

PERTANGGUNGJAWAAN PIDANA KORPORASI DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN DITINJAU DARI PERSPEKTIF PEMAHARUAN HUKUM PIDANA

I Komang Kusuma Yudha, Fakultas Hukum Universitas Udayana,
e-mail: ykusuma645@gmail.com
A.A. Ngurah Oka Yudistira Darmadi, Fakultas Hukum Universitas Udayana,
e-mail: oka_yudistira@unud.ac.id

ABSTRAK

Karya ilmiah ini memiliki tujuan untuk meninjau pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi dalam tindak pidana perpajakan berdasarkan hukum positif Indonesia (ius constitutum) dan pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi dalam tindak pidana perpajakan dalam perspektif pembaharuan hukum pidana dalam upaya pencegahan dan penanggulangan tindak pidana perpajakan pada masa mendatang (ius constituendum). Metode penelitian hukum normative merupakan metode yang digunakan dalam penulisan karya ilmiah ini sedangkan jenis pendekatan yang digunakan berupa pendekatan peraturan perundang-undangan, pendekatan konseptual dan pendekatan kasus. Hasil yang dicapai dari penelitian ini adalah terdapat kekosongan norma terkait pertanggungjawaban pidana secara langsung terhadap korporasi dalam hukum positif dibidang perpajakan saat ini. Pembaharuan hukum pidana khususnya terkait ketentuan pertanggungjawaban pidana korporasi yang lebih komperhensif dan relevan dengan kondisi masyarakat serta perkembangan berbagai modus kejahatan pada masa mendatang sangat diperlukan dalam mencapai tujuan pencegahan dan penanggulangan tindak pidana perpajakan di Indonesia.

Kata kunci: *Pertanggungjawaban Pidana, Korporasi, Pajak*

ABSTRACT

The purpose of writing this scientific paper is to review criminal liability against corporations in tax crimes based on positive Indonesian law (ius constitutum) and criminal liability against corporations in tax crimes in terms of the perspective of criminal law reform in efforts to prevent and overcome tax crimes in the future (ius constituendum). The research method used in this scientific paper is normative legal research. The approaches used include a conceptual approach, a legislative approach, and a case approach. The result of this research is that there is a void of norms related to direct criminal responsibility against corporations in the current positive law in the field of taxation. The reform of criminal law, especially the regulation of criminal liability against corporations that is more comprehensive and relevant to the conditions of society and the development of various modes of crime in the future, is very necessary in achieving the goal of preventing and overcoming tax crimes in Indonesia.

Keyword: *Criminal Liability, Corporate, Tax*

1. Pendahuluan

1.1. Latar Belakang Masalah

Pajak pada hakekatnya mempunyai peran yang begitu krusial dalam penyelenggaraan negara, hal tersebut ditunjukkan dari pajak merupakan salah satu sumber

pendapatan terbesar negara yang nantinya ditujukan seluas-luasnya oleh negara dalam mewujudkan tujuan pembangunan nasional sehingga dapat tercapainya kesejahteraan bagi seluruh masyarakat Indonesia.¹ Hal senada di kemukakan oleh Rochmat Soemitro bahwa perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi telah merubah orientasi kebijakan dibidang perpajakan menjadi suatu pungutan yang bersifat wajib dan dapat bersifat dapat dipaksakan oleh negara dengan maksud dan tujuan digunakan seluas-luasnya dalam mewujudkan kesejahteraan warga negara.² Kebijakan di bidang perpajakan dalam beberapa literatur juga disebut sebagai kebijakan pemungutan dan pemotongan sebagian kesejahteraan masyarakat oleh negara dengan tidak mendapatkan prestasi secara langsung demi terwujudnya kesejahteraan umum.

Kebijakan pemungutan dan pemotongan sebagian kesejahteraan masyarakat oleh negara membawa konsekuensi terhadap timbulnya hubungan hukum berupa hak dan kewajiban antara negara dan wajib pajak.³ Kewajiban yang dimaksud berupa kewajiban dari wajib pajak untuk menyetorkan sebagian kesejahterannya, sedangkan hak yang timbul adalah hak negara untuk menerima sejumlah uang ataupun barang dari pajak yang dipungut. Meskipun kebijakan pemungutan pajak berdampak positif bagi penerimaan dan pendapatan negara, akan tetapi dalam pelaksanaannya tidak serta merta berjalan dengan baik bahkan pelaksanaan kewajiban tersebut sering kali tidak terpenuhi sebagaimana mestinya dan cenderung menimbulkan permasalahan seperti kerugian pendapatan dan penerimaan negara. Hal tersebut didasarkan pada berkembangnya stigma bahwa kewajiban untuk menyetorkan sebagian kesejahteraan dari wajib pajak orang pribadi dan korporasi dipandang sebagai beban yang akan mengurangi keuntungan secara ekonomis dan bertolak belakang dengan prinsip usaha untuk mendapatkan kesejahteraan yang sebanyak-banyaknya dari wajib pajak. Stigma tersebut yang kemudian menjadi salah satu cikal bakal timbulnya berbagai permasalahan di masyarakat seperti tindak pidana perpajakan mengatasnamakan korporasi dengan melakukan penggelapan ataupun manipulasi pajak dengan berbagai *modus operandi* untuk memksimalkan pendapatan atau keuntungan korporasi itu sendiri.⁴

