

SKRIPSI
TINJAUAN YURIDIS TERHADAP
PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA PEMBUATAN FAKTUR
PAJAK FIKTIF OLEH KORPORASI
(Studi Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt)

Disusun dan diajukan oleh

ANUGRAH ISMAIL

B011171396



ILMU HUKUM / HUKUM PIDANA
FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2022

HALAMAN JUDUL

**TINJAUAN YURIDIS TERHADAP
PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA PEMBUATAN FAKTUR
PAJAK FIKTIF OLEH KORPORASI
(STUDI PUTUSAN NOMOR 334/PID.SUS/2020/PN.JKT.BRT)**

**OLEH
ANUGRAH ISMAIL
B011171396**

SKRIPSI

Sebagai Tugas Akhir dalam Rangka Penyelesaian Studi Sarjana pada
Departemen Hukum Pidana Program Studi Ilmu Hukum

**PEMINATAN HUKUM PIDANA
DEPARTEMEN HUKUM PIDANA
FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2022**

LEMBAR PENGESAHAN SKRIPSI

**TINJAUAN YURIDIS TERHADAP PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA
PEMBUATAN FAKTUR PAJAK FIKTIF OLEH KORPORASI
(Studi Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt)**

Disusun dan diajukan oleh:

**ANUGRAH ISMAIL
B011171396**

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian Skripsi yang dibentuk dalam rangka Penyelesaian Studi Program Sarjana Departemen Hukum Pidana Program Studi Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin pada hari Kamis, 18 Agustus 2022 dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan.

Menyetujui,

Pembimbing Utama,

Pembimbing Pendamping,

Prof. Dr. Slamet Sampurno Soewondo, SH.,MH., DFM.
NIP. 19680411 199203 1 003

Dr. Hijrah Adhyanti Mirzana, SH., MH.
NIP : 19790326 200812 2 002

Ketua Program Studi Sarjana Ilmu Hukum



Dr. Maskun, S.H.,LL.M.
NIP. 19761129 199903 1 005

PERSETUJUAN PEMBIMBING

Diterangkan bahwa skripsi mahasiswa :

Nama : Anugrah Ismail

Nomor Induk Mahasiswa : B011171396

Peminatan : Hukum Pidana

Departemen : Hukum Pidana

Judul : Tinjauan Yuridis Terhadap

Pertanggungjawaban Pidana Pembuatan

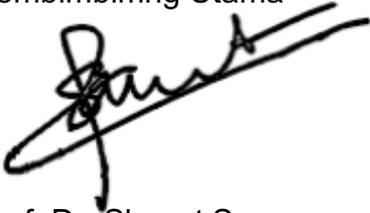
Faktur Pajak Fiktif Oleh Korporasi (Studi

Putusan : No.344/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt)

Telah diperiksa dan disetujui untuk diajukan pada ujian skripsi.

Makassar, 27 Juni 2022

Pembimbing Utama



Prof. Dr. Slamet Sampurno Soewondo, SH., MH., DFM
NIP. 19680411 19903 1 003

Pembimbing Pendamping



Dr. Hijrah Adhyanti Mirzani, SH., MH
NIP. 19790326 200812 2 002



**KEMENTERIAN PENDIDIKAN, KEBUDAYAAN,
RISET, DAN TEKNOLOGI
UNIVERSITAS HASANUDDIN
FAKULTAS HUKUM**

Jln. Perintis Kemerdekaan KM.10 Kota Makassar 90245, Propinsi Sulawesi Selatan
Telp : (0411) 587219,546686, Website: <https://lawfaculty.unhas.ac.id>

PERSETUJUAN MENEMPUH UJIAN SKRIPSI

Diterangkan bahwa skripsi mahasiswa :

Nama	: ANUGRAH ISMAIL
N I M	: B011171396
Program Studi	: Ilmu Hukum
Departemen	: Hukum Pidana
Judul Skripsi	: Tinjauan Yuridis Terhadap Pertanggungjawaban Pidana Pembuatan Faktur Pajak Fiktif Oleh Korporasi (Studi Putusan: No. 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Br)

Memenuhi syarat untuk diajukan dalam ujian skripsi sebagai ujian akhir program studi.

Makassar, Agustus 2022



Prof. Dr. Hamzah Halim, SH., M.H., M.A.P.
NIP. 19731231 199903 1 003

PERNYATAAN KEASLIAN

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Anugrah Ismail

NIM : B011171396

Program Studi : Ilmu Hukum

Jenjang : S1

Menyatakan dengan ini bahwa Skripsi dengan judul **Tinjauan Yuridis terhadap Pertanggungjawaban Pidana Pembuatan Faktur Pajak Fiktif oleh Korporasi (Studi Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt)** adalah karya saya sendiri dan tidak melanggar hak cipta pihak lain. Apabila dikemudian hari Skripsi saya ini terbukti bahwa sebagian atau keseluruhannya adalah hasil karya orang lain yang saya pergunakan dengan cara melanggar hak cipta pihak lain, maka saya bersedia menerima sanksi.

Makassar, 27 Juni 2022

Yang Menyatakan



Anugrah Ismail

ABSTRAK

ANUGRAH ISMAIL (B011171396), Tinjauan Yuridis Terhadap Pertanggungjawaban Pidana Pembuatan Faktur Pajak Fiktif Oleh Korporasi (Studi Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt), dibimbing oleh Slamet Sampurno Soewondo selaku Pembimbing Utama dan Hijrah Adhyanti Mirzana selaku Pembimbing Pendamping.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis sistem pertanggungjawaban pidana pembuatan faktur pajak fiktif yang dibebankan kepada korporasi khususnya dalam tindak pidana perpajakan pada putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt dan menganalisis pertimbangan hukum Hakim dalam menjatuhkan putusan terhadap korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan pada putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt.

