasal 39 ayat (3) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengatur tentang pengulangan perbuatan (*recidive*) dan percobaan (*poging*), di mana keduanya merujuk kepada perbuatan pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dari Pasal 39 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, bentuk kesalahannya adalah kesengajaan. Pasal 43 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah ketentuan mengenai penyertaan atau pembantuan tindak pidana, merujuk kepada perbuatan pidana sebagaimana dimaksud pada Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, bentuk kesalahannya adalah kealpaan atau kesengajaan.

Sebagaimana uraian pembahasan pada Sub Bab 4.2.2 huruf a tentang Subjek Hukum Tindak Pidana Perpajakan, penulis berpendapat bahwa subjek tindak pidana perpajakan yang diatur dalam delik-delik kesengajaan dalam pasal-pasal 39 ayat (1), 39 ayat (2), 39 ayat (3)

dan Pasal 39A *juncto* Pasal 43 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah orang dalam arti manusia individu atau *natuurlijk persoon*, bukan kepada orang dalam arti korporasi atau entitas/badan hukum (*rechts person*). Di sisi lain, penulis menyimpulkan bahwa berkaitan dengan delik pidana kealpaan sebagaimana diatur dalam Pasal 38 *juncto* Pasal 43 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, unsur “setiap orang” dapat diartikan sebagai orang pribadi (*natuurlijk persoon*) dan badan (*rechts persoon*).

Namun, UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak mengatur secara tertulis bagaimana sistem pertanggungjawaban pidana kepada korporasi. Apabila hendak melakukan penuntutan pidana kepada korporasi terkait tindak pidana perpajakan, timbul pertanyaan: bagaimanakah menentukan kesalahan korporasi (berupa kealpaan atau kesengajaan)? Dengan kata lain, bagaimanakah konstruksi pertanggungjawabannya (*teorekenings constructie*)?

Secara teoritis, solusi atas pertanyaan tersebut dapat dirujuk kepada pendapat beberapa ahli hukum berikut ini sebagaimana dikutip Mahrus Ali:

- D. Schaffmeister mengemukakan, untuk menentukan kesengajaan korporasi diselesaikan dengan cara konstruksi pertanggungjawaban bahwa kesengajaan dari perorangan (*natuurlijk persoon*) yang bertindak atas nama badan hukum atau korporasi dapat merupakan kesengajaan dari badan hukum tersebut.
- Mardono Reksodiputro berpendapat bahwa kesengajaan atau kealpaan pengurus korporasi dianggap sebagai kesengajaan atau kealpaan korporasi itu sendiri.
- Menurut Muladi, kesengajaan atau kealpaan korporasi ditentukan dengan cara melihat apakah kesengajaan bertindak pengurus korporasi pada kenyataannya tercakup dalam politik perusahaan atau berada dalam kegiatan yang nyata dari perusahaan, dengan konstruksi pertanggungjawaban bahwa kesengajaan perorangan (*natuurlijk persoon*) yang bertindak atas nama korporasi dapat menjadi kesengajaan dari korporasi.

Namun secara yuridis normatif, hukum positif yang berlaku dalam hal ini UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak mengatur secara tertulis bagaimana sistem pertanggungjawaban pidana bagi korporasi.

Oleh karena itu, berdasarkan asas legalitas dalam penegakan hukum pidana, penulis berpendapat bahwa penuntutan pidana kepadakorporasi terkait tindak pidana perpajakan tidak dapat diterapkan berdasarkan UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang saat ini berlaku.

Untuk menggambarkan sistem pertanggungjawaban pidana oleh korporasi, pada tabel berikut ini akan disandingkan ketentuan tentang subjek hukum korporasi dan pertanggungjawaban pidana dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan beberapa undang-undang yang mengatur korporasi; sebagai pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dalam penelitian ini. Tabulasi ini menyajikan kategorisasi data yang telah dipilah berdasarkan: undang-undang dan konsep subjek hukum pidana serta pertanggungjawaban pidana korporasi.

**Tabulasi Data 1**

Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Beberapa Peraturan Perundang-undangan

Peraturan Perundang-undangan	Subjek Hukum dan Pertanggungjawaban Korporasi
<p>UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.</p> <p>Keterangan: Tindak pidana perpajakan diatur dalam Pasal Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A <i>juncto</i> Pasal 43 ayat (1) (penyertaan, pembantuan).</p>	<p>Pengertian Korporasi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasal 1 angka 2: Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasal 1 angka 3: Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pension, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.</li> </ul> <p>Catatan penulis: UU tidak secara tertulis mengatur korporasi sebagai subjek hukum pidana sertapertanggungjawabannya.</p>
<p>UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasal 1 angka 1: Korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisasi baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum.</li> <li>• Pasal 1 angka 3: Setiap orang adalah orang perseorangan atau termasuk korporasi.</li> <li>• Pasal 20 ayat (1): Dalam hal tindak pidana korupsi dilakukan oleh atau atas nama suatu korporasi, maka tuntutan dan penjatuhan pidana dapat dilakukan terhadap korporasi dan/atau pengurusnya.</li> </ul>



	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasal 20 ayat (2): Tindak pidana dilakukan oleh korporasi apabila tindak pidana tersebut dilakukan oleh orang-orang baik berdasarkan hubungan kerja maupun hubungan lain, bertindak dalam lingkungan korporasi tersebut baik sendiri maupun bersama-sama.</li> </ul>
<p>UU Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 17 Tahun 2006.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasal 1 angka 12: Orang adalah orang perseorangan atau badan hukum.</li> <li>• Pasal 108 ayat (1): Dalam hal suatu tindak pidana yang dapat dipidana menurut undang-undang inidilakukan oleh atau atas nama suatu badan hukum, perseroan atau perusahaan, perkumpulan, yayasan atau koperasi, tuntutan pidana ditujukan kepada dan sanksipidana dijatuhkan kepada: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. badan hukum, perseroan atau perusahaan, perkumpulan, yayasan atau koperasi; dan/atau</li> <li>b. mereka yang memberikan perintah untuk melakukan tindak pidana tersebut atau yang bertindak sebagai pimpinan atau yang melalaikan pencegahannya.</li> </ul> </li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasal 108 ayat (2): Tindak pidana menurut undang-undang ini dilakukan juga oleh atas nama badan hukum, perseroan atau perusahaan, perkumpulan, yayasan atau koperasi, apabila tindak pidana tersebut dilakukan oleh orang-orang yang baik berdasarkan hubungan kerja maupun berdasarkan hubungan lain bertindak dalam lingkungan badan hukum, perseroan atau perusahaan, perkumpulan, yayasan atau koperasi tersebut tanpa memperhatikan apakah orang tersebut masing-masing telah melakukan tindak secara sendiri-sendiri atau bersama-sama.</li> </ul>
<p>UU Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasal 1 angka 9: Setiap Orang adalah orang perseorangan atau Korporasi.</li> <li>• Pasal 1 angka 10: Korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisasi, baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum.</li> <li>• Pasal 6 ayat (1): Dalam hal tindak pidana pencucian uang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3, Pasal 4, dan Pasal 5 dilakukan oleh Korporasi, pidana dijatuhkan terhadap Korporasi dan/atau Personil Pengendali Korporasi.</li> <li>• Pasal 6 ayat (2): Pidana dijatuhkan terhadap Korporasi apabila tindak pidana pencucian uang: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. dilakukan atau diperintahkan oleh Personil Pengendali Korporasi;</li> </ul> </li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>b. dilakukan dalam rangka pemenuhan maksud dan tujuan Korporasi;</li> <li>c. dilakukan sesuai dengan tugas dan fungsi pelaku atau pemberi perintah; dan</li> <li>d. dilakukan dengan maksud memberikan manfaat bagi Korporasi.</li> </ul>
<p>Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2016 tentang</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasal 1 angka 1: Korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisir, baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum.</li> <li>• Pasal 3: Tindak pidana oleh Korporasi merupakan tindak pidana yang dilakukan oleh orang berdasarkan hubungan kerja, atau berdasarkan hubungan lain, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama yang bertindak untuk dan atas nama korporasi di dalam maupun di luar lingkungan korporasi.</li> <li>• Pasal 4 ayat (2): Dalam menjatuhkan pidana terhadap korporasi, hakim dapat menilai kesalahan korporasi sebagaimana ayat (1) antara lain: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan korporasi;</li> </ul> </li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>b. Korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana; atau</li> <li>c. Korporasi tidak melakukan langkah-langkah yang diperlukan untuk melakukan pencegahan, mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadinya tindak pidana”.</li> </ul>
--	--

(Diolah oleh penulis, 2021)

Undang-undang yang secara khusus telah mengatur korporasi sebagai subjek tindak pidana dan dibebani pertanggungjawaban pidana telah memuat secara tertulis, tegas, dan jelas dalam redaksi pasal-pasal yang berkaitan dengan tindak pidana korporasi (dalam penelitian ini: UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001, UU Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 17 Tahun 2006, dan UU Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang). Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi memperjelas pelaksanaan/penerapan undang-undang tersebut.

Salah satu pertimbangan dalam konsiderans Peraturan Mahkamah Agung ini adalah, bahwa banyak undang-undang di Indonesia menempatkan korporasi sebagai subjek tindak pidana yang dapat dimintai pertanggungjawaban, namun perkara dengan subjek hukum korporasi yang diajukan dalam proses pidana masih sangat terbatas, salah satu penyebabnya adalah prosedur dan tata cara pemeriksaan korporasi sebagai pelaku tindak pidana masih belum jelas, oleh karena itu dipandang perlu adanya pedoman bagi aparat penegak hukum dalam penanganan perkara pidana yang dilakukan oleh korporasi. Sedikit catatan, meskipun disebut sebagai peraturan yang memuat prosedur dan tata cara (hukum acara), namun penulis menemukan bahwa Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2016 tersebut juga memuat materi mengenai definisi korporasi, pengertian tindak pidana korporasi, dan

kesalahan korporasi (hukum materiel, telah diatur sebagai materi muatan undang-undang yang mengatur korporasi).

UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menurut penelitian penulis tidak secara tertulis, tegas, dan jelas mengatur bahwa korporasi merupakan subjek hukum pidana yang dapat dipertanggungjawabkan dalam tindak pidana perpajakan. UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan hanya memuat rumusan bahwa Wajib Pajak meliputi orang pribadi atau badan. Pengertian badan menurut UU ini adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pension, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap (Pasal 1 angka 3).

Lu Sudirman dan Feronica dalam Edie OS Hiarej mengemukakan tiga parameter untuk dapat memidana korporasi:

1. undang-undang telah mengatur dengan tegas bahwa subjek tindak pidananya termasuk korporasi, perwujudan asas legalitas;
2. korporasi dapat disertakan jika penyidik menemukan tersangka personalnya adalah direktur atau manajer yang menjadi *directing mind and will* dari korporasi;
3. korporasi tidak dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana apabila *directing mind and will* dari korporasi melakukan tindak pidana terhadap korporasi mereka sendiri dan korporasi yang bersangkutan telah melakukan penuntutan terhadap *directing mind and will* (Lu Sudirman, 2015).

Dalam kaitannya dengan asas legalitas yang harus dipegang dalam penegakan hukum pidana, penulis sependapat dengan Lu Sudirman dan Feronica bahwa untuk dapat memidana korporasi undang-undang harus telah mengatur dengan tegas bahwa subjek tindak pidananya termasuk korporasi. Frasa “telah mengatur dengan tegas” menurut pendapat penulis harus dimaknai sebagai norma hukum yang tertulis, jelas dan tegas merumuskan bahwa korporasi adalah subjek tindak pidana dalam undang-undang dimaksud sehingga memenuhi asas *lex scripta*, *lex certa*, dan *lex stricta*. Penulis perlu menggarisbawahi bahwa penerapan asas legalitas secara konsisten dalam

penegakan hukum pidana harus dijaga dengan empat rambu larangan sebagaimana dikemukakan Muladi dan juga Moeljatno yakni:<sup>11</sup>

1. larangan memidana atas dasar hukum tidak tertulis (*nullum delictum nulla poena sine lege scripta*),
2. larangan untuk melakukan analogi (*nullum crimen nulla poena sine lege stricta*),
3. larangan pemberlakuan hukum pidana secara surut (*nullum crimen nulla poena sine lege praevia*), dan larangan terhadap perumusan hukum pidana yang tidak jelas (*nullum crimen nulla poena sine lege certa*) (Muladi, 2020).