Adapun kasus yang terjadi di Indonesia yaitu kasus yang terdapat dalam putusan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan dengan Nomor 04/Akta.Pid/2014/Pn.Jkt.Sel. dengan terdakwa Tri Anis Noorbaiti yang merupakan manager dari PT. Shields Indonesia yang berkedudukan sebagai badan hukum atau korporasi dan terdaftar sebagai wajib pajak dengan Nomor 020390012. Berdasarkan putusan tersebut memutuskan bahwa perbuatan dari PT. Shields Indonesia yang terbukti tidak menyampaikan SPT dan tidak menyetorkan PPH dalam kurun waktu Januari 2004 sampai dengan Desember 2004 yang mengakibatkan

¹Rusdi, Dina Rosdiana. "Peranan Penerimaan Negara Bukan Pajak dalam Pendapatan dan Belanja Negara." *JISIP (Jurnal Ilmu Sosial dan Pendidikan)* 5, no. 1 (2021). h.1

²Rochmat Soemitro, 1997, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pendapatan Pajak 1994*, PT. Eressco, Jakarta.h.1.

³ Juli, Wan, and Joko Nur Sariono. "Hak dan Kewajiban Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Perpajakan di Pengadilan Pajak." *Jurnal Perspektif* 19, no. 3 (2014). h. 193.

⁴Nurchalis, Nfn. "Efektivitas Sanksi Pidana Dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan Dalam Menanggulangi Penghindaran Pajak Korporasi/The Effectiveness of Criminal Sanction On The General Provisions Of Taxation In Addressing Corporation Tax Evasion." *Jurnal Hukum Dan Peradilan* 7, No. 1 (2018): h. 26.

kerugian Negara sebesar Rp 7.049.207.940,00. Atas putusan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan dengan Nomor 04/Akta.Pid/2014/Pn.Jkt.Sel. bahwa pengadilan negeri Jakarta Selatan hanya menjatuhkan pidana penjara bagi terdakwa sedangkan tidak kepada perusahaannya. Padahal jika dilihat dalam kasus tersebut, yang diuntungkan tidak hanya terdakwa namun juga korporasi secara perusahaan karena terdapat manipulasi pajak dengan tidak menyampaikan SPT dan tidak menyetorkan PPH.

Sebagai negara hukum pemerintah Indonesia sejatinya telah membentuk undang-undang khusus di bidang perpajakan sebagai sarana penanggulangan tindak pidana perpajakan melibatkan wajib pajak badan atau korporasi. Realisasi tujuan tersebut diwujudkan dengan pembentukan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut sebagai UU KUP). Secara substantis Pasal 38 UU KUP mengatur tentang kelalaian setiap orang dalam penyampaian SPT atau surat pemberitahuan tahunan, sedangkan Pasal 39 UU KUP berfokus pada kesengajaan setiap orang pelaksanaan kewajiban di bidang perpajakan, sehingga konstruksi tindak pidana perpajakan tersebut menghendaki wajib pajak dapat dimintai pertanggungjawaban pidana atas kesalahan tersebut. Apabila mencermati konstruksi Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP, terdapat hal menarik pada penggunaan frasa kata "setiap orang" untuk mengawali rumusan Pasal tersebut, sedangkan secara harfiah kata setiap orang diartikan sebagai individu atau orang pribadi bukan badan hukum atau korporasi. Hal tersebut dapat menjadi problematika dalam praktek penegakan hukum di lapangan khususnya terkait dengan bagaimana model dan sistem pertanggungjawaban pidana terhadap badan hukum atau korporasi yang melakukan tindak pidana perpajakan.

Pertanggungjawaban pidana korporasi yang terbukti terlibat ataupun turut melakukan kejahatan dibidang perpajakan memiliki urgensitas tersendiri, hal tersebut mengingat pertanggungjawaban pidana korporasi tidaklah sama dengan subjek hukum orang pribadi, melainkan terdapat beberapa model dan sistem pertanggungjawaban pidana yang didasarkan pada kesalahan dalam pelaksanaan tugas, tanggungjawab, dan/atau kebijakan korporasi itu sendiri. Alasan lainnya adalah jenis kejahatan dibidang perpajakan yang dilakukan oleh korporasi merupakan tindak pidana yang bersifat *Low Visibility* atau kejahatan yang sulit dilihat serta dapat menimbulkan dampak berupa kerugian terhadap pendapatan atau penerimaan negara.⁵ Berdasarkan kenyataan tersebut sistem atau model pertanggungjawaban pidana sangatlah penting dikaji, disamping besarnya keuntungan yang didapat korporasi dari tindak pidana perpajakan sebaliknya berkurangnya pendapatan atau penerimaan negara atas pajak yang tidak disetorkan sebagaimana mestinya dapat menghambat tujuan pembangunan nasional.