Metode penelitian yang digunakan oleh penulis adalah metode penelitian normatif, dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan, pendekatan kasus dan pendekatan konseptual. Bahan hukum yang digunakan terdiri dari bahan hukum primer, sekunder, dan bahan hukum tersier dari berbagai macam literature yang terkait dengan objek penelitian kemudian bahan hukum tersebut dianalisis menggunakan teknik kualitatif dan disajikan secara deskriptif.

Berdasarkan hasil penelitian, diperoleh kesimpulan yaitu: 1) Korporasi dapat diminta pertanggungjawaban pidana dibidang perpajakan dan prinsip pertanggungjawaban pidana korporasi dibidang perpajakan didasarkan pada teori identifikasi atau *direct corporate criminal liability* 2) pertimbangan hukum Hakim dalam menjatuhkan putusan pada perkara Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt telah sesuai berdasarkan pada pertimbangan yuridis normatif dengan melihat alat bukti yang sah, telah sesuai dan memenuhi unsur delik yang ada 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.

Kata Kunci: Pertanggungjawaban Pidana Korporasi; Tindak Pidana Perpajakan

ABSTRACT

ANUGRAH ISMAIL (B011171396), Judicial Review of Corporate Criminal Liability of Making Fictitious Tax Invoice (Study Case Judgment Number 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt, supervised by Slamet Sampurno Soewondo as Main Advisor and Hijrah Adhyanti Mirzana as Companion Advisor.

This research aims to analyze the criminal liability system imposed on corporations, especially in tax crime in case No. 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt and to analyze the Judges legal considerations in making decisions against Corporations in Tax Crime in case No. 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt

The research method used by the author is a normative research method, using the statutory approach, case approach, and conceptual approach, this study using primary, secondary, and tertiary legal materials from various kinds of literature related to the object of research and then examined using qualitative techniques and presented descriptively.

Based on the research results, the following conclusions are obtained: 1) Corporations can responsible on tax crime and the principle of corporate criminal liability in the field of taxation is based on the theory of identification or direct corporate criminal liability2) Judge's legal considerations in making a decision on case No. 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt. is appropriate based on normative juridical considerations by looking at valid evidence, is in accordance with and fulfills the elements of offense in article 39A letter a of Law of the Republic of Indonesia Number: 28 of 2007 concerning The Third Amendment to Law Number 6 of 1983 concerning General Provisions and Tax Procedures.

Keywords: Corporate Criminal Liability, Tax Crime

KATA PENGANTAR

Assalamua'laikum Warahmatullahi Wabarakatuh.

Alhamdulillah, Segala puji bagi Allah SWT atas segala nikmat dan hidayahnya sehingga penulis masih dapat diberikan kesempatan untuk menyusun dan menyelesaikan skripsi ini dengan judul **“Tinjauan Yuridis terhadap Tindak Pidana Pembuatan Faktur Pajak Fiktir oleh Korporasi (Studi Putusan: No.334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Br.”** yang merupakan tugas akhir dalam rangka menyelesaikan Strata Satu untuk mempui gelar Sarjana Hukum di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin. Shalawat dan salam juga kita kirimkan kepada Nabi Muhammad SAW. Yang menjadi teladan dalam menjalani kehidupan ini agar selalu berada di jalan kebenaran dan bernilai ibadah di sisi Allah SWT. Semoga semua hal yang penulis lakukan berkaitan dengan skripsi ini juga bernilai ibadah di sisi-Nya.

Pada kesempatan ini, penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada orang tua penulis, Ayahanda M. Taufik Rasak dan Ibunda Andi Muspa Sinrang yang membesarkan dan menjadi rumah dalam memberikan segala semangat, motivasi, ide dengan penuh kasih sayang, terima kasih atas segala hal yang telah diberikan kepada penulis terutama doa-doa yang tak henti agar penulis sukses selalu dan mampu menyelesaikan skripsi ini. Kepada saudara-saudari penulis M. Fitrah Ramadhan, Anisa Dewi Sabrina, Athillah Kemal Ibrahim terima kasih atas kehangatan persaudaraan yang sangat berarti untuk kita kedepannya, semoga kita tetap bertumbuh dan berkembang ke arah yang lebih baik lagi.

Pada kesempatan ini, penulis juga menyampaikan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada kepada:

1. Prof. Dr. Jamaluddin Jompa, M.Si selaku Rektor Universitas Hasanuddin beserta jajaran;
2. Prof. Dr. Hamzah Halim, S.H., M.H., M.A.P. selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin beserta jajaran;
3. Prof. Dr. Slamet Sampurno Soewondo, S.H., M.H., DFM. selaku Pembimbing Utama dan Dr. Hijrah Adhyanti Mirzana, S.H., M.H. selaku Pembimbing Pendamping atas segala kebaikan dan kesabaran dalam membimbing penulis serta senantiasa meluangkan waktunya untuk memberikan arahan dan saran kepada penulis selama menyusun skripsi ini;
4. Prof. Dr. Muhadar SH., MS. selaku Penilai I dan Dr. Nur Azisa, SH., MH. Selaku Penilai II terima kasih sudah meluangkan waktu untuk memberikan segala saran dan masukan yang diberikan kepada penulis selama proses penyusunan skripsi ini;
5. Dr. Winner Sitorus, SH., MH., LL.M., selaku penasihat akademik penulis selama menempuh perkuliahan di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin.
6. Dr. Maskun, SH, LL.M, selaku Ketua Prodi S1 Ilmu Hukum, terima kasih atas ilmu serta bimbingan kepada penulis.
7. Segenap Bapak dan Ibu Dosen Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin yang telah memberikan ilmu yang bermanfaat,

nasihat serta pengalaman yang tak terlupakan selama penulis menempuh pendidikan di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin;