Pendapat penulis bahwa terdapat permasalahan legalitas dan kepastian hukum dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terkait subjek tindak pidana perpajakan dan pertanggungjawabannya sebagaimana diuraikan di atas, didukung oleh hasil wawancara dengan Yunus Husein yang memberikan saran berikut ini:

“Untuk menjamin kepastian hukum di bidang hukum perpajakan dan mencegah timbulnya penafsiran yang berbeda perlu dirumuskan secara tertulis dalam Undang- undang atau Peraturan Mahkamah Agung yang menegaskan pengertian “setiap orang” yang meliputi orang perorangan dan korporasi dan pengertian korporasi yang meliputi juga wajib pajak badan. Begitu juga mengenai pertanggungjawaban pidana Wajib Pajak Badan perlu dibuat aturan yang lengkap dan jelas.”

### **C. Sanksi Pidana Dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan**

Dilihat dari sanksi pidananya, maka model atau sistem pemidanaan (*strafsoort*) yang ditentukan dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bersifat alternatif atau kumulatif, dengan bentuk pidana penjara, kurungan, dan/atau denda. Pasal 38 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan sanksi pidananya “... *didenda* paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terhutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terhutang yang tidak atau kurang dibayar, *atau dipidana kurungan* paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun”, menunjukkan bahwasanksi pidana dalam pasal ini bersifat alternatif antara pidana denda atau pidana kurungan.

Pasal 39 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan "...dipidana dengan *pidana penjara* paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6(enam) tahun *dan denda* paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar." Pasal 39 ayat (2) dan Pasal 39 ayat (3) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (pengulangan dan percobaan) menyebutkan sanksi pidana yang sejenis dengan Pasal 39 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan variasi menambah atau mengurangi sanksi pidana.

Rumusan pasal ini menunjukkan bahwa sanksi pidana bersifat kumulatif berupa pidana penjara dan denda. Pasal 39A UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan sanksi pidana berupa "...dipidana dengan pidana dengan *pidana penjara* paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun *serta* denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau setoran pajak.", menunjukkan bahwa sanksi pidana dalam pasal ini bersifat kumulatif berupa pidana penjara dan (menggunakan kata hubung "serta") denda. Sanksi pidana yang dimaksud dalam Pasal 43 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sama dengan sanksi pidana yang ditentukan dalam Pasal 39 dan Pasal 39A UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, bersifat kumulatif berupa pidana penjara dan denda.

Pada tabel di bawah ini akan disandingkan ketentuan tentang ancaman sanksi pidana dalam UU Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan dan beberapa undang-undang yang mengatur subjek tindak pidana korporasi; sebagai pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dalam penelitian ini. Tabulasi ini menyajikan kategorisasi data yang telah dipilah berdasarkan: undang-undang serta konsep pidana dan ppidanaan.

## Tabulasi Data 2

### Sanksi Pidana Dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Undang-Undang	Sanksi Pidana
<p>UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.</p> <p>Keterangan: Tindak pidana perpajakan diatur dalam Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, <i>juncto</i> Pasal 43 ayat (1) (penyertaan, pembantuan). UU tidak secara tegas (tertulis) mengatur korporasi sebagai subjek tindak pidana serta pertanggungjawabannya.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Denda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terhutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terhutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun; Pasal 38.</li> <li>• Pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terhutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terhutang yang tidak atau kurang dibayar; Pasal 39 ayat (1). Pengulangan tindak pidana, sanksi di atas menjadi 2 kali lipat; Pasal 39 ayat (2).</li> <li>• Pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan; Pasal 39 ayat (3).</li> </ul>



	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau setoran pajak; Pasal 39A.</li> </ul>
--	--

(Diolah oleh penulis, 2021)

#### Keterangan:

Tindak pidana perpajakan diatur dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, *juncto* Pasal 43 ayat (1) (penyertaan, pembantuan). Undang- undang ini tidak secara tegas (tertulis) mengatur korporasi sebagai subjek tindak pidana serta pertanggungjawabannya.

### Tabulasi Data 3

#### Sanksi Pidana Terhadap Korporasi Dalam Beberapa Undang-Undang

Undang-Undang	Sanksi Pidana (Pokok)
UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001.	<p>Pidana pokok yang dapat dijatuhkan terhadap korporasi hanya pidana denda, dengan ketentuan maksimum pidana ditambah 1/3 (sepertiga); Pasal 20 ayat (7).</p> <p>Pidana denda maksimum dalam beberapa pasal UU ini adalah Rp. 50.000.000 (nilai korupsi kurang dari Rp. 50.000.000) sampai dengan Rp. 1.000.000.000.</p>

<p>UU Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 17 Tahun 2006.</p>	<p>Terhadap badan hukum, perseroan atau perusahaan, perkumpulan, yayasan atau koperasi yang dipidana dengan pidana sebagaimana dimaksud dalam undang-undang ini, pidana pokok yang dijatuhkan senantiasa berupa pidana denda paling banyak Rp. 1.500.000.000 (satu miliar lima ratus juta rupiah) jika atas tindak pidana tersebut diancam dengan pidana penjara, dengan tidak menghapuskan pidana denda apabila atas tindak pidana tersebut diancam dengan pidana penjara dan pidana denda; Pasal 108 ayat (4).</p>
<p>UU Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang.</p>	<p>Pidana pokok yang dijatuhkan terhadap korporasi adalah pidana denda paling banyak Rp. 100.000.000 (seratus miliar rupiah); Pasal 7 ayat (1).</p>

(Diolah oleh penulis, 2021)

Undang-undang yang secara khusus telah mengatur korporasi sebagai subjek tindak pidana dan dibebani pertanggungjawaban pidana memuat ancaman pidana yang secara jelas, dibedakan dengan ancaman pidana yang dapat dijatuhkan kepada orang/manusia individu atau kepada korporasi (dalam kajian ini: UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001, UU Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 17 Tahun 2006, dan UU Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang). Tegasnya, undang-undang tersebut merumuskan sanksi pidana khusus bagi korporasi hanyalah berupa pidana denda. Di samping pidana pokok berupa denda, beberapa undang-undang di atas mengatur ancaman pidana tambahan terhadap korporasi misalnya: perampasan barang yang digunakan atau yang diperoleh dari tindak pidana korupsi, pembayaran uang pengganti, pengumuman putusan hakim, pembekuan sebagian atau seluruh kegiatan usaha korporasi, pencabutan izin usaha, pembubaran dan/atau pelarangan korporasi, atau perampasan aset korporasi untuk negara, dan lain-lain.

UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak secara tegas dan jelas (tidak tertulis) merumuskan ancaman pidana khusus bagi korporasi. Demikian juga stelsel penjatuhan pidananya adalah kumulatif antara pidana penjara dan pidana denda sebagaimana tersurat dalam redaksi Pasal 39 ayat (1), 39 ayat (2), 39 ayat (3), dan Pasal 39A *juncto* Pasal 43 ayat (1) UU ini. Jaksa dalam surat dakwaan dan tuntutan, serta hakim dalam putusannya tidak dapat memilih pidana manakah yang akan dijatuhkan kepada terdakwa korporasi, karena pada prinsipnya sistem perumusan kumulatif mirip dengan sistem perumusan tunggal karena sifatnya imperatif atau definitif, artinya sudah pasti, hakim tidak bisa memilih penerapan pidananya. Penulis mendukung pendapat bahwa tidak mungkin menuntut suatu korporasi sebagai pelaku tindak pidana berdasarkan suatu undang-undang pidana apabila dalam undang-undang tersebut ditentukan bahwa sanksi pidana yang dapat dijatuhkan kepada pelaku pidana adalah kumulasi pidana penjara dan pidana denda, sebagaimana dikemukakan Sutan Remy Sjahdeini dalam bukunya *Ajaran Pidana: Tindak Pidana Korporasi & Seluk Beluknya* berikut ini:

“Menurut penulis, memang tidak mungkin untuk menjatuhkan sanksi pidana kepada suatu korporasi berupa pidana penjara atau sanksi pidana berupa menjalani pidana cambuk seperti yang berlaku di Malaysia dan Singapura serta negara-negara yang menerapkan hukum pidana Islam. Sehingga sebagai konsekuensinya, adalah tidak mungkin menuntut suatu korporasi sebagai pelaku tindak pidana berdasarkan suatu undang-undang pidana apabila dalam undang-undang tersebut ditentukan bahwa sanksi pidana yang dapat dijatuhkan kepada pelaku pidana adalah kumulasi pidana penjara dan pidana denda (kedua sanksi pidana tersebut bersifat kumulatif, yaitu harus kedua sanksi tersebut dijatuhkan kepada pelaku tindak pidana yang bersangkutan).”

Dengan logika berpikir yang sama, maka penulis sependapat dengan Eva Achjani Zulfa bahwa undang-undang harus mengatur secara khusus mekanisme penjatuhan sanksi pidana bagi korporasi demi kepastian hukum. Eva Achjani Zulfa dalam bukunya *Perkembangan Sistem Pidana dan Sistem Masyarakat* (2017) memberi komentar terhadap rumusan pasal tentang korporasi sebagai subjek dari tindak pidana dalam Rancangan KUHP atau RKUHP versi tahun 2015 terkait sanksi pidana bagi korporasi. Ia menyatakan bahwa mekanisme penjatuhan sanksi bagi korporasi sebagai subjek dari tindak pidana menjadi suatu keharusan untuk diatur secara tersendiri bagi kepastian hukum.

UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan bagian dari perundang-undangan di Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan telah menentukan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik (asas formil), sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 5 berikut:

1. kejelasan tujuan,
2. kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat,
3. kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan,
4. dapat dilaksanakan,
5. kedayagunaan dan kehasilgunaan,
6. *kejelasan rumusan*, dan
7. keterbukaan.

Asas kejelasan rumusan dalam Penjelasan Pasal ini disebutkan bahwa setiap peraturan perundang-undangan harus memenuhi persyaratan teknis penyusunan peraturan perundang-undangan, sistematika, dan pilihan kata atau terminologi, serta bahasa hukumnya jelas dan mudah dimengerti, sehingga tidak menimbulkan berbagai macam interpretasi dalam pelaksanaannya. Pasal 6 ayat (2) UU ini merumuskan asas-asas yang harus tercermin dalam materi muatan peraturan perundang-undangan (asas materiil) berikut:

1. asas pengayoman,
2. asas kemanusiaan,
3. asas kebangsaan,
4. asas kekeluargaan,
5. asas kenusantaraan,
6. asas bhinneka tunggal ika,
7. asas keadilan,
8. asas kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan,
9. *asas ketertiban dan kepastian hukum*,
10. asas keseimbangan, keserasian, dan keselarasan.

Asas ketertiban dan kepastian hukum dalam Penjelasan Pasal ini disebutkan bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-

undangan harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan adanya kepastian hukum. Pasal 6 ayat (2) UU juga menentukan dipenuhinya asas-asas lain sesuai dengan bidang peraturan perundang-undangan, sebagai contoh dalam bidang hukum pidana misalnya adalah: asas legalitas, asas tiada hukuman tanpa kesalahan, asas pembinaan narapidana, dan asas praduga tak bersalah.

Sebagaimana uraian pada bagian Latar Belakang Masalah skripsi ini, telah dikutip Arief Sidharta dalam tulisan Jimly Asshiddiqie “Gagasan Negara Hukum” yang menegaskan bahwa hukum bertujuan untuk mewujudkan kepastian hukum dan prediktabilitas yang tinggi sehingga dinamika kehidupan bersama dalam masyarakat bersifat *predictable* (Arief Sidharta, 2021). Dinamika pergaulan hidup masyarakat yang terus bergerak itu menjadi salah satu faktor lahirnya kesenjangan antara hukum yang tertulis (*law in books/in abstracto*) dengan hukum dalam penerapannya (*law in action/in concreto*). Lebih lengkapnya, Wayne La Favre dalam buku karangan Hamzah Halim mengemukakan faktor atau kekurangan-kekurangan yang dapat menimbulkan kesenjangan hukum adalah:

1. Tidak ada peraturan perundang-undangan yang sedemikian lengkap sehingga dapat mengatur semua perilaku manusia;
2. Adanya keterlambatan penyesuaian peraturan perundang-undangan dengan perkembangan yang terjadi dalam masyarakat;
3. Terdapat kasus-kasus individual yang harus ditangani dengan cara khusus.