Berdasarkan beberapa pertimbangan tersebut maka dalam jurnal ilmiah ini berjudul "Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Korporasi Yang Melakukan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Ditinjau Dari Perspektif Pembaharuan Hukum Pidana". Untuk menjamin orisinalitas dari jurnal ini, maka penulis menggunakan beberapa rujukan penelitian terdahulu meliputi: karya I Kadek Sumadiyasa tahun 2021 dengan judul "Kebijakan Formulasi Tindak Pidana Perpajakan Yang Dilakukan Oleh Korporasi" adapun

⁵Mendrofa, Hagaini Yosua, and Budi Ispriyarso Pujiyono. "Kebijakan Formulasi Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan." *Diponegoro Law Journal* 5, no. 2 (2016): h. 7.

pebahasan penelitian tersebut berkaitan dengan kebijakan formulasi tentang regulasi kejahatan dibidang perpajakan yang dilakukan oleh korporasi di masa sekarang dan di masa mendatang dengan berbagai jenis pendekatan dalam metode penelitiannya. Sedangkan hasil penelitian tersebut menguraikan formulasi jkejahatan dibidang perpajakan dimasa mendatang menyangkut korporasi haruslah lebih komperhensif dalam pengimplementasian asas *strict liability* dan asas *vicarious liability* dalam penanggulangan kejahatan perpajakan.⁶ Selain itu rujukan lainnya yang digunakan oleh penulis adalah karya dari Wan Juli dan Titik Suharti pada tahun 2012 dengan judul “Tinjauan Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan di Bidang Perpajakan” penelitian tersebut membahas tentang bagaimana pertanggungjawaban pidana korporasi dan sanksi pidana dalam pelanggaran dan kejahatan dibidang perpajakan. Hasil penelitian tersebut enunjukkan bahwa tidak adanya konsistensi terkait pertanggungjawaban pidana serta sanksi pidana terhadap korporasi dalam UU KUP. Perbedaan kedua karya tulis ilmiah tersebut dengan tulisan dari pernulis adalah penelitian penulis lebih merujuk pada bagaimana pertanggungjawaban pidana korporasi yang terlibat dalam keahatan dibidang peprajakan berdasarkan hukum yang berlaku saat ini “*ius constitutum*” dan bagaimana pertanggungjawaban pidana korporasi dalam kejahatan perpajakan ditinjau dari perspektif pembaharuan hukum pidana di masa mendatang “*ius constituendum*”.

1.2. Permasalahan

1. Bagaimana pertanggungjawaban pidana korporasi yang melakukan Tindak Pidana Perpajakan berdasarkan Undang-undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan?
2. Bagaimana Pertanggungjawaban pidana Terhadap Korporasi yang melakukan Tindak Pidana Perpajakan ditinjau dari persepektif pembaharuan hukum pidana di masa mendatang?

1.3. Tujuan Penulisan

Penelitian ilmiah ini dimaksudkan untuk mengetahui dan memahami pertanggungjawbaan korporasi yang melakukan tindak pidana perpajakan dalam hukum positif Indonesia saat ini dan bagaimana pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi dibidang perpajakan ditinjau dari perspektif pembaharuan hukum pidana sebagai usaha pencegahan dan penanggulangan kejahatan di bidang perpajakan pada beberapa rancangan undang-undang di masa mendatang.

2. Metode Penulisan

Penelitian hukum normatif merupakan metode penelitian yang berfokus pada analisis norma peraturan perundang-undangan, yang selanjutnya dikaitkan dengan doktrin maupun data hukum secara filosofis, yuridis, sosiologis dalam usaha menyimpulkan permasalahan hukum. Sedangkan terdapat tiga jenis pendekatan yang

⁶I Kadek Sumadiyasa, and I Ketut Rai Setia Budhi, “kebijakan formulasi tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi” kertha wicara: Journal hukum, 10 no 4.

digunakan dalam penelitian ini meliputi penelitian konseptual (*conceptual approach*), pendekatan Perundang-Undangan (*Statute Approach*) dan Pendekatan kasus (*case approach*). Sedangkan sumber hukum yang digunakan meliputi sumber hukum primer berupa: Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Teknik analisa yang digunakan penulis dalam menyusun karya tulis ilmiah ini adalah menggunakan teknik deduktif pada sumber hukum primer yang di kompilasikan dengan teori dan literatur berupa buku sebagai pendukung, kemudian disajikan secara deskriptif.

3. Hasil dan Pembahasan

3.1. Pertanggungjawaban pidana Korporasi yang melakukan Tindak Pidana Perpajakan berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan

Perkembangan industrialisasi dan kemajuan di sektor ekonomi telah mendorong stigma baha subjek hukum tidak lagi hanya melekat pada individu atau manusia pribadi, tetapi juga badan hukum atau korporasi karena dalam beberapa kejahatan seperti tindak pidana perpajakan melibatkan korporasi. Menurut Eddy O.SHiariej Osef tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi dibagi menjadi tiga, meliputi: *crime for corporation* yaitu tindak pidana yang menguntungkan korporasi, *corporate criminal* yaitu korporasi dibentuk untuk menampung hasil kejahatan, *crimes against corporation* yaitu kejahatan yang dilakukan oleh korporasi terhadap tempat kerjanya. Berdasarkan pandangan tersebut dapat diinterpretasikan bahwa suatu perbuatanataupun tindakan yang dilakukan oleh direksi dan atau pengurus korporasi secara langsung maupun tidak langsung dimaksudkan untuk memenuhi tujuan korporasi sehingga dinyatakan bersalah Karen atelah memenuhi unsur tindak pidana maka terhadap korporasi dan/atau pengurus korpoasi tersebut dapat dimintai pertanggungjawaban pidana.