8. Seluruh Pegawai dan Staf Akademik Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin atas segala bantuannya dalam pengurusan administrasi selama penulis menyusun skripsi ini;
9. Keluarga Besar Asian Law Students' Association Local Chapter Universitas Hasanuddin (ALSA LC Unhas) yang telah menjadi rumah kedua bagi penulis dalam berproses untuk lebih baik lagi, memberikan pengetahuan serta pengalaman yang menjadikan sebuah warna yang indah untuk dikenang. Hal ini indah karena bersama Local Board ALSA LC Unhas Periode 2018/2019, bersama Ibunda Amaliyah, S.H., M.H., Kakanda Indra, Kakanda Deny, Ica, Muti, Isti, Uti, Dede, Wiwi, Dany, Winda, Rhea, Zira, Hadi, Riast, Fanye, Giril, Aul, Reny, Kiki, Bustam, Fatur, Suci, Intan, Fitri, Eca serta teman-teman lainnya. Terima kasih telah berjuang bersama hingga menjadikan cerita indah yang penulis kenang, ALSA, *Always Be One!*
10. Local Board ALSA LC Unhas Periode 2019/2020, Ibunda Amaliyah, S.H., M.H., Dede, Dinda, Aul, Uti, Fanye, dan adik-adik Ikhsan, Nope, Imam, Afifah, Dhifana, Jihan, Nisya, Hana, Wawan, Vany Appang, Ayu, Maura, Fadli, Fawzan, Sasa, Aidil, Ainil, Ridha, Tenri, Razin, Varel, Ahmad, Dini, Cindy, Afi, Aul

Julinar, Adel, Pingkan, Farhan, Fya, Dicky, Merchi, Zelika, Maya, Aldy serta teman-teman yang tidak sempat saya sebutkan terima kasih telah bersama beresplorasi dan menjalankan kepengurusan dan terima kasih telah memberikan cerita dan pengalaman yang tak terlupakan. *ALSA, Always Be One!*

11. Untuk senior-senior penulis yang sudah penulis anggap sebagai kakak selama berada dalam Fakultas Hukum Unhas, Kakanda Ashar Asyari Zaenal, S.H., Kakanda Andi Indira Khairunnisa, S.H., Kakanda Alif Zahran, S.H., Kakanda Akram Syarif, S.H., M.H., Kakanda Ibrahim Arifin, S.H., Kakanda Andi Indra Kurniawan, S.H., Kakanda Kakanda Andi Muhammad Dwihar, S.H., Kakanda Fadiel Muhammad, S.H., Kakanda Aqiva Karenina, S.H., Kakanda Andi Muh. Fachriawan Azhari, S.H., Kakanda Andi Ilham Taufik Ramli, S.H., Kakanda Muh. Arya Azzurba S.H., Kakanda Muhammad Fuad Azwar, S.H., Kakanda Zulfikar Ervan S.H., Kakanda Fatoni Ageng Suroso, S.H., Kakanda Eka Dennis, S.H., Kakanda Ade Enaz Mappajanci, S.H., Kakanda Jody Alan Gunarsa, S.H., serta kakak-kakak sekalian yang tidak bisa saya sebutkan satu persatu.

12. Sahabat-sahabat seperantauan penulis yang senantiasa menemani penulis, yaitu Issang, Apeng, Fiqry, Budi, Ceper, Afwan, Alief, Sapada, Dirga, Asfar, Ahmad, Yaya, Tio, Nope,

Nining, Ummul, Amila serta teman teman yang tidak bisa saya sebutkan satu persatu terima kasih telah berjuang bersama.

13. Untuk Keluarga Besar PLEDOI 2017 Fakultas Hukum Unhas, terima kasih atas segala pengalaman serta berjuang bersama dalam menimba ilmu di Fakultas Hukum Unhas.

14. Keluarga besar KKN Gelombang 104 Wilayah Wajo 04, terima kasih telah memberikan pengalaman KKN dimasa Pandemi.

15. Terakhir, kepada seluruh pihak yang tidak bisa saya sebut satu persatu yang telah membantu penulis hingga skripsi ini dapat selesai, semoga Allah SWT membalas semua kebaikan yang telah diberikan kepada penulis.

Penulis menyadari skripsi ini masih jauh dari kata sempurna, oleh karena itu penulis sangat mengharapkan kritik dan saran yang konstruktif. Demikianlah yang dapat penulis sampaikan, besar harapan penulis agar skripsi ini dapat memberikan manfaat kepada setiap insan yang membaca, dan semoga segala niat baik kita tetap tumbuh dan berkembang hingga menjadi manfaat bagi masyarakat dan alam.

Akhir kata, penulis ucapkan Alhamdulillah Robbil A'lamin.

Wassalamua'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh.

Makassar, 27 Juni 2022

Anugrah Ismail

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	ii
LEMBAR PENGESAHAN SKRIPSI	iii
PERSETUJUAN PEMBIMBING	iv
PERSETUJUAN MENEMPUH UJIAN SKRIPSI	v
PERNYATAAN KEASLIAN	vi
ABSTRAK	vii
KATA PENGANTAR	ix
DAFTAR ISI	xiv
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Rumusan Masalah.....	7
C. Tujuan Penelitian	7
D. Manfaat Penelitian	7
E. Keaslian Penelitian	8
F. Metode Penelitian	10
BAB II TINJAUAN PUSTAKA DAN ANALISIS PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN	15
A. Tinjauan Umum tentang Hukum Pidana	15
1. Pengertian dan pembagian hukum pidana.....	15
2. Pengertian Tindak Pidana	18
3. Unsur-Unsur Tindak Pidana.....	25
B. Pertanggungjawaban Pidana dan Kesalahan dalam Hukum Pidana.....	28
1. Pertanggungjawaban Pidana	28
2. Kesalahan Dalam Hukum Pidana.....	30
C. Tinjauan Umum Tentang Perpajakan	33
1. Pengertian Pajak.....	33
2. Jenis – Jenis Pajak.....	38