Dalam kaitannya dengan penentuan korporasi sebagai subjek hukum pidana yang dapat dipertanggungjawabkan dalam tindak pidana perpajakan, kekurangan-kekurangan yang terdapat dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang saat ini berlaku perlu diperbaiki dan diformulasikan dalam rancangan undang-undang di masa mendatang. UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang akan datang sebagai *ius constituendum* idealnya memenuhi asas-asas formil dalam pembentukannya, memenuhi asas-asas materil dalam materi muatannya, serta memenuhi asas-asas lainnya yang telah ditetapkan dalam UU tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan; khususnya asas kejelasan rumusan, asas ketertiban dan kepastian hukum, dan asas lain dalam bidang hukum pidana misalnya asas legalitas.

Dengan demikian, UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mendatang akan mampu memprediksi perkembangan korporasi dengan segala dampaknya, dan mampu mengantisipasi permasalahan legalitas dalam penegakan hukum pidana bagi korporasi yang seharusnya bersifat *lex scripta, lex certa, lex stricta*.





# BAGIAN VI

## Implementasi Teori Pertanggungjawaban

### **Korporasi Sebagai Subjek Hukum Pidana**

Subjek hukum pidana ada dua yakni manusia atau orang perseorangan (*natuurlijk persoon, natural person*) dan badan hukum (*rechts persoon, legal person, atau corporation*). Pada masa lalu hanya orang perseorangan saja yang dipertanggungjawabkan secara pidana, dan pada perkembangannya entitas atau badan hukum dapat dibebani pertanggungjawaban pidana. Perkembangan tersebut sejalan dengan perkembangan hukum pidana di negara-negara lain. Konsep pertanggungjawaban pidana korporasi ini juga telah dimasukkan dalam Rancangan KUHP antara lain dalam Pasal 48 R-KUHP Buku ke Satu hasil Panja 25 Juli 2016 Paragraf 6 (Korporasi), ditentukan “*Korporasi merupakan subjek tindak pidana*”.

Di Indonesia, korporasi ditempatkan sebagai subjek hukum pidana dan dapat dipertanggungjawabkan secara pidana pada masa-masa awal diatur antara lain dalam Undang-undang Darurat Nomor 17 Drt Tahun 1951 tentang Penimbunan Barang-Barang dan Undang-undang Nomor 7 Drt Tahun 1955 tentang Pengusutan, Penuntutan dan Peradilan Tindak Pidana Ekonomi. Menurut Harkristuti Harkrisnowo, bila dibandingkan dengan ketentuan perundang-undangan tersebut dengan ketentuan perundang-undangan dasawarsa terakhir terdapat perbedaan bahwa di masa lalu subjeknya dibatasi hanya pada badan hukum, sedangkan saat ini mencakup badan hukum dan bukan badan hukum.



Perbedaan lainnya adalah bilamanakah suatu korporasi dianggap melakukan tindak pidana. UU Darurat Nomor 7 Tahun 1955 tidak merumuskan secara tegas karena hanya menentukan jika tindak pidana tersebut dilakukan “oleh atau atas nama badan hukum, suatu perseroan, suatu perserikatan orang yang lainnya atau suatu yayasan”, sedangkan penanganan tindak pidana korporasi dewasa ini berpijak pada berbagai teori misalnya teori identifikasi, teori agregasi, dan teori kedudukan fungsional. Hal tersebut mewarnai putusan pengadilan yang sangat beragam sehingga dianggap inkonsisten (Harkristuti, 2019).

Dalam perkembangan hukum positif di Indonesia, beberapa peraturan perundang-undangan berikut mengatur definisi atau pengertian korporasi yang relevan dengan pembahasan tindak pidana perpajakan dalam penelitian ini dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Menurut PERMA Nomor 13 Tahun 2016.

Perlu dikemukakan Peraturan Mahkamah Agung RI Nomor 13 Tahun 2016 (PERMA Nomor 13 Tahun 2016) tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi sebagai satu acuan yuridis yang penting dalam penelitian ini. Salah satu pertimbangan dalam konsiderans PERMA ini yaitu bahwa banyak undang-undang di Indonesia menempatkan korporasi sebagai subjek tindak pidana yang dapat dimintai pertanggungjawaban, namun perkara dengan subjek hukum korporasi yang diajukan dalam proses pidana masih sangat terbatas, salah satu penyebabnya adalah prosedur dan tata cara pemeriksaan korporasi sebagai pelaku tindak pidana masih belum jelas, oleh karena itu dipandang perlu adanya pedoman bagi aparat penegak hukum dalam penanganan perkara pidana yang dilakukan oleh korporasi. Pengertian korporasi diatur dalam Pasal 1 angka 1 “Korporasi adalah kumpulan orang dan/ atau kekayaan yang terorganisir, baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum”.

2. Menurut UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001, Pasal 1 angka 1 memberi definisi “Korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisasi baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum. Pasal 1 angka 3 menyatakan bahwa setiap orang adalah perseorangan atau termasuk korporasi.

3. Menurut UU Pencegahan dan Pemberantasan (TPPU).

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang relevan untuk dijadikan acuan dalam pembahasan ini karena salah satu tindak pidana asal (*predicate crime*) TPPU adalah tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 2 ayat (1) huruf v). Definisi korporasi terdapat dalam Pasal 1 angka 10 “Korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisasi, baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum”.

Dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (selanjutnya disebut UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan) beberapa pasal berikut dapat dijadikan rujukan pengertian korporasi, yang dalam undang-undang ini disebut sebagai “Badan” (Wajib Pajak Badan). Pasal 1 angka 2 menentukan “Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan”.

Selanjutnya dalam Pasal 1 angka 3 ditentukan “Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap”. Walaupun tidak secara tegas dan jelas menyebutkan istilah “korporasi” dan tidak juga menyebutkan korporasi sebagai subjek hukum pidana pajak, namun pengertian korporasi menurut undang-undang ini esensinya serupa dengan definisi-definisi atau pengertian-pengertian korporasi yang telah diuraikan sebelumnya.

## **Pertanggungjawaban Pidana dan Kesalahan Korporasi**

Pertanggungjawaban pidana (*criminal liability*) merupakan konsep penting dalam hukum pidana. Terdapat asas dalam hukum pidana “*actus*

*non facit reum, nisi mens sit rea*” atau dalam bahasa Inggris diterjemahkan “*An act does not make a man guilty of a crime, unless his mind be also guilty*”, artinya adalah suatu perbuatan tidak mengakibatkan seseorang bersalah kecuali jika pikiran orang itu jahat. Asas tersebut dalam bahasa Belanda dikenal dengan ungkapan *geen strafzonder schuld*, artinya adalah tiada pidana tanpa kesalahan. Kesalahan adalah unsur penting dalam menentukan pertanggungjawaban pidana. Dalam konsep ini, terdapat 2 syarat untuk dapat memidana seseorang, yaitu ada perbuatan lahiriah yang terlarang atau tindak pidana (*actus reus*) dan ada sikap bathin jahat/tercela (*mens rea*). Dalam ketentuan pidana perpajakan, unsur kesalahan atau *mens rea* tercermin dalam rumusan delik dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu rumusan kata-kata “yang karena kealpaannya” dalam Pasal 38 dan rumusan kata-kata “yang dengan sengaja” dalam Pasal 39, 39A *juncto* Pasal 43 ayat (1) UU tersebut. Namun, UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak mengatur bagaimana sistem pertanggungjawaban pidana perpajakan oleh korporasi.

Bagaimana menentukan kesalahan korporasi yang tidak mempunyai wujud dan jiwa seperti manusia? Sutan Remy Sjahdeini dalam bukunya “*Ajaran Pidana: Tindak Pidana Korporasi & Seluk Beluknya*” menyimpulkan bahwa yang dimaksud tindak pidana korporasi adalah tindak pidana yang bukan dilakukan oleh korporasi sendiri, karena korporasi tidak mempunyai raga dan jiwa, tetapi dilakukan oleh personel pengendali korporasi atau *directing mind of the corporation*.

Pada tindak pidana korporasi, *actus reus* dan *mens rea* dari personel pengendali korporasi diatribusikan sebagai *actus reus* dan *mens rea* korporasi. Pembeneran pengatributan *actus reus* dan *mens rea* personel pengendali korporasi kepada korporasi merupakan ranah atau substansi dari ajaran-ajaran pertanggungjawaban pidana korporasi.

Penulis akan merujuk pada 2 macam ajaran pertanggungjawaban pidana korporasi yang dapat menjadi landasan teori penerapan pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan, yaitu: a) ajaran pertanggungjawaban vikarius (*doctrine of vicarious liability*) dan b) ajaran identifikasi (*doctrine of identification*). Inti dari ajaran pertanggungjawaban vikarius (*doctrine of vicarious liability*) adalah pembebanan pertanggungjawaban pidana dari tindak pidana yang dilakukan oleh seseorang kepada orang lain. Sebagai contoh: si A melakukan suatu tindak pidana, maka pertanggungjawaban pidananya dibebankan juga kepada si B. Pertanggungjawaban pidana pengurus atau pegawai korporasi dibebankan kepada korporasi.

Dalam hal ini korporasi ikut bertanggung jawab atas perbuatan pengurus atau pegawainya. Menurut teori atau *doctrine of vicarious liability*, dapat dibenarkan untuk menganggap *actus reus* dan *mens rea* personel pengendali korporasi atau pegawai yang diberi wewenang oleh personel pengendali untuk melakukan suatu perbuatan yang ternyata merupakan tindak pidana sebagai *actus reus* dan *mens rea* dari korporasi.

Doktrin ini juga dikenal dengan doktrin *respondeat superior* yang berlandaskan prinsip hubungan kerja (*employment principle*) dan prinsip pendelegasian wewenang (*delegation principle*). Inti dari ajaran identifikasi (*doctrine of identification*) adalah berlakunya asas hukum korporasi yang menentukan bahwa pengurus adalah organ organisasi, kalbu pengurus adalah kalbu organisasi, jasmani pengurus adalah jasmani organisasi. Ada tidaknya pertanggungjawaban pidana suatu korporasi harus diidentifikasi bahwa yang melakukan *actus reus* adalah personel pengendali korporasi atau *directing mind of corporation*. Apabila tindak pidana dilakukan oleh personel pengendali korporasi atau diperintahkan oleh personel pengendali korporasi agar dilakukan oleh orang lain, maka pertanggungjawaban pidana dapat dibebankan kepada korporasi.

Mardjono Reksodiputro sebagaimana dikutip oleh Mahrus Ali mengemukakan bahwa kesalahan yang ada pada diri pengurus korporasi dialihkan atau menjadi kesalahan korporasi itu sendiri. Namun demikian, isi kesalahan pada subjek hukum *rechts persoon* berbeda dengan isi kesalahan dari manusia *natuurlijk person* karena korporasi tidak memiliki jiwa, pikiran, bathin, atau psikis seperti pada manusia individu. Menurut penulis, untuk menentukan kesalahan korporasi, maka dapat mengacu pada tiga hal berikut:

1. Syarat kekuasaan atau *machtsvereiste* dari korporasi sebagaimana dikemukakan oleh Muladi berikut:

“Syarat kekuasaan mencakup: wewenang mengatur/menguasai dan/atau memerintah pihak yang dalam kenyataannya melakukan tindakan terlarang tersebut; mampu melaksanakan kewenangannya dan pada dasarnya mampu mengambil keputusan-keputusan tentang hal yang bersangkutan; dan mampu mengupayakan kebijakan atau tindakan pengamanan dalam rangka mencegah dilakukannya tindakan terlarang”.