Secara konseptual model pertanggungjawaban pidana korporasi pada prinsipnya dapat dibagi menjadi 4 (empat) meliputi : pidana tanpa kesalahan, *vicatorious liability*, *strict liability*, dan *the identification theory*. Konsep pidana tanpa kesalahan, menghendaki pertanggungjawaban pidana haruslah didasarkan pada kehendak dan sikap batin pelaku, dimana pelaku dipandang mampu untuk mengetahui delik beserta akibat hukum yang ditimbulkan atas perbuatannya, sehingga pertanggungjawaban pidana menurut teori ini terletak pada subjek hukum orang pribadi, sedangkan berkenaan dengan pertanggungjawaban pidana korporasi di bebaskan pada pengurus korporasi, karena pengurus dipandang sebagai entitas yang memiliki khendak maupun batinatas suatu kesalahan. Konsep *strict liability* dapat dimaknai sebagai pertanggungjawaban mutlak, dimana suatu perbuatan dapat dimintai pertanggungjawaban pidana didasarkan atas telah terpenuhinya suatu rumusan delik dalam peraturan perundang-undangan. Konsep *vicatorious liability* dapat diinterpretasikan sebagai pertanggungjawaban pengganti dengan unsur kesalahan atas suatu perbuatan menjadi unsur terpenting, konsep tersebut menghendaki bahwa suatu subjek hukum dipertanggungjawabkan atas sebuah kealahan dari subjek hukum lainnya sehingga konsep ini sering dipandang sebagai pertanggungjawaban pengganti. Konsep *indentification theory* merupakan suatu konsep yang menghendaki korporasi bertanggungjawab secara langsung atas kesalahan yang dilakukan oleh pejabat senior dalam menjalankan korporasi. Berdasarkan pemahaman beberapa teori tersebut sehingga model atau sistem pertanggungjawaban pidana korporasi

dapat ditunjukkan pada pengurus atau personel korporasi saja, pengurus atau personel korporasi dan korporasi itu sendiri, serta hanya korporasi itu sendiri.

Pertanggungjawaban pidana korporasi dalam konteks tindak pidana perpajakan di Indonesia pada hakekatnya tidak dapat terlepas dari kedudukan korporasi sebagai wajib pajak. Secara definitif yang dimaksud dengan wajib pajak berdasarkan ketentuan dalam Pasal 1 ayat 2 UU KUP adalah orang pribadi (*natuurlijk persoon*) dan badan hukum atau korporasi (*rechtspersoon*) sebagai pendukung hak dan pelaksana kewajiban untuk membayar pajak atau dibebankan pembayaran pajak. Mengacu pada ketentuan tersebut maka dapat diinterpretasikan bahwa wajib pajak badan atau korporasi merupakan salah satu subjek hukum dan dapat dimintai pertanggungjawaban pidana dan diproses pidananya manakala dalam pelaksanaan kewajibannya terdapat suatu kesalahan yang unsur-unsur dari kejahatan dibidang perpajakan sebagaimana diatur dalam ketentuan UU KUP. Berdasarkan pendekatan peraturan perundang-undangan unsur kesalahan sebagai syarat mutlak dapat dipertanggungjawabkannya wajib pajak badan atau korporasi merujuk pada ketentuan dalam Pasal 38 UU KUP dan Pasal 39 UU KUP. Rumusan Pasal 38 UU KUP pada intinya menguraikan tentang kealpaan atau kelalaian dari setiap orang dalam penyampaian surat pemberitahuan tahunan yang isinya tidak benar, tidak lengkap, ataupun tidak sebagaimana mestinya sehingga dapat dipidan dengan pidana denda dan/atau kurungan. Sedangkan ketentuan dalam Pasal 39 UU KUP secara substansial menentukan terkait dengan kesengajaan dalam pelaksanaan kewajiban pajak seperti tidak mendaftarkan diri dalam pendaftaran nomor pokok wajib pajak, menyalahgunakan atau menggunakan nomor pokok wajib pajak dengan tanpa hak wajib pajak, tidak menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau bahkan tidak lengkap, tidak menyelenggarakan pencatatan dan pembukuan, tidak menyetorkan pajak yang seharusnya dapat dipungut oleh Negara sehingga terhadap perbuatan tersebut diancam dengan pidana pokok berupa denda dan penjara.

Mencermati ketentuan Pasal 38 dan pasal 39 UU KUP terdapat hal menarik dalam pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi. Pertama, konstruksi Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP selalu diawali frasa "setiap orang", secara harfiah mendefinisikan frasa setiap orang merupakan subjek orang pribadi dan tidak korporasi, meskipun demikian tidak dapat diinterpretasikan bahwa UU KUP tidak mengakomodir pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi secara mutlak, hal tersebut dapat dilihat dalam rumusan pasal 32 UU KUP dimana pengurus sebagai wakil dari korporasi pada pelaksana hak dan kewajiban bertanggungjawab atas jumlah pajak yang terutang secara pribadi dan/atau renteng terkecuali dalam kedudukannya ia dapat membuktikan bahwa tidak mungkin untuk dibebani tanggungjawab tersebut. Kedua, ditinjau dari perspektif konsep pertanggungjawaban korporasi maka kesalahan dalam rumusan tindak pidana perpajakan pasal 38 dan pasal 39 UU KUP prinsipnya masih menganut asas tradisional yaitu tiada pidana tanpa kesalahan sebagai syarat mutlak, dimana kesalahan melekat pada kehendak dan sikap batin pelaku sebagai pembuat dan bertanggungjawab, hal tersebut sekaligus menegaskan bahwa yang bertanggungjawab pada keterlibatan korporasi pada kejahatan perpajakan hanya penguruslah dibebani tanggungjawab sebagai subjek yang memiliki sikap, kehendak, dan mampu mengetahui akibat hukum yang ditimbulkan dalam pelaksanaan kewajiban dari wajib pajak badan atau korporasi. Ketiga, belum diaturnya pertanggungjawaban pidana secara langsung terhadap korporasi juga dapat dilihat