3. Faktor Pajak dan Hak Restitusi	41
4. Tindak Pidana Perpajakan	45
D. Tinjauan Umum Tentang Korporasi	49
1. Pengertian Korporasi.....	49
2. Pertanggungjawaban Pidana Korporasi.....	55
E. Analisis Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan.....	59
BAB III TINJAUAN PUSTAKA DAN ANALISIS PERTIMBANGAN HUKUM HAKIM DALAM MENJATUHAN PUTUSAN TERHADAP KORPORASI DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN	72
A. Jenis-Jenis Putusan.....	72
B. Pertimbangan Hukum Hakim dalam Menjatuhkan Putusan.....	74
C. Analisis Pertimbangan Hukum Hakim dalam Menjatuhkan Putusan terhadap Korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan (Studi Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Br.	82
BAB IV PENUTUP	105
A. Kesimpulan	105
B. Saran	106
DAFTAR PUSTAKA	107

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Hukum sebagai himpunan peraturan-peraturan yang dibuat oleh yang berwenang dengan tujuan untuk mengatur tata kehidupan bermasyarakat yang mempunyai ciri memerintah dan melarang serta mempunyai sifat memaksa dengan menjatuhkan sanksi hukuman bagi mereka yang melanggarnya.¹ Pajak menjadi sumber utama pendapatan negara, maka dalam rangka penegakan hukum di bidang perpajakan diperlukan sanksi hukum yang dapat diterapkan berupa sanksi administrasi dan sanksi pidana. Pelanggaran di bidang perpajakan tidak hanya diselesaikan dengan proses administratif seperti imbauan, klafirikasi, atau pemeriksaan. Jika terdapat sengketa pajak, wajib pajak dapat mengajukan keberatan bahkan banding ke pengadilan pajak. Seolah-olah abai terhadap kenyataan bahwa pelanggaran yang dilakukan wajib pajak dapat dikategorikan sebagai tindakan pidana jika memenuhi unsur-unsur pidana sebagaimana diatur dalam Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).

Tindak pidana pajak bukan saja merugikan penerimaan negara, tetapi juga masyarakat yang mana berhak atas kesejahteraan serta pelayanan dari negara. Maka, setiap pelaku kejahatan tindak pidana perpajakan sudah selayaknya mendapatkan hukuman agar dapat

¹ R. Soeroso, 2016, *Pengantar Ilmu Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 38

memberikan efek jera bagi siapapun baik pelaku maupun orang yang turut serta melakukan tindak pidana. Kepatuhan wajib pajak dalam melakukan kewajiban perpajakannya sangat diharapkan dalam rangka mendukung tercapainya penerimaan negara. Pajak memiliki fungsi *budgetair* artinya pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran baik rutin maupun untuk pembangunan. Sehingga pajak memegang peranan dalam keuangan negara lewat tabungan pemerintah yang disetorkan ke sektor pembangunan.²

Sebelum di amandemen Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945), ketentuan mengenai pajak diatur pada Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang berbunyi segala pajak untuk keperluan negara harus berdasarkan undang-undang. Ketentuan ini mengandung asas legalitas yang meletakkan kewenangan pada negara untuk memungut pajak kalau negara membutuhkannya, tetapi dengan syarat harus berdasarkan undang-undang. Sebenarnya tidak ada pajak tanpa persetujuan antara rakyat melalui wakilnya di dalam Dewan Perwakilan Rakyat dengan Presiden yang diatur dengan Undang-Undang.³ Dalam peraturan perundang-undangan terkait hukum pajak diatur di dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disingkat UU KUP), yang mana undang-undang ini telah diubah dengan Undang-

² Bohari, 2013, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. Rajagrafindo Persada, Depok. hlm. 134

³ M. Djafar Saidi, 2018, *Pembaruan Hukum Pajak*, Rajawali Pers, Depok, hlm. 5

Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Di dalam UU KUP ketentuan pidana diatur pada Pasal 38 sampai Pasal 43, yaitu ketentuan pidana baik untuk wajib pajak maupun pegawai pajak (fiskus)

Di Indonesia, sektor pajak merupakan sumber utama pendanaan negara, baik untuk tujuan pembangunan, pertahanan maupun pelaksanaan administrasi pemerintahan, maka kejahatan dibidang perpajakan (*tax crime*) harus dicegah dan diberantas. Sejalan dengan itu, setiap pelaku kejahatan di bidang perpajakan harus dihukum dan hasil kejahatannya harus disita oleh negara sesuai dengan peraturan perundang-undang yang berlaku. Adapun dari hasil Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) tahun 2020, sebanyak 100 kasus tindak pidana perpajakan sepanjang tahun 2020, yang terdiri dari 44 kasus faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya, 27 kasus melaporkan SPT dengan tidak benar, 12 kasus pajak dipungut namun tidak disetor, 11 kasus tidak menyampaikan SPT, 1 kasus penyalahgunaan NPWP/NPPKP, sebanyak 2 kasus tindak pidana pencucian uang, dan 3 lainnya.⁴ Adapun data dari

⁴ Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Tahun 2020, diakses dari <https://pajak.go.id/sites/default/files/2021->

Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK) sampai Agustus 2020 jumlah laporan transaksi keuangan mencurigakan yang terkait dengan dugaan pidana dibidang perpajakan mencapai 1.059 laporan, jumlah itu naik dari periode yang sama tahun sebelumnya yaitu 1.050 laporan.⁵

Dalam perkembangan hukum pidana di Indonesia, undang-undang pidana di luar Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) telah memperluas subjek hukum pidana, yaitu tidak hanya terbatas kepada manusia tetapi juga kepada korporasi.⁶ Perkembangan ini sejalan dengan perkembangan hukum pidana di negara-negara lain. Diadopsinya korporasi sebagai subjek hukum pidana di Indonesia, terlihat dari berbagai undang-undang yang dibuat akhir-akhir ini.