2. Chairul Huda menyatakan bahwa penilaian kesalahan korporasi ditentukan dari bagaimana korporasi memenuhi fungsi

kemasyarakatannya, sehingga dapat dicela ketika suatu tindak pidana terjadi karenanya. Pendapat ini sesuai dengan konsep kesalahan normatif yang menyatakan bahwa kesalahan adalah dapat dicelanya pembuat dilihat dari segi masyarakat, bahwa sebenarnya si pembuat dapat berbuat lain jika tidak ingin melakukan perbuatan atau seharusnya menghindari perbuatan itu. Ukuran kesalahan korporasi adalah bagaimana korporasi menjalankan fungsi kemasyarakatannya, termasuk antara lain upaya korporasi menghindari terjadinya pelanggaran hukum, yang tercermin dari kebijakan-kebijakan dan cara operasionalnya.

3. Ajaran Manfaat sebagaimana dikemukakan oleh Sutan Remy Sjahdeini, yaitu bila tindak pidana memberikan manfaat bagi korporasi baik finansial maupun manfaat non finansial, atau dapat menghindarkan atau mengurangi kerugian finansial maupun non finansial bagi korporasi. Sutan Remy Sjahdeini juga mengutip pendapat senada dari Robert M. Sanger berikut “pengadilan federal pada umumnya membebankan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi yang pegawainya melakukan tindak pidana dalam lingkup pekerjaannya untuk manfaat/keuntungan korporasi.”

Ketiga unsur untuk menentukan kesalahan korporasi tersebut termuat dalam ketentuan- ketentuan PERMA Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi, sebagaimana uraian berikut.

Sebagai kaidah hukum positif, PERMA Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi dapat digunakan sebagai suatu sumber hukum untuk mengimplementasikan teori atau ajaran pemidanaan korporasi di atas. Pertanggungjawaban pidana dan kesalahan korporasi ditemukan dalam Pasal 4 PERMA ini:

- Pasal 4 Ayat (1) menguraikan “Korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana sesuai dengan ketentuan pidana korporasi dalam undang-undang yang mengatur tentang korporasi”;
- Pasal 4 ayat (2) “Dalam menjatuhkan pidana terhadap korporasi, hakim dapat menilai kesalahan korporasi sebagaimana ayat (1) antara lain:
  - a. Korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan korporasi;

- b. Korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana; atau
- c. Korporasi tidak melakukan langkah-langkah yang diperlukan untuk melakukan pencegahan, mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadinya tindak pidana”.

Kesalahan korporasi dalam arti ia membiarkan terjadinya tindak pidana atau tidak melakukan langkah-langkah yang diperlukan untuk melakukan pencegahan, mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadinya tindak pidana dapat dirujuk kepada pengertian syarat kekuasaan atau *machtsvereiste* dari korporasi. Kesalahan dalam pengertian ini juga didasarkan pada konsep kesalahan normatif yang menyatakan bahwa kesalahan adalah dapat dicelanya pembuat dilihat dari segi masyarakat, bahwa sebenarnya si pembuat dapat berbuat lain jika tidak ingin melakukan perbuatan atau seharusnya menghindari perbuatan itu.

Kesalahan korporasi dalam arti ia dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan korporasi dapat dirujuk kepada Ajaran Manfaat sebagaimana dikemukakan oleh Sutan Remy Sjahdeini, yaitu bila tindak pidana memberikan manfaat bagi korporasi baik finansial (*revenue*) maupun manfaat non finansial, atau dapat menghindarkan atau mengurangi kerugian finansial maupun non finansial bagi korporasi.

## **Implementasi dalam Putusan Pengadilan Perkara Tindak Pidanam Perpajakan**

Untuk membahas implementasi teori pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan, penulis akan mengupas tiga perkara tindak pidana perpajakan dalam putusan pengadilan berikut sebagai pendekatan kasus (*case approach*) dalam penelitian ini:

1. Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 2239 K/PID.SUS/2012 tertanggal 18 Desember 2012;
2. Putusan Pengadilan Tinggi Jawa Barat Nomor 1 3 2 / PID.SUS/2018/PT.BDG tertanggal 21 Juni 2018;
3. Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt tertanggal 8 Juli 2020.

Pendekatan kasus ini dimaksudkan untuk melakukan pendalaman terhadap pembahasan dengan berfokus kepada: uraian perkara, unsur “setiap orang” (subjek hukum pidana), unsur “dengan sengaja” (kesalahan atau kesengajaan), dan sanksi pidana yang dijatuhkan. Konteks ini dimaksudkan sebagai model analisis yuridis bagaimana implementasi teori pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan.

## **A. Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia No. 2239 K/PID.SUS/2012**

Putusan Mahkamah Agung RI No. 2239 K/PID.SUS/2012 tertanggal 18 Desember 2012 (tingkat kasasi) memutuskan sebagai berikut dalam perkara Terdakwa:

Nama	:	SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK
Tempat lahir	:	Medan
Umur/tanggal lahir	:	50 tahun/21 Mei 1960
Jenis kelamin	:	Laki-laki
Kebangsaan	:	Indonesia
Tempat tinggal	:	Citra 3 Blok BB No. 5 (Citra Garden 3) RT 006 RW 001, Duri Kosambi, Jakarta Barat
Agama	:	Budha
Pekerjaan	:	<i>Tax Manager</i> Asian Agri Group dan Terdaftar Sebagai Pegawai di PT Inti Indosawit Subur (PT. IIS)

Delik pidana adalah sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atas nama PT. Dasa Anugrah Sejati, PT. Raja Garuda Mas Sejati, PT. Saudara Sejati Luhur, PT. Indo Sepadan Jaya, PT. Nusa Pusaka Kencana, PT. Andalas Intiagro Lestari, PT. Tunggal Yunus Estate, PT. Rigunas Agri Utama, PT. Rantau Sinar Karsa, PT. Sispra Matra Abadi, PT. Mitra Unggul Pusaka, PT. Hari Sawit Jaya, PT. Inti Indosawit Subur dan PT. Gunung Melayu yang tergabung dalam Asian Agri Group sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebesar Rp. 1.259.977.695.652 (satu trilyun dua ratus lima puluh sembilan milyar sembilan ratus tujuh puluh tujuh juta enam ratus sembilan puluh lima ribu enam ratus lima puluh dua rupiah). Tindak

pidana perpajakan ini diatur dan diancam pidana berdasarkan Pasal 39 ayat (1) huruf c juncto Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang RI Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 16 Tahun 2000.

Dalam putusan pengadilan, terdakwa terbukti melakukan perbuatan yang didakwakan yang dilakukan dengan cara antara lain sebagaimana diikhtisarkan dalam uraian berikut: Bahwa pada tanggal 04 Agustus 2002, 05 Agustus 2002, 02 September 2002 dan 18-19 Desember 2002, Terdakwa bersama-sama dengan Eddy Lukas, Lee Boon Heng, Yoe Gie, Vincentius Amin Sutanto, Djoko Soesanto Oetomo dan Paulina Shih mengadakan *tax planning meeting* di Kantor Jakarta di Jalan Teluk Betung No. 31-32 Tanah Abang Jakarta Pusat dan di Kantor Medan di Gedung Uniland Jl. MT Haryono Medan untuk membahas mengenai perencanaan guna mengecilkan pembayaran pajak melalui beberapa cara:

1. Mengecilkan penjualan antara lain berupa rekayasa penjualan dengan melakukan transaksi dengan perusahaan di Hong Kong, Macau maupun British Virgin Island yang adalah perusahaan *paper company* atau *Special Purpose Vehicle* bentukan Asian Agri Group yang digunakan sebagai fasilitator untuk secara dokumentasi mendukung transaksi tersebut dan sebagai tempat untuk menampung selisih harga jual (melalui skenario *under invoicing*).
2. Menggelembungkan biaya-biaya yang tidak ada transaksi ekonominya berupa:
  - “Biaya Jakarta” yang tidak ada transaksi ekonomi yang sebenarnya dan hanya untuk menampung pengeluaran uang dari rekening perusahaan yang tergabung dalam AAG secara tunai ke rekening perantara Haryanto Wisastra - Eddy Lukas di Bank Permata Jakarta dan Eddy Lukas - Djoko Soetanto Oetomo di Bank Bumi Putra Jakarta.
  - “Biaya Hedging” yang merupakan biaya fiktif yang dilakukan dengan menciptakan rugi (*loss creating*) berupa pembebanan Biaya “*washout/hedging loss*” dalam kontrak perdagangan berjangka CPO.
  - “Biaya Manajemen Fee” yang merupakan biaya fiktif yang dibebankan pada Biaya Umum dan Administrasi yang pembebanannya didasarkan hanya pada kontrak semata yang dibuat antar perusahaan dalam satu group baik yang di dalam negeri maupun di luar negeri.



Bahwa mengecilkan penjualan melalui rekayasa penjualan dan penggelembungan biayamelalui pembebanan Biaya Jakarta, Biaya Hedging dan Biaya Manajemen Fee dimaksudkan untuk mengurangi besarnya penghasilan kena pajak perusahaan-perusahaan yang berada di bawah Asian Agri Group.

Penulis melakukan telaah terhadap uraian-uraian dalam Putusan Pengadilan ini, dan dapat ditarik simpulan bahwa Terdakwa dalam perkara tindak pidana perpajakan di atas adalah SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK, *natuurlijk person* (manusia individu) dengan kedudukan fungsional dalam grup perusahaan sebagai *Tax Manager* Asian Agri Group. Terdapat pertimbangan hakim yang perlu digarisbawahi terkait pertanggungjawaban pidana oleh korporasi, sebagaimana terdapat pada uraian putusan berikut ini:

Menimbang, bahwa sebagaimana dipertimbangkan di atas bahwa perbuatan Terdakwa berbasis pada kepentingan bisnis 14 (empat belas) korporasi yang diwakilinya untuk menghindari Pajak Penghasilan dan Pajak Badan yang seharusnya dibayar oleh karena itu tidaklah adil jika tanggung jawab pidana hanya dibebankan kepada Terdakwa selaku individu akan tetapi sepatutnya juga menjadi tanggung jawab korporasi yang menikmati atau memperoleh dari hasil *Tax Evation* tersebut.

Menimbang, bahwa sekalipun secara individual perbuatan Terdakwa terjadi karena "*mensrea*" dari Terdakwa, namun karena perbuatan tersebut semata-mata untuk kepentingan dari korporasi maka Mahkamah Agung berpendapat bahwa apa yang dilakukan oleh Terdakwa adalah dikehendaki atau "*mensrea*" dari 14 (empat belas) korporasi, sehingga dengan demikian pembebanan tanggung jawab pidana "*Individual Liability*" dengan *corporate liability* harus diterapkan secara simultan sebagai cerminan dari doktrin *respondeat superior* atau doktrin "*Vicarious Liability*" diterapkan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi atas perbuatan atau perilaku Terdakwa sebagai personifikasi dari korporasi yang diwakilinya menjadi tugas dan tanggung jawab lagi pula apa yang dilakukan Terdakwa telah diputuskan secara kolektif.

Menimbang, bahwa Mahkamah Agung menyadari gagasan menuntut pertanggungjawaban pidana korporasi belum diterima seutuhnya karena alasan yang sangat formal bahwa korporasi dalam perkara *a quo* tidak didakwakan.

Namun perkembangan praktek hukum pidana telah mengintrodusir adanya pembebanan pertanggung jawaban seorang pekerja di lingkungan suatu korporasi kepada korporasi di tempat ia bekerja dengan menerapkan pertanggung jawaban fungsional sebagaimana telah dipertimbangkan di atas.

Perkembangan hukum pajak di Belanda telah pula menerima pertanggungjawaban pidana dari korporasi karena pajak menjadi andalan anggaran pendapatan Negara yang dilandasi pada kepentingan praktis untuk menegakan hukum khususnya terhadap tindak pidana pajak badan atau korporasi dan Indonesia telah perlu mempertimbangkan untuk mengadopsi sendi-sendi penegakan hukum di sektor perpajakan di Belanda.

Menimbang, bahwa tentang pidana yang akan dijatuhkan kepada Terdakwa diterapkan sistim pemidanaan Pasal 14 a, 14 b dan 14 c (KUHP) sekalipun difahami mungkin dipandang tidak tepat, namun hal tersebut mencerminkan titik berat tanggung jawab pidana lebih pada ketentuan pemidanaan yang diatur di dalam undang-undang perpajakan dan tidak pada pendekatan retributif kepada pelaku individualnya tetapi lebih bertitik berat pada rasa keadilan khususnya pembayaran Pajak Pendapatan Penghasilan dan Pajak Badan dari 14 (empat belas) korporasi tersebut.