dalam rumusan sanksi pidana pada Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP, meskipun pada ketentuan tersebut pelaku kejahatan pajak dibebani pidana yang berat dan data dikenakan secara kumulatif akan tetapi sanksi pidana badan seperti kurungan dan penjara tidak dapat dijatuhkan secara langsung terhadap korporasi, hal senada ditegaskan oleh Muladi bahwa bentuk pidana yang dapat dipertanggungjawabkan badan atau korporasi berupa pidana denda, pidana tambahan, sanksi perdata seperti ganti kerugian.⁷ Kenyataan tersebut memberikan gambaran bahwa UU KUP sebagai undang-undang khusus di bidang perpajakan menganut konsep pertanggungjawaban pidana terhadap pengurus korporasi dan belum mengakomodir pertanggungjawaban pidana secara langsung terhadap korporasi.

Kekosongan norma hukum terkait dengan belum diaturnya pertanggungjawaban pidana secara langsung kepada korporasi dalam bidang perpajakan menimbulkan problematika dalam upaya penanggulangan tindak pidana perpajakan di lapangan. Problematika yang dimaksud berkaitan dengan adanya perbedaan pertimbangan hakim dalam menjatuhkan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam beberapa putusan Mahkamah Agung terhadap tindak pidana perpajakan pada kesalahan yang sama. Berdasarkan pendekatan kasus dalam Putusan Mahkamah Agung Np. 2239/Pid.sus/2012 dengan terdakwa atas nama Suwir Laut yang terbukti melakukan tindak pidana perpajakan berupa melaporkan SPT yang isinya tidak lengkap dan sebagaimana mestinya serta tidak sebagaimana mestinya sehingga menimbulkan kerugian negara. dalam fakta dipersidangan terbukti bahwa perbuatan terdakwa berbasis pada kepentingan 14 perusahaan yang berkedudukan sebagai wajib pajak dan bertujuan untuk menghindari pembayaran pajak penghasilan, sehingga berasarkan kenyataan tersebut dalam tingkat kasasi Mahkamah Agung mempertimbangkan penerapan asas *vicarious liability* yaitu pertanggungjawaban pengganti. Hal tersebut didasarkan pada pertimbangan majelis hakim bahwa *mens rea* pelaku juga merupakan *mens rea* yang dikehendaki dari korporasi dan korporasi dipandang mendapatkan keuntungan, sehingga untuk memenuhi rasa kedalian pertanggungjawaban pidana dibebankan pada pengurus dan korporasi. Selanjutnya dalam kasus lainnya pada Putusan PN Purwakarta Nomor 212/Pid.B/2012/PN/PWK dengan terdakwa atas nama beni yang terbukti tidak menyampaikan SPT dari PT TUBS Development, dalam fakta dipersidangan perbuatan yang dilakukan oleh terdakwa sebagai perwakilan korporasi terbukti memiliki tujuan dan maksud untuk pemenuhan kepentingan atau mencari keuntungan korporasi, akan tetapi majelis hakim dalam pertimbangannya memutuskan untuk membebani pertanggungjawaban pribadi terhadap terdakwa yang didasarkan pada ketentuan Pasal 32 UU KUP dimana pelaku sebagai pembuat dan yang bertanggungjawab.⁸

Upaya pencegahan dan penanggulangan kejahatan perpajakan melibatkan korporasi dengan merumuskan pertanggungjawaban pidana yang komperhensif dan integral pada masa mendatang sangatlah di butuhkan. Alasan yang pertama, ketentuan dalam UU KUP belum mengatur terkait pertanggungjawaban pidana secara langsung terhadap korproasi sehingga menimbulkan suatu kekosongan norma hukum (*reicht*

⁷Tawalujan, Jimmy. "Pertanggungjawaban Korporasi Terhadap Korban Kejahatan." *Lex Crimen* 1, no. 3 (2012).