Dalam tindak pidana di bidang perpajakan yang berpotensi sebagai pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana adalah Wajib Pajak, baik seseorang maupun badan hukum perusahaan yang didalamnya terdapat subjek hukum orang dan badan hukum. Korporasi sebagai terdakwa tindak pidana sangatlah langka. Mengingat bahwa dalam proses membuktikan kesalahan dalam korporasi itu sangat susah. Adapun aturan

[10/Laporan%20Tahunan%20DJP%202020%20-%20Bahasa.pdf](#), pada tanggal 10 Januari 2022, Pukul 17.00

⁵ Buletin Statistik Anti Pencucian Uang dan Pendanaan Terorisme, Edisi 126-Agustus 2020, Jakarta. Vol. 126/THN X/2020. Hlm. 11

⁶ Sutan Remy Sjahdeini, 2017, *Ajaran Pidana: Tindak Pidana Korporasi dan Seluk Beluknya*, Kencana Prenadamedia Group, Jakarta, hlm. 20.

dalam menjatuhkan pidana terhadap korporasi, hakim dapat menilai kesalahan korporasi pada Peraturan Mahkamah Agung RI Nomor 13 Tahun 2016 Pasal 4 ayat (2) antara lain korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan korporasi, korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana, dan 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.

Namun dalam kenyataannya salah satu kasus yang menyita banyak perhatian adalah ketika Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk pertama kalinya mengungkap kasus dugaan pidana perpajakan terhadap korporasi, yaitu PT. Gemilang Sukses Garmino yang diduga menyebabkan potensi kerugian pendapatan negara.⁷ Dengan nomor perkara 334/Pid.Sus/2020/PN.kt.Brt. PT. Gemilang Sukses Garmino mempergunakan faktur pajak fiktif untuk melaporkan Pajak Pertambahan Nilai ke Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Tambora dengan nilai pajak PPN bulan Februari 2018 s/d bulan Juli 2018 seluruhnya berjumlah Rp.9.981.505.876,- Dari serangkaian persidangan yang telah dilaksanakan

⁷ <https://www.kompas.id/baca/polhuk/2020/02/10/untuk-pertama-kali-ditjen-pajak-jerat-korporasi-dengan-pidana-pajak> diakses pada 22 Februari 2022, Pukul 17.00.

pada tahun 2020, hakim menyatakan bahwa PT. Gemilang Sukses Garmindo terbukti secara sah dan menyakinkan melakukan tindak pidana perpajakan sesuai dengan Pasal 39 A huruf a UU KUP dan hakim menjatuhkan sanksi pidana denda sebesar 3 x Rp.9.981.505.876,- = 29.944.517.628,-.

Adapun Pasal 39 A huruf a UU KUP 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 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 bukti setoran pajak.”

Pada Pasal 39 A huruf a UU KUP menggunakan redaksi kata “setiap orang” yang secara harfiah berarti individu atau orang pribadi padahal PT.Gemilang Sukses Garmindo adalah sebuah korporasi dan mengenai tindakan pembuatan faktur pajak fiktif itu apakah sudah sesuai dengan kesalahan yang dapat meminta pertanggungjawaban pidana korporasi dalam hal ini PT. Gemilang Sukses Garmindo. Berdasarkan uraian tersebut, maka dari itu penulis tertarik mengangkat kasus tersebut dengan melakukan penelitian lebih lanjut dan mengangkat judul “Tinjauan Yuridis

Terhadap Pertanggungjawaban Pidana Pembuatan Faktur Pajak fiktif oleh Korporasi (Studi Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt.)

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang diatas maka dapat dirumuskan rumusan masalah sebagai berikut :

1. Bagaimanakah pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan?
2. Bagaimanakah pertimbangan hukum hakim dalam menjatuhkan putusan terhadap korporasi dalam tindak pidana perpajakan dalam Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt?

C. Tujuan Penelitian

1. Untuk mengetahui pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan.
2. Untuk mengetahui pertimbangan hakim dalam menjatuhkan sanksi pidana pada korporasi dalam Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt.

D. Manfaat Penelitian

Manfaat penelitian dibagi menjadi manfaat secara teoritis dan manfaat secara praktis, yaitu:

1. Manfaat teoritis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan keilmuan hukum pidana, khususnya di bidang tindak pidana perpajakan. Penelitian ini dapat menjadi acuan bagi peneliti selanjutnya.

2. Manfaat praktis

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan sumbangan pemikiran kepada masyarakat dan pemerintah dalam perkembangan hukum pidana khususnya dalam pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan.

E. Keaslian Penelitian

Penelitian hukum yang berjudul “Tinjauan Yuridis terhadap Pertanggungjawaban Pidana Pembuatan Faktur Pajak Fiktif oleh Korporasi (studi putusan : No. 334/Pid.Sus/2020/Pn.Jkt.Brt.) adalah asli yang dilakukan oleh penulis. Sebagai perbandingan, dapat dikemukakan hasil penelitian terlebih dahulu sebagai berikut:

1. Herbert Rumanang, Tesis, Fakultas Hukum Universitas Sumatera Utara, Medan, 2014, Tanggung Jawab Korporasi dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan (Analisis terhadap Putusan Mahkamah Agung No. 2239 K/Pid.Sus/2012

Rumusan Masalah:

- 1) Bagaimana pengaturan tindak pidana korporasi dan pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan menurut sistem hukum Indonesia?
- 2) Bagaimana putusan Mahkamah Agung dalam perkara No. 2239K/Pid.Sus/2012 tentang kasus perpajakan Asian Agri?