Selanjutnya, Mahkamah Agung dalam amar putusan menyatakan:  
**MENGADILI SENDIRI**

1. Menyatakan Terdakwa SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK tersebut di atas telah terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana "Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/ atau Keterangan Yang Isinya Tidak Benar atau Tidak Lengkap Secara Berlanjut" ;
2. Menjatuhkan pidana oleh karena itu kepada Terdakwa tersebut dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun ;
3. Menetapkan bahwa pidana tersebut tidak akan dijalani, kecuali jika di kemudian hari ada perintah lain dalam putusan Hakim karena Terdakwa dipersalahkan melakukan sesuatu kejahatan atau tidak mencukupi suatu syarat yang ditentukan sebelum berakhirnya masa percobaan selama 3 (tiga) tahun, dengan syarat khusus dalam waktu 1 (satu) tahun, 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam AAG/ AsianAgri Group yang pengisian SPT tahunan diwakili oleh Terdakwa untuk membayar denda 2 (dua) kali pajak terutang yang kurang

dibayar masing-masing: .... dan seterusnya..... Yang keseluruhannya berjumlah 2 x Rp. 1.259.977.695.652,- = Rp. 2.519.955.391.304,- (dua trilyun lima ratus sembilan belas milyar sembilan ratus lima puluh lima juta tiga ratus sembilan puluh satu ribu tiga ratus empat rupiah) secara tunai.

## **B. Putusan Pengadilan Tinggi Jawa Barat No. 132/PID.SUS/2018/PT.BDG**

Putusan Pengadilan Tinggi Jawa Barat Nomor 132/PID.SUS/2018/PT.BDG tertanggal 21 Juni 2018 (merupakan putusan banding atas Putusan Pengadilan Negeri Bekasi Nomor 160/Pid.Sus/2018/PN.Bks tanggal 24 April 2018) menjatuhkan putusan dalam perkara Terdakwa:

Nama lengkap : Sofyan Munawar  
Tempat lahir : Tasikmalaya  
Umur/tanggal lahir : 45 Tahun/18 September 1972  
Jenis kelamin : Laki-laki  
Kebangsaan : Indonesia  
Tempat tinggal : Jl. Delima III Blok D No. 191 Rt.01 Rw.13 Jatimulya Tambun Selatan Bekasi Jawa Barat; Perumahan Tropikana Jl. TropikanaX B4 No. 25 Cikarang Timur Bekasi Jawa Barat.  
Agama : Islam

Delik pidana dalam perkara ini bahwa terdakwa SOFYAN MUNAWAR selaku Direktur PT. FAJAR PUTRA GALUNGGUNG berdasarkan akta Notaris Teti Haryati, S.H. Nomor 13 tanggal 10 Pebruari 2009 tentang Perubahan Anggaran Dasar Perseroan PT. FAJAR PUTRA GALUNGGUNG (Persetujuan Menteri Hukum dan HAM R.I. Nomor: AHU- 11840.AH.01.02 tahun 2009 tanggal 08 April 2009) dan yang berwenang serta bertanggung jawab penuh atas pengurusan Perseroan untuk kepentingan Perseroan sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar, bersama-sama dengan saksi Budi Satrio (Konsultan Pajak) dan saksi A Fen(staf keuangan pada Konsultan Pajak), pada bulan Januari-

Desember tahun 2012 sampai dengan bulan Januari-Desember tahun 2014, bertempat di Kantor PT. FAJAR PUTRA GALUNGGUNG di Kota Deltamas Ruko Palaris De Paris Blok H-9 Cikarang Pusat Bekasi dan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Cikarang Selatan Jl. Cikarang Baru Raya Office Park No. 10 (Kawasan Jababeka II), dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yaitu bahwa PT. FAJAR PUTRA GALUNGGUNG bergerak di bidang Usaha Trading bahan bakar solar dan perdagangan bahan limbah oli bekas, sebagai Wajib Pajak sejak tanggal 19 Juni 2001 dengan Nomor

Pokok Wajib Pajak (NPWP) Nomor: 02.057.204.6-413.000 dan juga dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) sejak tanggal 21 Maret 2011 dengan Nomor PKP: PEM- 00720/WPJ.22/KP. 0203/2011, sebagai Wajib Pajak Badan.

Dakwaan adalah melanggar Pasal 39A huruf a UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan: *“Setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, dipidana dengan pidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau setoran pajak.”*

Berdasarkan penelaahan atas uraian-uraian dalam Putusan Pengadilan ini, ikhtisar perkara pidana yang terjadi dilakukan dengan cara sebagaimana uraian di bawah ini:

Terdakwa Sofyan Munawar adalah Direktur PT. Fajar Putra Galunggung berdasarkan akta Notaris Teti Haryati, S.H. Nomor: 13 tanggal 10 Pebruari 2009 tentang Perubahan Anggaran Dasar Perseroan PT. Fajar Putra Galunggung (Persetujuan Menteri Hukum dan HAM R.I. Nomor: AHU-11840.AH.01.02 tahun 2009 tanggal 08 April 2009).

Terdakwa Sofyan Munawar dalam melakukan penjualan ada melakukan pemungutan PPN kepada perusahaan pembeli, tetapi saat pembelian, PT. Fajar Putra Galunggung tidak ada melakukan pemotongan

PPN kepada perusahaan penjual. Kemudian saksi Budi Satrio menawarkan kepada terdakwa Sofyan Munawar untuk membuatkan SPT Masa PPN atau faktur pajak masukan PT. Fajar Putra Galunggung masa pajak tahun 2012 sampai dengan tahun 2014.

Bahwa terdakwa Sofyan Munawar menyetujui SPT Masa PPN PT. Fajar Putra Galunggung dibuatkan oleh saksi Budi Satrio dengan motivasi atau tujuan supaya SPT Masa PPN tersebut dapat mengurangi pajak PPN PT. Fajar Putra Galunggung agar cocok dengan margin keuntungan perusahaan. Kemudian terdakwa Sofyan Munawar melakukan pemesanan faktur pajak kepada saksi Budi Satrio yang dilakukan dengan cara mengirim rekap pajak keluaran PT. Fajar Putra Galunggung melalui email ke alamat bsatrio66@yahoo.com atau melalui telepon kantor ke nomor 021- 5421.8580.

Bahwa terdakwa Sofyan Munawar dengan sengaja telah menggunakan Faktur Pajak yang merupakan bagian dalam SPT Masa PT. Fajar Putra Galunggung yang dibuat oleh saksi Budi Satrio tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dan telah disampaikan ke KPP Pratama Cikarang Selatan untuk masa pajak tahun 2012 sampai dengan tahun 2014, yang kesemuannya SPT Masa PPN ditandatangani oleh terdakwa Sofyan Munawar selaku Direktur PT. Fajar Putra Galunggung.

Selanjutnya, dalam amar putusannya, Majelis Hakim menyatakan:  
M E N G A D I L I

1. Menerima permintaan banding dari Jaksa Penuntut Umum;
2. Mengubah putusan Pengadilan Negeri Bekasi tanggal 24 April 2018 Nomor 160/Pid.Sus/2018/PN.Bks, sekedar mengenai hukuman pengganti denda yang tidak disebutkan, sehingga amar selengkapannya berbunyi sebagai berikut:
  - a. Menyatakan Terdakwa SOFYAN MUNAWAR telah terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana “Dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya yang dilakukan secara berlanjut ;
  - b. Menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa tersebut oleh karena itu dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun dan 6 (enam) bulan serta membayar pidana denda sebesar 2 X Rp 4.264.368.488,-

(empat miliar dua ratus enam puluh empat juta tiga ratus enam puluh delapan ribu empat ratus delapan puluh delapan rupiah = Rp 8.528.736.976,- (delapan miliar lima ratus dua puluh delapan juta tujuh ratus tiga puluh enam ribu sembilan ratus tujuh puluh enam rupiah), apabila denda tersebut tidak dibayar maka harta benda Terdakwa disita oleh Jaksa untuk dilelang dan jika tidak mencukupi maka Terdakwa dipidana dengan kurungan selama 8 (delapan) bulan.

### **C. Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No. 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt**

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt tertanggal 08 Juli 2020 yang mengadili perkara pidana telah menjatuhkan putusan dalam perkara Terdakwa:

Nama : PT GEMILANG SUKSES GARMINDO  
 NPWP : 01.799.927.7-033.000  
 Nomor/Tgl. Pendirian : Nomor 248 tanggal 17 Juni 1997 berdasarkan Akta Notaris Singgih Susilo, SH atau perubahan terakhir Nomor 14 tanggal 27 September 2019.  
 Terdaftar / Tempat Kedudukan : di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Tambora tanggal 15 Oktober 1997 atau Jl. Kopi No 2 G, Tambora Jakarta Barat  
 Kebangsaan : Indonesia  
 Jenis Perusahaan : Badan Hukum  
 Bentuk Kegiatan/Usaha : Industri garmen dengan dengan merk dagang "Jackerton"

Dalam proses penuntutan/persidangan di atas, korporasi PT GEMILANG SUKSESGARMINDO diwakili oleh Pengurus:

Nama : LIAW NANY  
 Tempat lahir : Jakarta  
 Umur/tanggal lahir : 45 Tahun/24 Oktober 1974  
 Jenis kelamin : Perempuan  
 Kewarganegaraan : Indonesia

Alamat	: CBD Pluit, Tower Cemara 10 AH Penjaringan Jakarta Utara, atau: CBD Pluit, Tower Cemara Suite B Penjaringan Jakarta Utara.
Agama	: Katholik
Pekerjaan	: Karyawan (Direktur PT GEMILANG SUKSES GARMINDO)
Pendidikan	: S-2

Bahwa Terdakwa PT Gemilang Sukses Garmino pada bulan Februari sampai dengan Juli 2018 bertempat di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Tambora atau Jl. Kopi No 2 G, Tambora Jakarta Barat, dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktor pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, yang dilakukan dengan cara antara lain diuraikan sebagai berikut:

1. Bahwa Terdakwa mempunyai susunan pengurus LIAW EDI WIRAWAN selaku Direktur Utama, DRS.SOEMITO MITOSIMA selaku Komisaris dan LIAW NANI selaku Direktur, bergerak dalam bidang industri garmen yaitu memproduksi kemeja, jas, celana panjang dari bahan semi sutera/tenun dengan merk dagang “Jackerton”.
2. Bahwa guna mendapatkan faktor pajak yang akan digunakan dalam laporan SPT Masa PPN bulan Februari 2018 s/d bulan Juli 2018, LIAW EDI WIRAWAN selaku Direktur Utama PT GEMILANG SUKSES GARMINDO memerintahkan saksi MULYADI untuk menerbitkan faktor pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atas nama PT. MAKMUR ABADI JAYA, selanjutnya faktor pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atas nama PT. MAKMUR ABADI JAYA yang dibuat oleh saksi MULYADI diserahkan kepada saksi YULIA YANTO ANANG (karyawan PT GEMILANG SUKSES GARMINDO) untuk dibuatkan SPT Masa PPN bulan Februari 2018 s/d bulan Juli 2018, padahal faktor pajak yang dibuat oleh saksi MULYADI tersebut adalah faktor pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya karena tidak pernah ada transaksi yang dilakukan antara PT GEMILANG SUKSESGARMINDO dengan PT. MAKMUR ABADI JAYA.

Berdasarkan penelaahan atas uraian-uraian dalam Putusan Pengadilan ini, pembuktian unsur subyektif atas pasal pidana yang didakwakan penulis kutip sebagaimana uraian di bawah ini:

Menimbang, bahwa berdasarkan fakta-fakta yang terungkap dalam persidangan yang diperoleh dari keterangan saksi-saksi, keterangan terdakwa serta bukti surat dan barang bukti, maka Majelis akan mempertimbangkan dan membuktikan dakwaan Penuntut Umum dalam dakwaan kesatu sebagaimana pula dakwaan yang dibuktikan Penuntut Umum, yaitu perbuatan terdakwa sebagaimana diatur dan diancam dalam pasal 39 A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang mempunyai unsur sebagai berikut ;

- a. Setiap orang.
- b. Dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, buktipemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.