⁸Hidayat, Sarief. "Pemidanaan Korporasi Terkait Transfer Pricing Di Bidang Perpajakan." *Rechtidee* 14, no. 1 (2019): h. 95

vacuum), sedangkan disisi lain apabila subjek hukum yang dapat dimintai pertanggungjaaban pidana hanyalah pengurus maka akan menjadi tidak adil bagi korban, mengingat kerugian yang diderita oleh korban akibat perbuatan pengurus korporasi pada dasarnya merupakan pemenuhan tujuan korporasi atau untuk memberikan keuntungan bagi korporasi sehingga dapat menghindarkan kerugian bagi korporasi. Kedua, secara konseptual berdasarkan *identifikation theory*, korporasi juga dapat dimintai pertanggungjawaban pidana secara langsung atas kesalahan pejabat senior dalam korporasi, hal ini didasarkan pada *mens rea* dari pengurus ataupun pejabat senior dapat dipandang sebagai *mens rea* korporasi, sehingga selain pengurus sudah selayaknya pembebanan tanggungjawab juga dipikul bersama dengan korporasi. Berdasarkan pertimbangan tersebut dalam menjamin upaya pencegahan dan penanggulangan tindak pidana perpajakan yang berkepastian, berkeadilan, dan berkebermanfaatan maka dibutuhkan suatu pembaharuan hukum pidana khususnya dalam konteks pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi di masa mendatang.

3.2. Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Korporasi Yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan Ditinjau Dari Persepektif Pembaharuan Hukum Pidana.

Pembaharuan hukum pidana pada umumnya merupakan upaya merekonstruksi, reorientasi, serta reformulasi dengan penyesuaian atas nilai sentral meliputi sosio filosofis, politik, dan cultural masyarakat Indonesia.⁹ Perkembangan berbagai modus kejahatan yang semakin kompleks dan pengaturan hukum pidana saat ini yang cenderung kurang relevan lagi menjadi salah satu dasar diadakannya pembaharuan hukum pidana yang bersifat komperhensif dan menyeluruh meliputi pembaharuan substansi, pembaharuan sistem dan pembaharuan budaya hukum pidana. Berkenaan dengan hal tersebut pembaharuan hukum pidana tidak mungkin dapat dilakukan secara linier dan parsial akan tetapi dilakukan secara mendasar dengan mencangkup tiga masalah pokok hukum pidana yaitu perbuatan yang bertentangan dengan hukum, tindakan yang dapat diterapkan, serta pertanggungjawaban pidana.

Pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan apabila dilihat dalam konteks pembaharuan hukum pidana di masa mendatang dapat ditinjau dari beberapa rancangan peraturan perundang-undangan yang sudah ada. Rancangan undang-undang yang pertama dapat merujuk pada Rancangan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana tahun 2019 (selanjutnya disebut RKUHP) yang nantinya akan menjadi suatu pedoman atau acuan hukum pidana materiil dalam RKUHP maupun diluar KUHP termasuk tindak pidana perpajakan di masa mendatang.¹⁰ Secara substansial ketentuan dalam RKUHP merumuskan secara tegas korporasi sebagai subjek yang dapat dipertanggungjawabkan secara pidana, hal tersebut dapat dilihat pada ketentuan Pasal 49 RKUHP dengan ketentuan bahwa tindak pidana menyangkut perbuatan korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban pidana kepada korporasi secara langsung, pengurus dan/atau

⁹Mahmud, Ade. "Transformasi Nilai-Nilai Pancasila Dalam Pembaharuan Hukum Pidana Nasional." *Jurnal Hukum Mimbar Justitia* 4, no. 1 (2018): h. 7

¹⁰Wulandari, Febri. "Pedoman Pidana dalam Rancangan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (Rkuhp) Ditinjau Dari Perspektif Keadilan Dan Kepastian Hukum." *Kumpulan Jurnal Mahasiswa Fakultas Hukum* (2021).

pemanfaat korporasi, sehingga sangat memungkinkan pertanggungjawaban pidana dipikul secara bersama antara korporasi dan pengurus korporasi. Selain subjek yang dapat dipertanggungjawabkan, kesalahan yang dibebani pertanggungjawaban pidana korporasi juga diperluas, hal tersebut ditunjukkan dalam Pasal 46 RKUHP dimana tindak pidana korporasi dapat terjadi karena dilakukan oleh pengurus dalam ruang lingkup korporasi, perbuatan berdasarkan hubungan kerja ataupun hubungan lainnya, pemenuhan tujuan korporasi dalam ruang lingkup kegiatan korporasi. Mencermati unsur subjektif dalam tindak pidana korporasi terlihat bahwa pertanggungjawaban pidana tidak terfokus pada penerapan asas tiada pidana tanpa kesalahan yang menitik beratkan pada sikap batin pelaku, akan tetapi diimbangi dengan penerapan asas *victorious liability* dimana prinsip kesalahan diperluas sampai tindakan bawahannya sepanjang melakukan perbuatan dalam ruang lingkup perintah jabatan. Lebih lanjut sehubungan dengan pemidanaan terhadap korporasi, ketentuan Pasal 118 RKUHP menentukan jenis pidana yang dapat dijatuhkan terhadap korporasi meliputi pidana denda dan tambahan. Sedangkan apabila sanksi pokok berupa denda tidak dapat dibayar secara penuh secara mutlak ataupun sebagian maka dapat dijatuhkan pidana pengganti denda berupa perampasan harta kekayaan dan/atau pendapatan korporasi, sedangkan apabila tetap tidak menutupi jumlah denda yang kurang dibayar maka terhadp dapat diterapkan pengganti pidana denda seperti pembekuan seluruh kegiatan korporasi. Pembaharuan hukum pidana dalam RKUHP telah mencerminkan keseriusan dalam upaya penegakan tindak pidana korporasi, sehingga korporasi sebagai subjek hukum dapat secara langsung dipertanggungjawabkan secara pidana.