Berdasarkan uraian diatas perbedaan penelitian di atas fokus membahas pada pengaturan tindak pidana korporasi dan

pertanggungjawaban pidana korporasi dibidang perpajakan menurut sistem hukum Indonesia, serta bagaimana putusan Mahkamah Agung dalam perkara kasus perpajakan Asian Agri. Adapun pada penelitian ini membahas tentang bagaimana pertanggungjawaban korporasi dalam tindak pidana perpajakan khususnya membuat faktur pajak fiktif serta bagaimana pertimbangan hakim dalam menjatuhkan sanksi pada korporasi.

2. Eko Saputra, Skripsi, Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Palembang, Palembang, 2015, Kebijakan Hukum Pidana Dalam Menanggulangi Tindak Pidana Perpajakan Menurut Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perpajakan.

Rumusan Masalah :

- 1) Bagaimanakah kebijakan penerapan hukum pidana dalam upaya menanggulangi berbagai bentuk tindak pidana dibidang perpajakan menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007?
- 2) Bagaimanakah kebijakan hukum pidana diformulasikan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dalam upaya menanggulangi tindak pidana perpajakan?

Berdasarkan uraian diatas perbedaan penelitian di atas membahas kebijakan penerapan hukum pidana dalam upaya menanggulangi berbagai bentuk tindak pidana dibidang perpajakan menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, serta bagaimana kebijakan hukum pidana diformulasikan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dalam upaya

menanggulangi tindak pidana perpajakan. Adapun pada penelitian ini membahas tentang bagaimana pertanggungjawaban korporasi dalam tindak pidana perpajakan membuat faktur pajak fiktif serta bagaimana pertimbangan hakim dalam menjatuhkan sanksi pada korporasi.

F. Metode Penelitian

Penelitian atau riset itu bermakna pencarian, yaitu pencarian jawaban terhadap suatu masalah.⁸ Tujuan penelitian secara umum merupakan refleksi dari keinginan manusia yang selalu berusaha untuk mengetahui sesuatu. Keinginan untuk memperoleh dan mengembangkan pengetahuan merupakan kebutuhan dasar manusia yang umumnya menjadi motivasi untuk melakukan penelitian.⁹ Setidaknya dari penelitian yang dilakukan akan memberikan jawaban yang lengkap dan solusi yang tepat dari permasalahan yang sedang diteliti, berguna untuk kemaslahatan umat manusia, dan membangun peradaban pengetahuan yang lebih baik dan modern.

1. Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan penulis menggunakan jenis penelitian hukum normatif. Penelitian normatif dipahami sebagai penelitian untuk menguji suatu norma atau ketentuan yang berlaku, juga dapat dikatakan sebagai penelitian yang dilakukan dengan cara meneliti bahan

⁸ Irwansyah, Ahsan Yunus, 2020, *Penelitian Hukum, Pilihan Metode & Praktik Penulisan Artikel*, Mirra Buana Media, Yogyakarta, hlm. 27.

⁹ *Ibid*, hlm. 29.

pustaka atau data sekunder. Dikarenakan penelitian ini fokus pada bahan pustaka maka sering kali penelitian normatif disebut juga penelitian doktriner atau penelitian perpustakaan.¹⁰ Penelitian hukum normatif pada intinya difokuskan untuk memberikan jawaban terhadap semua pertanyaan penelitian atau rumusan masalah dan menggambarkan secara ringkas pembahasan hasil penelitian. Jadi bukan menjawab sebuah hipotesis penelitian.¹¹

2. Metode Pendekatan

Penulis menggunakan metode pendekatan undang-undang (*statute approach*) atau pendekatan berdasarkan regulasi atau undang-undang yang berkaitan dengan penelitian ini, selanjutnya penulis menggunakan pendekatan kasus (*case approach*) atau dengan mengkaji dan menganalisis berdasarkan kasus yang telah menjadi putusan yang berkekuatan hukum tetap.¹² Terakhir penulis menggunakan pendekatan konseptual (*conceptual approach*) atau dengan menggunakan pendekatan yang berasal dari pandangan dan doktrin-doktrin dalam ilmu hukum.

3. Jenis dan Sumber Bahan Hukum.

Penulis menggunakan jenis bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier.

a. Bahan Hukum primer

¹⁰ *Ibid*, hlm. 42

¹¹ *Ibid*, hlm. 103

¹² Amiruddin dan Zainal Asikin, 2016, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Rajawali Pers, Jakarta, hlm 164-165.

Bahan hukum Primer atau bahan yang mempunyai kekuatan hukum mengikat dan relevan dengan objek penelitian.¹³ Adapun bahan hukum primer yang digunakan dalam penelitian ini antara lain terdiri dari :

- 1) Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP)
 - 2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
 - 3) Peraturan Mahkamah Agung RI Nomor 13 Tahun 2006 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi
 - 4) Peraturan Jaksa Agung RI Nomor PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi
 - 5) Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan
 - 6) Putusan Pengadilan Kota Jakarta Barat Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt,Brt
- b. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder atau bahan hukum yang tidak mengikat.¹⁴ Adapun bahan hukum sekunder yang digunakan penulis pada penelitian ini yaitu buku-buku yang berkaitan dengan penelitian,

¹³ M. Syamsuddin, Salman Luthan, 2018, *Mahir Menulis Studi Kasus Hukum*, Kencana, Jakarta, hlm. 220.

¹⁴ *ibid*, hlm. 220.

pendapat ahli (doktrin) dan jurnal/artikel yang relevan dengan penelitian ini.

c. Bahan Hukum Tersier

Bahan hukum tersier atau bahan hukum yang memperjelas dan mendukung bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder.¹⁵

Adapun bahan hukum tersier yang digunakan penulis dalam penelitian ini yaitu seperti kamus-kamus, jurnal dan artikel hukum, serta bahan-bahan yang ada di internet yang relevan dengan penelitian ini.