Unsur “ setiap orang ”:

Menimbang, bahwa tentang pengertian-pengertian dan definisi “setiap orang” pada pokoknya Majelis sependapat dengan uraian dalam surat tuntutan dan termuat kembali dalam putusan ini;

Bahwa rumusan frasa „setiap orang" dalam ketentuan Pasal 39 A huruf a Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tidak dijelaskan secara jelas, cermat, dan terperinci mengenai siapa yang dimaksud dengan „setiap orang" dalam undang-undang tersebut;

Bahwa meskipun UU No. 28 Tahun 2007 tidak secara jelas, cermat, dan terperinci mendefinisikan pengertian „setiap orang", namun pencantuman frasa tersebut pada Bab VIII mengenai ketentuan Pidana, maka definisi „setiap orang" berkaitan dengan pembebanan pertanggungjawaban pidana bagi pelaku tindak pidana, sehingga dengan demikian pengertian „setiap orang" adalah subjek hukum yang dapat dibebani pertanggungjawaban pidana atas



perbuatan tindak pidana yang dilakukannya (*criminal liability*), yang meliputi orang perseorangan maupun badan hukum;

Bahwa berdasarkan teori-teori hukum pidana yang berkembang saat ini yang diakui sebagai Pelaku tindak pidana itu bukan saja *Natuurlijk Persoon* (orang perorangan) tetapi juga adalah Badan Hukum (*recht persoon*) namun dengan sistem pertanggungjawaban yang terbatas yaitu yang melaksanakan pertanggungjawaban pidananya bukan Badan Hukum itu sendiri melainkan organ-organ yang ada di dalam Badan Hukum itu;

Bahwa menurut ahli Dr. YUNUS HUSEIN, S.H., LL.M. yang menjelaskan sesuaidengan Pasal 1 ayat (2) yang berbunyi “Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”. Penjabaran secara umum dalam pengertian Wajib Pajak Badan sebagaimana UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tersebut di atas termasuk Korporasi. Dimana terdapat persamaan pengertian antara Badan dan Korporasi sehingga secara umum ketentuan yang berlaku untuk Korporasi berlaku juga untuk Badan.

Lebih lanjut ahli menjelaskan bahwa pengertian Wajib Pajak dalam Penjelasan Pasal 13A tersebut juga dapat dikenakan Pertanggungjawaban Pidananya terhadap Korporasi. Karena di banyak UU, pengertian setiap orang juga termasuk didalamnya korporasi. Beberapa diantaranya yaitu:

- Lampiran II UU Nomor 12 tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, Bab I Kerangka Peraturan Perundang-Undangan nomor 119 “Jika Ketentuan Pidana berlaku bagi siapapun, subjek dari ketentuan pidana dirumuskan dengan frasa setiap orang”. Serta nomor 104 Contoh 2 “Setiap orang adalah orang perseorangan atau badan usaha, baik yang berbadan hukum maupun yang tidak berbadan hukum”.
- UU Nomor 31 Tahun 1999 sttd. UU Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Bab I Ketentuan Umum Pasal 1 ayat 3 “Setiap Orang adalah orang perseorangan atau termasuk korporasi”.
- UU Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang, Bab I Ketentuan Umum, Pasal 1 ayat (9) “Setiap Orang adalah orang perseorangan atau Korporasi.”

- UU Nomor 7 Tahun 2011 tentang Mata Uang, Bab I Ketentuan Umum Pasal 1 ayat (19) “Setiap Orang adalah perseorangan atau korporasi.”
- UU Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemerantasan Tindak Pidana Korupsi, Bab I Ketentuan Umum Pasal 1 ayat (3) “Setiap Orang adalah perseorangan atau termasuk korporasi.”

Bahwa dalam perkara ini yang diajukan sebagai terdakwa adalah wajib pajak badan hukum PT GEMILANG SUKSES GARMINDO yang didakwa sebagai pelaku tindak pidana perpajakan.

Bahwa setelah dinyatakan sebagai Subjek Hukum dalam perkara ini, maka harus juga dapat dipastikan bahwa Terdakwa korporasi PT GEMILANG SUKSES GARMINDO adalah subjek hukum yang dapat dimintai pertanggungjawabannya secara hukum atau dengan kata lain di dalam diri pelaku tersebut tidak terdapat alasan pembenar atau alasan pemaaf yang dapat meniadakan sifat melawan hukumnya perbuatan Terdakwa tersebut.

Bahwa berdasarkan fakta yang terungkap dipersidangan terdakwa korporasi PT GEMILANG SUKSES GARMINDO yang diwakili oleh LIAW NANY selaku Direktur telah membenarkan identitas yang tertera didalam Surat Dakwaan dan dalam keadaan sehat jasmani dan rohani serta mampu menjawab setiap pertanyaan yang diajukan oleh Majelis Hakim, Jaksa Penuntut Umum maupun oleh Penasehat Hukumnya. Dengan demikian perbuatan yang dilakukan oleh terdakwa korporasi PT GEMILANG SUKSES GARMINDO tersebut dapat dipertanggung jawabkan menurut hukum dan tidak ada hal-hal lain yang dapat menghapuskan sifat melawan hukumnya perbuatan Terdakwa tersebut.

Menimbang, bahwa dengan demikian berdasarkan uraian tersebut diatas, maka “unsur setiap orang“ telah terpenuhi dan terbukti.

Selanjutnya, Majelis Hakim dalam amar putusannya menyatakan:

#### M E N G A D I L I:

1. Menyatakan terdakwa korporasi PT GEMILANG SUKSES GARMINDO telah terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya,

sebagaimana diatur dan diancam dalam Pasal 39 A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Dakwaan Kesatu) ;

2. Menjatuhkan pidana denda terhadap terdakwa korporasi PT GEMILANG SUKSES GARMINDO sebesar 3 x Rp.9.981.505.876,- = 29.944.517.628,- (dua puluh Sembilan milyar Sembilan ratus empat puluh empat juta lima ratus tujuhbelas ribu enam ratus dua puluh delapan rupiah), jika terdakwa Korporasi PT GEMILANG SUKSES GARMINDO tidak membayar denda paling lama waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan Pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh Jaksa dan kemudian dilelang untuk membayar denda.

Hasil kajian atas implementasi pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tiga Putusan Pengadilan atas perkara tindak pidana perpajakan di atas dapat dikhtisarkan dalam tabel berikut ini. Tabulasi ini menyajikan kategorisasi data yang telah dipilah berdasarkan: subjek hukum, pertanggungjawaban pidana, dan penjatuhan sanksi pidana.

#### Tabulasi Data 4

### Implementasi Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Putusan Pengadilan Perkara Tindak Pidana Perpajakan

Subjek Hukum (Terdakwa/ Terpidana)	Pertanggungjawaban Pidana	Sanksi Pidana Dijatuhkan
a. Putusan Mahkamah Agung RI No. 2239 K/PID.SUS/2012 tertanggal 18 Desember 2012		
Suwir Laut alias Liu CheSui alias Atak	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sebagai <i>Tax Manager</i> Asian Agri Group dan terdaftar sebagai pegawai di PT Inti Indosawit Subur;</li> <li>• Terdakwa bersama-sama dengan Eddy Lukas, Lee Boon Heng, Yoe Gie, Vincentius Amin Sutanto, Djoko Soesanto Oetomo dan Paulina Shih mengadakan <i>tax planning meeting</i> di Kantor perusahaan di Jakarta dan Medan, guna mengecilkkan pembayaran pajak.</li> <li>• Terdapat pertimbangan hakim: pembebanan tanggung jawab pidana "<i>Individual Liability</i>" (terdakwa Suwir Laut) dengan <i>corporate liability</i> harus diterapkan secara simultan sebagai cerminan dari doktrin <i>respondeat superior</i> atau doktrin "<i>Vicarious Liability</i>" diterapkan pertanggung jawaban pidana kepada korporasi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pidana penjara selama 2 (dua) tahun (pidana bersyarat/ percobaan) dan denda 2 (dua) kali pajak terutang yang kurang dibayar seluruhnya berjumlah Rp. 1.259.977.695.652 atau sebesar Rp. 2.519.955.391.304.</li> <li>• Amar putusan m e n y a t a k a n ( m e n a m b a h k a n ) syarat khusus bahwa dalam waktu 1 tahun perusahaan-perusahaan dalam Asian Asri Group membayar denda tersebut di atas secara tunai.</li> </ul>

	atas perbuatan atau perilaku Terdakwa sebagai personifikasi dari korporasi yang diwakilinya menjadi tugas dan tanggung jawabnya.	
b. <b>Putusan Pengadilan Tinggi Jawa Barat Nomor 132/PID.SUS/2018/PT.BDG tertanggal 21 Juni 2018</b>		
Sofyan Munawar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sebagai Direktur PT Fajar Putra Galunggung berdasarkan akta Notaris Teti Haryati, S.H. Nomor 13 tanggal 10 Pebruari 2009 tentang Perubahan Anggaran Dasar Perseroan.</li> <li>Terdakwa bersama-sama dengan saksi Budi Satrio selaku Konsultan Pajak dari Kantor Konsultan Pajak <i>Agustinus Koentjoro &amp; rekan</i> serta saksi A FEN selaku staf keuangan pada Konsultan Pajak <i>Agustinus Koentjoro &amp; rekan</i> dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak dengan maksud untuk mengurangi pajak PT Fajar Putra Galunggung, agar cocok dengan margin keuntungan perusahaan.</li> </ul>	<p>Pidana penjara selama 2 (dua) tahun dan 6 (enam) bulan serta membayar pidana denda sebesar 2 X Rp 4.264.368.488 atau sebesar Rp 8.528.736.976.</p> <p>Apabila denda tersebut tidak dibayar maka harta benda Terdakwa disita oleh Jaksa untuk dilelang dan jika tidak mencukupi maka Terdakwa dipidana dengan kurungan selama 8 (delapan) bulan.</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Terdakwa yang menyetujui dan/atau menandatangani SPT Masa PPN PT Fajar Putra Galunggung adalah Sofyan Munawar selaku direktur PT Fajar Putra Galunggung.</li> </ul>	
<p><b>c. Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt. Brt tertanggal tanggal 8 Juli 2020</b></p>		
PT Gemilang Sukses Garmindo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• PT Gemilang Sukses Garmindo adalah badan hukum, Nomor/Tgl. Pendirian Nomor 248 tanggal 17 Juni 1997 berdasarkan Akta Notaris Singgih Susilo, SH atau perubahan terakhir Nomor 14 tanggal 27 September 2019.</li> <li>• Liaw Edi Wirawan selaku Direktur Utama PT Gemilang Sukses Garmindo memerintahkan saksi Mulyadi untuk menerbitkan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atas nama PT Makmur Abadi Jaya, selanjutnya faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atas nama PT Makmur Abadi Jaya yang dibuat oleh saksi Mulyadi dilaporkan dalam SPT Masa PPN bulan Februari 2018 s/d bulan Juli 2018.</li> </ul>	<p>Pidana denda terhadap terdakwa korporasi PT Gemilang Sukses Garmindo sebesar 3 X Rp. 9.981.505.876 atau sebesar Rp. 29.944.517.628.</p> <p>Jika terdakwa Korporasi PT Gemilang Sukses Garmindo tidak membayar denda paling lama waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan Pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh Jaksa dan kemudian dilelang untuk membayar denda.</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li> <p>Pertimbangan hakim:</p> <p>Bahwa meskipun UU No. 28 Tahun 2007 tidak secara jelas, cermat, dan terperinci mendefinisikan pengertian „setiap orang”, namun pencantuman frasa tersebut pada Bab VIII mengenai ketentuan Pidana, maka definisi „setiap orang” berkaitan dengan pembebanan pertanggungjawaban pidana bagi pelaku tindak pidana, sehingga dengan demikian pengertian „setiap orang” adalah subjek hukum yang dapat d i b e a n i pertanggungjawaban pidana atas perbuatan tindak pidana yang dilakukannya (<i>criminal liability</i>), yang meliputi orang perseorangan maupun badan hukum;</p> <p>Bahwa berdasarkan teori-teori hukum pidana yang berkembang saat ini yang diakui sebagai Pelaku tindak pidana itu bukan saja <i>Natuurlijk Persoon</i> (orang perorangan) tetapi juga adalah Badan Hukum (<i>recht persoon</i>) namun dengan sistem pertanggungjawaban yang terbatas yaitu yang melaksanakan p e r t a n g g u n g j a w a b a n pidananya bukan Badan Hukum itu.</p> </li> </ul>	
--	---	--