Ketentuan pertanggungjawaban korproasi yang lebih khusus juga dapat dilihat dalam juga dapat dilihat dalam Rancangan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tahun 2019 (selanjutnya disebut sebagai RKUP). Keseriusan dalam mengakomodir pertanggungjawaban korporasi dalam undang-undang perpajakan di masa mendatang diwujudkan dengan dapat dipertanggungjawabkannya korporasi secara langsung dalam RKUP, hal tersebut dapat dilihat dalam ketentuan Pasal 118 ayat 1 RKUP yang menentukan bahwa atas tindak pidana perpajakan yang melibatkan korporasi maka pidana dapat dijatuhkan terhadap pengurus atau korporasi tersebut secara langsung. Secara konseptual dapat dipertanggungjawabkannya korporasi secara langsung didasarkan pada alasan bahwa pada delik tertentu yang menyangkut korporasi dan hanya pengurus saja yang dipertanggungjawabkan tidaklah cukup, hal tersebut mengingat keuntungan yang diterima oleh korporasi tidaklah sebanding apabila melihat melihat keseimbangan dengan denda yang harus dibayar oleh pengurus, selain itu dipidananya pengurus korporasi juga tidak akan menjamin kedepannya korporasi tersebut mengulangi perbuatannya. Selain diakomodirnya pertanggungjawaban korporasi secara langsung, unsur kesalahan dari tindak pidana perpajakan menyangkut badan atau korporasi yang dapat dibebankan pertanggungjawaban pidanajuga diperluas, hal tersebut dapat dicermati dalam ketentuan Pasal 118 ayat 2 RKUP dimana perbuatan yang dilakukan atau diperintahkan oleh pengurus, perbuatan yang dilakukan untuk memenuhi tujuan atau kepentingan korporasi, perbuatan yang dilakukan sesuai maksud dan tujuannya, atau dengan kata lain memberikan manfaat bagi korporasi. Rumusan tersebut sangat jelas bahwa kesalahan dalam pertanggungjawaban pidana badan atau korporasi tidak lagi hanya terfokus pada asas tiada pidana tanpakesalahan melainkan dimbangi dengan penerapan

asas *victorious liability* (pertanggungjawaban pengganti). Selain dapat dipersalahkan korporasi secara langsung atas tindak pidana perpajakan ketentuan RKUP di masa mendatang memuat pengaturan secara khusus terkait pidana dan pidana, berdasarkan ketentuan Pasal 119 ayat 1 dan ayat 2 RKUP ketentuan pidana terhadap korporasi dijatuhi pidana denda dan pidana tambahan berupa pembayaran uang pengganti dengan jumlah yang sama dengan kerugian negara yang ditimbulkan di bidang perpajakan. Mencermati ketentuan sanksi pidana tersebut, terlihat bahwa pembentuk undang-undang sangat mempertimbangkan kerugian negara yang ditimbulkan dari tindak pidana perpajakan sehingga orientasi pidana terhadap korporasi tidak lagi hanya bersifat penjeratan akan tetapi lebih kepada bagaimana pemulihan kerugian negara melalui pelaksanaan pembayaran uang pengganti.

Mencermati pertanggungjawaban pidana korporasi dalam beberapa rancangan undang-undang baik dalam RKUHP dan RKUP sebagai bagian dari langkah progresif pembaharuan hukum khususnya hukum pidana di masa mendatang pada prinsipnya terdapat 3 (tiga) hal penting, pertama ditematkannya korporasi sebagai subjek yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana sehingga terdapat beberapa model pertanggungjawaban pidana yang dapat dibebankan terhadap korporasi yang melakukan tindak pidana perpajakan seperti, yaitu;

1. Pengurus sebagai pembuat dan yang bertanggungjawab.
2. Korporasi sebagai pembuat dan pengurus yang harus bertanggungjawab.
3. Korporasi sebagai pembuat dan bertanggungjawab.

Kedua, dalam prinsip kesalahan sehubungan dengan dasar dapat dipertanggungjawabkannya korporasi juga diperluas meliputi penerapan asas *victorious liability*, hal tersebut sangatlah relevan dalam kesalahan korporasi dan sekaligus menjadi penyeimbang dalam penerapan asas tiada pidana tanpa kealasan sebagai asas pokok pertanggungjawaban pidana yang dinilai cenderung absolut dan kaku. Ketiga, bentuk nestapa yang dapat diterapkan kepada korporasi juga telah diaur secara tegas dan dipisahkan dengan sanksi pidana terhadap orang pribadi, disamping itu diaturnya pidana pengganti berupa perampasan harta kekayaan milik badan merupakan suatu hal yang penting manakala sanksi pidana denda sebagai sanksi pokok yang diputuskan oleh majelis hakim tidak dapat dipertanggungjawabkan oleh korporasi. Sehingga upaya pembaharuan hukum pidana di masa mendatang sehubungan dengan belum diaturnya pertanggungjawaban pidana korporasi dalam UU KUP saat ini sejatinya telah diupayakan melalui pembentukan rancangan peraturan perundang-undangan baik dalam RKUHP maupun RKUP sebagai undang-undang yang akan berlaku di masa mendatang.