4. Pengumpulan Bahan Hukum

a. Bahan Hukum Primer

Peneliti Pengumpulan bahan hukum primer dalam penelitian ini dilakukan dengan pendekatan undang-undang. Penulis mencari peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pidana perpajakan. Penulis juga melakukan studi dokumen putusan pengadilan.

b. Bahan Hukum Sekunder

Pengumpulan bahan hukum sekunder dalam penelitian ini dilakukan dengan studi kepustakaan, penulis melakukan penelusuran terkait buku-buku, jurnal dan artikel hukum, serta literature yang berkaitan dengan penelitian ini.

c. Bahan Hukum Tersier

¹⁵ *Ibid*, hlm. 221.

Pengumpulan bahan hukum tersier dalam penelitian ini dilakukan dengan menelusuri segala hal yang menjadi petunjuk guna memperkuat dan memperjelas bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder yang berkaitan dengan isu yang diangkat dalam penelitian ini.

5. Analisis Bahan Hukum

Analisis yang digunakan penulis adalah analisis kualitatif dengan menggunakan pendekatan undang-undang, pendekatan kasus, dan pendekatan konsep, kemudian bahan hukum yang telah dikumpulkan akan dipahami dan dianalisis lalu diuraikan secara deskriptif sehingga melahirkan hasil analisis dan kesimpulan untuk menjawab rumusan masalah pada penelitian ini.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA DAN ANALISIS PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

A. Tinjauan Umum tentang Hukum Pidana

1. Pengertian dan pembagian hukum pidana

Istilah dari hukum pidana adalah berasal dari Bahasa Belanda yaitu *strafrecht*, *straf* berarti pidana dan *recht* berarti hukum. Pada prinsipnya ada dua pengertian yang berbeda tentang hukum pidana, yang disebut dengan *ius poenale* dan *ius puniendi*. *Ius poenale* atau hukum pidana dalam arti objektif yaitu :¹⁶

- a. "Perintah dalam larangan, yang atas pelanggarannya atau pengabaianya telah ditetapkan sanksi terlebih dahulu oleh badan-badan negara yang berwenang; peraturan yang harus ditaati dan diindahkan oleh setiap orang;"
- b. "Ketentuan-ketentuan yang menetapkan dengan cara apa atau alat apa dapat diadakan reaksi terhadap pelanggaran peraturan-peraturan itu."
- c. "Kaidah-kaidah yang menentukan ruang lingkup berlakunya peraturan-peraturan itu pada waktu dan wilayah negara tertentu."

Sedangkan *ius puniendi* atau hukum pidana dalam arti subjektif yaitu:¹⁷

¹⁶ Zainal Abidin Farid, 2017, *Hukum Pidana 1*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 1.

¹⁷ P.A.F Lamintang, 1997, *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 3

- a. Hak dari negara untuk menghukum, yaitu hak yang diperoleh dari peraturan-peraturan yang telah ditentukan oleh hukum pidana dalam arti objektif, pengertian hukum pidana dalam arti yang demikian merupakan peraturan-peraturan yang bertujuan membatasi kekuasaan dari negara yang menghukum.
- b. Hak dari negara untuk mengaitkan pelanggaran dengan hukuman.

Hukum pidana objektif atau definisi *ius poenale* di atas menunjukkan bahwa ada dua aspek hukum pidana. Dengan kata lain, aspek yang mengatur perbuatan-perbuatan tertentu yang dilarang dan aturan-aturan siapa yang melanggar larangan tersebut, dan hukum pidana substantif atau hukum pidana substantif disebut hukum pidana. Di sisi lain, ia mengatur bagaimana negara memiliki hak untuk melakukan proses peradilan untuk penuntutan pidana, mencoba dan melakukan kejahatan terhadap kesalahan yang dikenal sebagai hukum pidana formal.

Dalam hukum pidana dapat dibagi berdasarkan :¹⁸

- a. Hukum pidana berdasarkan wilayah berlakunya :
 - 1) Pidana umum (untuk seluruh wilayah Negara Indonesia, KUHP)
 - 2) Hukum pidana lokal (Peraturan Daerah atau Perda untuk daerah-daerah tertentu)
- b. Hukum pidana berdasarkan bentuknya :
 - 1) Hukum pidana tertulis terdiri dari:

¹⁸ Andi Sofyan dan Nur Azisa, 2016, *Hukum Pidana*, Pustaka Pena, Makassar, hlm. 4-6

- a) Hukum pidana yang dikodifikasikan yaitu KUHP ; dan
 - b) Hukum pidana yang tidak dikodifikasikan (tindak pidana khusus yang diatur dalam undang-undang tersendiri seperti Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Undang-Undang Narkotika dan sebagainya.)
- 2) Hukum pidana tidak tertulis atau biasa disebut Hukum Pidana Adat adalah hukum hanya untuk masyarakat-masyarakat tertentu.
- c. Hukum Pidana Umum dan Hukum Pidana Khusus
- 1) Hukum pidana umum atau aturan/ketentuan hukum pidana yang berlaku umum bagi semua orang.
 - 2) Hukum pidana khusus atau aturan/ketentuan hukum pidana yang pengaturannya secara khusus yang titik berat pada golongan tertentu seperti militer atau suatu tindakan tertentu, seperti pemberantasan tindak pidana ekonomi, perpajakan, korupsi. Khususannya meliputi tindak pidananya (desersi atau insubordinasi dalam tindak pidana di kalangan militer) dan acara penyelesaian perkara pidananya (in absentia, pembuktian terbalik dalam tindak pidana korupsi). Prinsip penerapan antara kedua jenis hukum pidana ini berlaku asas *lex specialis derogat legi generalis* bahwa hukum pidana khusus lebih diutamakan daripada ketentuan umum (Asas ini terdapat dalam Pasal 63 ayat 2 KUHP)

d. Hukum Pidana Materil dan Hukum Pidana Formil

- 1) Hukum pidana materil adalah hukum yang mengatur atau memuat tindak pidana, pertanggungjawaban pidana dan berbagai macam pidana yang dapat dijatuhkan.
- 2) Hukum pidana formil (hukum acara pidana) adalah aturan atau tata cara yang digunakan oleh aparat penegak hukum, dalam hal ini kepolisian, kejaksaan, dan hakim sebagai dasar atau pedoman untuk memenuhi kewajibannya dalam proses penyidikan, penuntutan, dan pengadilan.