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pertimbangan ahli Dr. Yunus Husein, S.H., LL.M.: Penjabaran secara umum dalam pengertian Wajib Pajak Badan sebagaimana Pasal 1 ayat (2) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah termasuk Korporasi; di mana terdapat persamaan pengertian antara Badan dan Korporasi sehingga secara umum ketentuan yang berlaku untuk Korporasi berlaku juga untuk Badan.</li> </ul> <p>Lebih lanjut ahli menjelaskan bahwa pengertian “setiap orang” juga termasuk didalamnya korporasi. Beberapa diantaranya yaitu: UU Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, UU Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang, dan UU Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.</p>	
--	---	--

(Diolah oleh penulis, 2021)



Berikut ini diuraikan analisis hasil penelitian. Dalam perkara tindak pidana perpajakan yang pertama, Suwir Laut adalah manusia individu atau *natuurlijk person* dengan kedudukan fungsional dalam grup perusahaan sebagai *Tax Manager* Asian Agri Group. Majelis hakim dalam pemeriksaan tingkat kasasi memberikan pertimbangan bahwa pembebanan tanggung jawab pidana *individual liability* terhadap terdakwa Suwir Laut dan

*corporate liability* harus diterapkan secara simultan sebagai cerminan dari doktrin *respondeat superior* atau doktrin *vicarious liability*, diterapkan pertanggung jawaban pidana kepada korporasi atas perbuatan terdakwa sebagai personifikasi dari korporasi yang diwakilinya menjadi tugas dan tanggung jawabnya. Walaupun majelis hakim berpendapat adanya pertanggung jawaban pidana korporasi, terpidana dalam perkara ini tetaplah Suwir Laut sebagai manusia perorangan yang dijatuhi pidana penjara (pidana bersyarat, dengan masa percobaan).

Namun, majelis hakim yang memeriksa kasasi telah membebaskan pembayaran denda (sanksi pidana denda) bukan kepada bukan Suwir Laut, terdakwa dalam perkara ini, melainkan kepada korporasi yakni perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group. Bahwa dalam pengadilan tingkat pertama (*judex factie*) sesuai Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 234/PID.B/2011/PN.JKT.PST tanggal 15 Maret 2012, korporasi yang bersangkutan dalam perkara ini (14 perusahaan dalam Asian Agri Group) tidak pernah didakwa dan dituntut melakukan tindak pidana.

Berdasarkan uraian di atas, penulis menyimpulkan beberapa hal berikut:

1. Bahwa hakim yang memeriksa di tingkat kasasi (Mahkamah Agung) telah mengimplementasikan teori pertanggung jawaban pidana korporasi dengan mengacu kepada doktrin *respondeat superior* atau doktrin *vicarious liability* untuk menarik korporasi bertanggung jawab atas perbuatan yang dilakukan Suwir Laut selaku *tax manager* perusahaan sesuai tugas dan tanggung jawabnya; bahwa *mens rea* terdakwa Suwir Laut diatribusikan sebagai *mens rea* dari korporasi; dan bahwa perbuatan terdakwa didasarkan pada kepentingan bisnis 14 korporasi yang diwakilinya untuk menghindari Pajak Penghasilan.
2. Majelis hakim kasasi secara tersurat menyatakan “bahwa Mahkamah Agung menyadari gagasan menuntut pertanggung jawaban pidana korporasi belum diterima seutuhnya karena alasan yang sangat formal

bahwa korporasi dalam perkara *a quo* tidak didakwakan”. Menurut penulis, secara tersirat (implisit) pernyataan tersebut mencerminkan adanya permasalahan yuridis yakni bahwa Korporasi tidak dapat didakwa/dituntut pidana karena secara formal (tegasnya: secara tertulis) Pasal 39 ayat huruf c juncto Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang RI Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 16 Tahun 2000 tidak merumuskan korporasi sebagai subjek tindak pidana perpajakan dan bagaimana pertanggungjawabannya.

3. Dalam pengadilan tingkat pertama sesuai Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 234/PID.B/2011/PN.JKT.PST tanggal 15 Maret 2012 dan pengadilan tingkat banding sesuai Putusan Pengadilan Tinggi Jakarta No. 241/PID/2012/-PT.DKI tanggal 23 Juli 2012, terdakwa dalam perkara ini adalah Suwir Laut yang dicanam pidana berupa pidana penjara dan denda. Dalam pandangan penulis, majelis hakim kasasi telah melakukan penemuan hukum dalam penjatuhan sanksi pidana, yakni bahwa pidana penjara dijatuhkan kepada terdakwa Suwir Laut (hukuman percobaan), namun di sisi lain sanksi pidana denda dibebankan pembayarannya kepada korporasi yakni 14 perusahaan dalam Asian Agri Group yang tidak didakwakan/dituntut pidana dalam perkara ini. Pertimbangan hakim adalah menitikberatkan pada rasa keadilan khususnya pada siapa yang harus membayar denda Pajak Penghasilan dan Pajak Badan dari 14 (empat belas) korporasi tersebut.

Dalam perkara tindak pidana perpajakan yang kedua, terdakwa Sofyan Munawar adalah manusia individu atau *natuurlijk person*, dengan kedudukan sebagai Direktur dari PT Fajar Putra Galunggung. Perbuatan yang dilakukan terdakwa adalah dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak dengan maksud untuk mengurangi pajak PT Fajar Putra Galunggung agar cocok dengan margin keuntungan perusahaan. Terdakwa Sofyan Munawar dinyatakan secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan. Pidana dijatuhkan kepada terdakwa Sofyan Munawar berupa pidana penjara dan denda. Bahwa putusan majelis hakim di tingkat banding sekedar menetapkan hukuman subsidair (kurungan selama 8 bulan) apabila terpidana tidak membayar denda.

Berdasarkan uraian di atas, penulis menyimpulkan beberapa hal:

1. Terdakwa Sofyan Munawar dinyatakan terbukti bersalah melakukan tindak pidana perpajakan selaku Direktur dari PT Fajar Putra Galunggung, dan oleh karena itu ia dijatuhi dipidana penjara dan denda. Rumusan Pasal 39A huruf a UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan berbunyi: “*Setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, dipidana dengan pidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau setoran pajak*”. Dalam pendapat penulis, tidak dijumpai persoalan dalam penerapan norma hukum UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dalam putusan perkara ini. Unsur “setiap orang” adalah terdakwa Sofyan Munawar (*natuurlijk person*), unsur kesalahan atau *mens rea* berupa kesengajaan dari terdakwa Sofyan Munawar, dan pidana yang dijatuhkan adalah penjara dan denda. Artinya, seluruh unsur pasal dan pemidanaannya telah sesuai dengan rumusan pasal di atas.
2. Menurut pengamatan penulis, dalam perkara ini dapat ditarik adanya hubungan/koneksi dengan teori pertanggungjawaban pidana korporasi. Pertama, terdakwa Sofyan Munawar adalah *natuurlijk person* namun dengan kedudukan sebagai Direktur dari PT Fajar Putra Galunggung; artinya berbicara tentang *functioneel daaderschap*. Kedua, bahwa perbuatan yang dilakukan terdakwa adalah dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak dengan maksud untuk mengurangi pajak PT Fajar Putra Galunggung agar cocok dengan margin keuntungan perusahaan; artinya berbicara tentang “tindak pidana dilakukan untuk keuntungan/manfaat korporasi”. Namun, pertanggungjawaban pidana korporasi tidak diimplementasikan dalam perkara ini.

Dalam perkara tindak pidana perpajakan yang ketiga, terdakwa/terpidananya adalah PT Gemilang Sukses Garmino yang merupakan adalah Wajib Pajak Badan, atau korporasi atau *legal person*. Identitas

terdakwa disebutkan sebagai badan hukum, pendirian Nomor 248 tanggal 17 Juni 1997 berdasarkan Akta Notaris Singgih Susilo, SH atau perubahan terakhir Nomor 14 tanggal 27 September 2019. *Actus reus* dan *mens rea* dalam tindak pidana ini diwujudkan melalui Liaw Edi Wirawan selaku Direktur Utama PT Gemilang Sukses Garmindo.

Untuk menetapkan subjek hukum dalam perkara ini, majelis hakim dalam pertimbangan hukumnya menyatakan bahwa definisi “setiap orang” berkaitan dengan pembebanan pertanggungjawaban pidana bagi pelaku tindak pidana, sehingga dengan demikian pengertian “setiap orang” adalah subjek hukum yang dapat dibebani pertanggungjawaban pidana atas perbuatan tindak pidana yang dilakukannya (*criminal liability*) yang meliputi orang perseorangan maupun badan hukum. Pertimbangan hakim berikutnya, bahwa berdasarkan teori-teori hukum pidana yang berkembang saat ini yang diakui sebagai Pelaku tindak pidana itu bukan saja *Natuurlijk Persoon* (orang perorangan) tetapi juga adalah Badan Hukum (*recht persoon*) namun dengan sistem pertanggungjawaban yang terbatas yaitu yang melaksanakan pertanggungjawaban pidananya bukan Badan Hukum itu sendiri melainkan organ-organ yang ada di dalam Badan Hukum itu.

Terdakwa korporasi PT Gemilang Sukses Garmindo dinyatakan secara sah dan meyakinkan terbukti bersalah melakukan tindak pidana perpajakan, dan dijatuhi pidana denda terhadap terdakwa korporasi PT Gemilang Sukses Garmindo sebesar 3 kali pajak yang seharusnya atau sebesar Rp. 29.944.517.628.

Berdasarkan uraian di atas, penulis menyimpulkan beberapa hal:

1. Penulis memandang bahwa majelis hakim telah melakukan penemuan hukum dengan menafsirkan kata “setiap orang” dalam rumusan Pasal 39A huruf a UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai subjek hukum yang dapat dibebani pertanggungjawaban pidana atas perbuatan tindak pidana yang dilakukannya (*criminal liability*), yang meliputi orang perseorangan maupun badan hukum. Hakim menggunakan penalaran-penalaran hukum (*legal reasoning*) berdasarkan teori-teori tertentu dan melakukan perbandingan peraturan perundang-undangan, lalu menetapkan korporasi PT Gemilang Sukses Garmindo sebagai subjek hukum pidana perpajakan yang dapat dimintai pertanggungjawaban.

2. Majelis hakim secara tersurat menyatakan “Bahwa rumusan frasa „setiap orang” dalam ketentuan Pasal 39 A huruf a UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak dijelaskan secara jelas, cermat, dan terperinci mengenai siapa yang dimaksud dengan „setiap orang” dalam undang-undang tersebut”. Menurut penulis, pernyataan tersebut mencerminkan adanya permasalahan yuridis (permasalahan legalitas) apakah korporasi merupakan subjek tindak pidana perpajakan. Frasa kalimat “tidak dijelaskan secara jelas, cermat, dan terperinci” pada hakikatnya dapat diartikan tidak sejalan dengan asas legalitas dalam hukum pidana yang harus dimaknai *lex scripta, lex certa, lex stricta* (tertulis, jelas, tegas).
3. Sanksi pidana yang dijatuhkan kepada korporasi PT Gemilang Sukses Garmino adalah pidana denda (saja), padahal rumusan pasal Pasal 39 A huruf a UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bersifat kumulatif penjara dan denda: “...*dipidana dengan pidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/ atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam Faktur Pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau setoran pajak.*” Dalam pandangan penulis, majelis hakim telah melakukan penyimpangan dalam pemidaan untuk perkara ini. Sistem perumusan pidana (*staafsoort*) kumulatif mirip dengan sistem perumusan tunggal karena sifatnya imperatif atau definitif, yang berarti sudah pasti, hakim tidak bisa memilih penerapan pidana yang mana. Lagi pula menurut Remy Sjahdeini, tidak mungkin menuntut suatu korporasi sebagai pelaku tindak pidana berdasarkan suatu undang-undang pidana apabila dalam undang-undang tersebut ditentukan bahwa sanksi pidana yang dapat dijatuhkan kepada pelaku pidana adalah kumulasi pidana penjara dan pidana denda.