4. Kesimpulan

Pertanggungjawaban pidana terhadap badan hukum atau korporasi pada tindak pidana perpajakan diatur dalam ketentuan Pasal 38 dan Pasal UU KUP. Meskipun UU KUP sebagai undang-undang khusus di bidang perpajakan sebagaimana telah tiga kali dilakukan perubahan akan tetapi UU KUP nyatanya belum mengatur pertanggungjawaban pidana secara langsung terhadap korporasi sehingga mengakibatkan kekosongan norma hukum, hal tersebut di dengan terhadap tindak pidana perpajakan yang menyangkut wajib pajak badan yang dapat dibebankan pertanggungjawaban pidana hanyalah pengurus atau pengendali korporasi secara pribadi, hal tersebut diperkuat dengan asas yang melandasi

pertanggungjawaban pidana atas kejahatan pajak dalam ketentuan Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP adalah asas tiada pidana tanpa kesalahan, sedangkan terkait dengan sanksi pidana yang dapat dipertanggungjawabkan oleh korporasi juga tidak relevan karena tidak memisahkan sanksi pidana badan seperti penjara serta kurungandengan sanksi dapat dipertanggungjawabkan oleh korporasi seperti denda. Kebijakan pertanggungjawaban pidana secara langsung terhadap korporasi dapat ditinjau dari beberapa rancangan undang-undang seperti RKUHP maupun RKUP sebagai upaya pencegahan dan penanggulangan tindak pidana perpajakan di masa mendatang. Mengacu pada rancangan undang-undang tersebut terlihat bahwa pengaturan pertanggungjawaban pidana secara langsung terhadap korporasi sangatlah dimungkinkan, hal tersebut diimplementasikan dalam tiga hal yaitu, korporasi sebagai subjek hukum yang dapat dituntut pertanggungjawabannya secara bersama dengan dengan pengurusnya, kesalahan yang dilakukan pengurus juga merupakan *mens rea* dari kesalahan korporasi dalam konteks pemenuhan tujuan korporasi, dan ppidanaan yang dapat diterapkan kepada subjek korporasi seperti pidana pokok yaitu denda dan pidana tambahan. Berkaitan dengan hal tersebut upaya pencegahan dan penanggulangan tindak pidana perpajakan di masa mendatang melalui penerapan *victorious liability* telah sejatinya telah sejalan dengan prinsip pertanggungjawaban korporasi.

Untuk merespon kekosongan norma terkait dengan pengaturan pertanggungjawaban pidana secara langsung terhadap korporasi maka diperlukan revisi terhadap UU KUP sebagai undang-undang khusus di bidang perpajakan. Revisi yang dapat dilakukan dengan menerapkam asas *victorious liability* dengan dengan menitik beratkan *mens rea* pengurus juga merupakan *mens rea* dari korporasi. Selain itu perumusan sanksi pidana terhadap korporasi perlu juga diperhatikan bagi pembuat undang-undang mengingat sasaran dari pencegahan dan penanggulangan tindak pidana perpajakan adalah pemulihan kerugian negara dan tidak semata-mata berorientasi pada penjeratan atau penderitaan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku:

- Priyatno, H. Dwidja. *Sistem pertanggungjawaban pidana korporasi: dalam kebijakan legislasi*. Prenada Media, 2017.
- Rochtmat Soemitro, 1997, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pendapatan Pajak 1994*, PT. Eresco, Jakarta.

Jurnal:

- Hidayat, Sarief. "Pidanaan Korporasi Terkait Transfer Pricing Di Bidang Perpajakan." *Rechtidee* 14, no. 1 (2019): h. 95
- I Kadek Sumadiyasa, and I Ketut Rai Setia budhi, "kebijakan formulasi tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi" kertha wicara: *Journal hukum*, 10 no 4.
- Mahmud, Ade. "Transformasi Nilai-Nilai Pancasila Dalam Pembaharuan Hukum Pidana Nasional." *Jurnal Hukum Mimbar Justitia* 4, no. 1 (2018).

- Mendrofa, Hagaini Yosua, and Budi Ispriyarso Pujiyono. "Kebijakan Formulasi Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan." *Diponegoro Law Journal* 5, no. 2 (2016):
- Nurchalis, Nfn. "Efektivitas Sanksi Pidana Dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan Dalam Menanggulangi Penghindaran Pajak Korporasi/The Effectiveness of Criminal Sanction On The General Provisions Of Taxation In Addressing Corporation Tax Evasion." *Jurnal Hukum Dan Peradilan* 7, No. 1 (2018):
- Rusdi, Dina Rosdiana. "Peranan Penerimaan Negara Bukan Pajak dalam Pendapatan dan Belanja Negara." *JISIP (Jurnal Ilmu Sosial dan Pendidikan)* 5, no. 1 (2021).
- Satria, Hariman. "Pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana sumber daya alam." *Mimbar Hukum-Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada* 28, no. 2 (2016).
- Wulandari, Febri. "Pedoman Pemidanaan Dalam Rancangan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (Rkuhp) Ditinjau Dari Perspektif Keadilan Dan Kepastian Hukum." *Kumpulan Jurnal Mahasiswa Fakultas Hukum* (2021).

Peraturan Perundang-Undangan:

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1959 Nomor 75.
- Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85.