Kesimpulan dan pendapat penulis pada butir a) di atas didukung oleh hasil wawancara dengan Yunus Husein, pihak yang memberikan keterangan sebagai ahli dalam persidangan perkara di atas. Terkait perkara pidana perpajakan oleh Terdakwa korporasi PT Gemilang Sukses Garmino, Yunus Husein memberikan keterangan (dikutip secara utuh):

“Dalam banyak Undang-undang, seperti dalam UU No. 12 Tahun 2011 tentang Penyusunan Peraturan Perundang-undangan dan UU

No. 8 Tahun 2010 tentang PP TPPU subyek tindak pidana disebutkan “setiap orang” yang artinya adalah orang perorangan dan korporasi. Sementara korporasi diartikan dengan kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisasi, baik yang merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum. Wajib pajak Badan sebagaimana didefinisikan dalam UU KUP dapat disamakan dengan Korporasi yang dapat menjadi subyek tindak pidana. Dengan demikian, Wajib Pajak Badan dalam hal ini PT Gemilang Sukses Garmino dapat menjadi subyek hukum dalam tindak pidana perpajakan. Apabila Wajib Pajak Badan tidak dapat menjadi subyek hukum pidana dan hanya orang perorangan yang menjadi subyek hukum pidana, hal ini bertentangan dengan prinsip keadilan.”

“PT Gemilang Sukses Garmino dapat dimintai pertanggungjawaban pidana. Perbuatan direksi PT Gemilang SG merupakan perbuatan korporasi/PT Gemilang, karena antara direktur yang melakukan perbuatan hukum ada hubungan kerja dengan PT Gemilang yang diwakilinya. Sesuai dengan teori Vicarious Liability yang dianut dalam Pasal 3 PERMA No. 13 Tahun 2016, PT Gemilang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana. Sementara kesalahan korporasi dapat dilihat apakah perusahaan menerima manfaat/keuntungan, melakukan pembiaran atau tidak melakukan pencegahan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (2) Perma No. 13 Tahun 2016.”

Dalam perkara tindak pidana perpajakan yang pertama dengan Terdakwa Suwir Laut, yang terjadi pada grup perusahaan Asian Agri Group, dan perkara tindak pidana perpajakan yang ketiga dengan Terdakwa PT Gemilang Sukses Garmino yang merupakan Wajib Pajak Badan/korporasi, hakim melakukan penemuan hukum terkait subjek hukum korporasi dan pertanggungjawaban pidananya.

Majelis hakim dalam dua perkara tersebut melakukan proses kualifikasi dan interpretasi antara fakta-fakta suatu kejadian dengan kaidah-kaidah peraturan hukum yang ada dan sebaliknya (model penemuan hukum hermeneutika). Terdapat pandangan, bahwa model hermeneutikal pasa masa sekarang dipandang sebagai proses penemuan hukum yang paling baik. Dalam proses penemuan hukum hermeneutika, hakim berpikir dalam suatu lingkaran: melakukan penalaran berdasarkan fakta-fakta yang terjadi ke kaidah-kaidah peraturan hukum (melakukan kualifikasi); selanjutnya hakim menalar dari kaidah-kaidah peraturan hukum ke fakta-fakta dari kejadian itu (melakukan interpretasi).

Hal ini dilakukan berulang-ulang sampai hakim menemukan suatu penyelesaian/keputusan. Interpretasi dilakukan secara holistik terhadap teks dan konteksnya (kenyataan), mencakup teks hukum (peraturan-peraturan hukum, dokumen-dokumen resmi negara, peristiwa dan fakta hukum) dan bagaimana kontekstualisasinya dari berbagai sudut pandang: hukum, tradisi, masyarakat, tujuan sosial, dan lainnya.

Pada saat tahap akhir penyelesaian penulisan skripsi ini (Desember 2021), Mahkamah Agung yang menaungi lembaga peradilan mengeluarkan Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 4 Tahun 2021 tanggal 29 November 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan Dalam Penanganan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan. Antara lain diatur bahwa “setiap orang” dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dimaknai sebagai orang pribadi dan korporasi. Tindak pidana di bidang perpajakan dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana kepada orang pribadi dan korporasi.

Korporasi selain dijatuhkan pidana denda dapat dijatuhkan pidana tambahan lain sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Penulis tidak memasukkan SEMA ini sebagai sumber bahan hukum penelitian, namun pengaturan tersebut sangat relevan untuk memutakhirkan (*update*) hasil kajian ini.

Menurut hemat penulis keberadaan SEMA ini memberikan panduan kepada para hakim peradilan pidana dalam memeriksa dan memutus perkara tindak pidana perpajakan oleh korporasi. Kelemahannya, SEMA hanya mengikat ke dalam, hanya mengikat para hakim yang mengadili perkara pidana, dan tidak mempunyai kekuatan mengikat secara umum karena bukan merupakan peraturan perundang-undangan.



## BAGIAN VII

### Simpulan Kajian

Pengaturan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan tidak diatur secara tertulis, jelas, dan tegas dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan). Undang-undang ini juga tidak merumuskan ancaman pidana khusus bagi korporasi, karena stelsel penjatuhan pidananya adalah kumulatif antara pidana penjara dan pidana denda. Kekurangan tersebut menimbulkan permasalahan legalitas dalam penegakan hukum pidana yang seharusnya bersifat *lex scripta*, *lex certa*, *lex stricta*.

- Implementasi teori pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan sesuai hasil pendekatan studi kasus atas tiga Putusan Pengadilan diterapkan tidak konsisten. Pembuktian unsur “setiap orang” (subjek hukum) dalam ketiga putusan itu mengacu pada kedudukan fungsional pelaku sebagai karyawan atau pengurus suatu korporasi, namun pertanggungjawaban pidananya dibebankan kepada:
- individu pelaku sebagai *natuurlijk persoon*, dalam Putusan Mahkamah Agung RI No. 2239 K/PID.SUS/2012 tertanggal 18 Desember 2012 dan Putusan Pengadilan Tinggi Jawa Barat Nomor 132/PID.SUS/2018/PT.BDG tertanggal 21 Juni 2018; atau
- korporasi sebagai *rechts persoon*, dalam Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt tertanggal tanggal 8 Juli 2020.







## DAFTAR PUSTAKA

### Buku

- Ali, Mahrus. 2015. *Asas-Asas Hukum Pidana Korporasi*. Kota Depok: PT Rajagrafindo Perkasa.
- Asmarawati, Tina. 2015. *Pidana dan Pemidanaan Dalam Sistem Hukum Di Indonesia (Hukum Penitensier)*, Yogyakarta: Penerbit Deepublish.
- Butarbutar, Elisabeth Nurhaini. 2016. *Hukum Pembuktian, Analisis Terhadap Kemandirian Hakim sebagai Penegak Hukum dalam Proses Pembuktian*. Bandung: CV Nuansa Aulia.
- Darmodiharjo, Darji & Shidarta. 2014. *Pokok-Pokok Filsafat Hukum, Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia*, Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, Cetakan ke-12.
- Dirdjosisworo, Soedjono. 2016. *Pengantar Ilmu Hukum*, Cetakan ke-18, Jakarta: PT Rajagrafindo Perkasa.
- Efendi, Jonaedi & Johnny Ibrahim. 2020. *Metode Penelitian Hukum, Normatif dan Empiris*, Cetakan ke-3. Jakarta: Penerbit Kencana.
- Eva Achjani Zulfa, *et al.* 2017. *Perkembangan Sistem Pemidanaan dan Sistem Pemasyarakatan*, Depok: PT Rajagrafindo Persada.
- Halim, Hamzah. 2017. *Cara Praktis Memahami dan Menyusun Legal Audit & Legal Opinion*, Jakarta: Kencana, Cetakan ke-3.
- Hamzah, Andi. 2016. *Surat Dakwaan Dalam Hukum Pidana Indonesia*, Bandung: PT Alumni.

- Hiarej, Eddy OS. 2015. *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, Edisi Revisi. Yogyakarta.
- Indrati, Maria Farida. 2015. *Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, Cetakan ke 16. Jakarta: Penerbit Kanisius.
- Kansil, CST. 1986. *Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Indonesia*, Cetakan ke-7. Jakarta: Balai Pustaka.
- Kusumaatmadja, Mochtar & Arief Sidharta. 2016. *Pengantar Ilmu Hukum, Suatu Pengenalan Pertama Ruang Lingkup Berlakunya Ilmu Hukum*, Buku I, Cetakan ke-4. Bandung: PT Alumni.
- Mamudji, Sri, *et. al.* 2005. *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Mulyana, Asep N. 2018. *Pendekatan Ekonomi Dalam Penegakan Hukum Terhadap Kejahatan Korporasi*. Jakarta: PT Grasindo.
- Priyatno, Dwidja & Kristian. 2017. *Kebijakan Formulasi Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi, Dalam Peraturan Perundang-undangan Khusus di Luar KUHP di Indonesia*, Jakarta: Sinar Grafika.
- Purbacaraka, Purnadi & Soerjono Soekanto. 1979. *Perundang-undangan dan Yurisprudensi*, Bandung: Alumni.
- Sjahdeini, Sutan Remy. 2017. *Ajaran Pidana: Tindak Pidana Korporasi & Seluk Beluknya*, Edisi Kedua. Jakarta: Penerbit Kencana.
- Soekanto, Soerjono. 2020. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI Publishing.
- Sugiyono. 2021. *Metode Penelitian Kualitatif, Untuk Penelitian Yang Bersifat: Enterpretif, Interaktif dan Konstruktif*, Bandung: Penerbit Alfabeta, Cetakan ke-4.

## **Peraturan Perundang-undangan**

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah Sebagaimana Telah Diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja

Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang perubahan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan

Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

Peraturan Mahkamah Agung RI Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi

Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

### **Jurnal, Artikel, Makalah**

Abdurrahman Alhakim & Eko Soponyono, “*Kebijakan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Terhadap Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*,” Jurnal Pembangunan

Hukum Indonesia Volume 1, Nomor 3, Tahun 2019, Program Studi Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, hlm. 328-336, dari

<https://ejournal2.undip.ac.id>, 22 Januari 2022

Harkristuti Harkrisnowo, “*Redefinisi Pidana dan Pemidanaan Korporasi Dalam Perspektif Rancangan Undang-Undang Kitab Undang-undang*

*Hukum Pidana*,” Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2/12/2019, hlm. 408-418, dari <https://e-jurnal.peraturan.go.id/>, 22 Januari 2022.

Kementerian Keuangan RI, Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Penegakan Hukum, *Buku Saku Rakornas Penegakan Hukum Pidana Pajak Tahun 2018*, Jakarta, 2018.

## **Materi dari Internet**

Jimly Asshiddiqie, “*Gagasan Negara Hukum Indonesia*,” [https://www.pn-gunungsitoli.go.id/assets/image/files/Konsep\\_Negara\\_Hukum\\_Indonesia.pdf](https://www.pn-gunungsitoli.go.id/assets/image/files/Konsep_Negara_Hukum_Indonesia.pdf)

Kamus Besar Bahasa Indonesia, <https://kbbi.web.id/>

Mahkamah Agung RI, *Putusan Mahkamah Agung RI No. 2239 K/PID.SUS/2012*, <https://putusan3.mahkamahagung.go.id/direktori/putusan/f2305148c79d9bcdc4c4fa9b2c8d3010.html>.

Mahkamah Agung RI, *Putusan Pengadilan Tinggi Jawa Barat Nomor 132/PID.SUS/2018/PT.BDG*, <https://putusan3.mahkamahagung.go.id/direktori/putusan/3fa341d2bf004187e3e7acd846dcc39f.html>.

Mahkamah Agung RI, *Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No. 334/Pid.Sus/2020/PNJkt.Br*, <https://putusan3.mahkamahagung.go.id/direktori/putusan/f2305148c79d9bcdc4c4fa9b2c8d3010.html>.

Panitia Kerja DPR RI, “*Naskah Rancangan UU KUHP*,” (hasil pembahasan panitia kerja DPR RI 24 Februari 2017) <https://reformasikuhp.org>.