2. Pengertian Tindak Pidana

Tindak pidana yang dalam Bahasa Belanda disebut *strafbaarfeit*, terdiri atas tiga suku kata, yaitu *straf* yang diartikan sebagai pidana dan hukum, *baar* diartikan dapat atau boleh, dan *feit* yang diartikan sebagai tindak, peristiwa, pelanggaran dan perbuatan. Pengertian tindak pidana dalam KUHP dikenal dengan istilah *strafbaarfeit* dan dalam kepustakaan tentang hukum pidana sering mempergunakan delik, sedangkan pembuat undang-undang merumuskan suatu undang-undang mempergunakan istilah peristiwa pidana atau perbuatan pidana atau tindakan pidana.¹⁹

Tindak pidana juga didefinisikan dasar pokok dalam menjatuhkan sanksi pidana pada orang yang melakukan tindak pidana atas dasar pertanggungjawaban individu atas perbuatan yang dilakukan, tetapi terlebih

¹⁹ Amir Ilyas, 2012, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Rangkang Education Yogyakarta, Yogyakarta, hlm. 20.

dahulu ada larangan dan ancaman dari perbuatan tersebut, yaitu dasar penjatuhan pidana kepada orang yang melakukan tindak pidana tersebut.²⁰

Moeljatno menjelaskan *strafbaarfeit* dengan menggunakan istilah perbuatan pidana, artinya perbuatan tersebut dilarang oleh hukum serta larangan tersebut diikuti dengan ancaman (sanksi) yang berupa pidana tertentu, bagi orang yang melanggar larangan tersebut.²¹

Utrecht menggunakan pemakaian istilah peristiwa pidana, karena istilah pidana menurut beliau meliputi “perbuatan (*andelen*) atau doen positif atau melainkan (*visum* atau *nabetan*) atau met doen, negative/maupun akibatnya.”²²

Simons berpendapat *Strafbaar Feit* adalah perbuatan melawan hukum telah ada dengan kesalahan seseorang yang dapat dipertanggungjawabkan. Kesalahan menurut Simons adalah kesalahan dalam arti luas yang meliputi *dolus* (sengaja) dan *culpa late* (alpa dan lalai).²³

Strafbaar feit juga diartikan oleh Pompe sebagai suatu pelanggaran norma (gangguan terhadap tertib hukum) yang dengan sengaja ataupun dengan tidak sengaja telah dilakukan oleh seorang pelaku, dimana penjatuhan hukuman terhadap pelaku tersebut adalah perlu demi terpeliharanya tertib hukum.²⁴

²⁰ *Ibid*, hlm. 19

²¹ Moeljatno, 2008, *Asas-Asas Hukum Pidana*, PT. Ranika Cipta, Jakarta, hlm. 59.

²² Amir Ilyas, *Op. cit*, hlm.22

²³ Zainal Abidin Farid, *Op. cit*, hlm. 224.

²⁴ P.A.F Lamintang, *Op. cit*, hlm. 34.

Pengertian tindak pidana dibagi menjadi dua pandangan yaitu monistis dan pandangan dualistis. Pandangan monistis tidak memisahkan antara *criminal act* dan *criminal responsibility* adapun pandangan dualistis memisahkan secara tegas antara *criminal act* dan *criminal responsibility*. *Criminal act* adalah perbuatan yang dilarang dan diancam pidana, unsurnya terdiri dari; tindakan atau perbuatan, memenuhi delik pidana dalam undang-undang, dan bersifat melawan hukum, adapun *Criminal responsibility* atau si pembuat atau pelaku dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya, unsurnya terdiri dari: kemampuan bertanggungjawab dan kesengajaan (*dolus*) atau kealpaan (*culpa*).²⁵

Adapun jenis-jenis tindak pidana atau delik menurut doktrin terdiri dari:²⁶

a. Delik formiel dan delik materiel

Delik formiel yaitu delik yang terjadi dengan dilakukannya sebuah tindakan/perbuatan yang dilarang dan diancam pidana menurut undang-undang.

Delik materiel yaitu delik yang dianggap terjadi setelah timbul akibatnya dari yang dilarang dan hal diancam pidana berdasarkan undang-undang.

b. Delik komisi dan delik omisi

²⁵ Adam Chazawi, 2016, *Pelajaran Hukum Pidana 1*, Rajawali Pers, Jakarta, hlm.75.

²⁶ Sofjan Sastrawidjaja, 1990, *Hukum Pidana 1*, CV. Armico, Bandung, hlm. 135

Delik komisi adalah delik yang berbentuk pelanggaran terhadap larangan yang ada dalam undang-undang. Delik komisi ini dapat berupa delik formiel yaitu Pasal 362 tentang pencurian dan dapat pula berupa delik materiel yaitu Pasal 338 KUHP tentang pembunuhan.

Delik omisi yaitu delik yang berbentuk pelanggaran terhadap keharusan yang ada dalam undang-undang. Sebagai contohnya adalah Pasal 164 KUHP dan Pasal 165 KUHP tentang keharusan melaporkan kejahatan-kejahatan tertentu, Pasal 224 KUHP tentang keharusan menjadi saksi.

c. Delik yang berdiri sendiri dan delik berlanjut

Delik berdiri sendiri yaitu delik yang terdiri atas satu perbuatan tertentu. Misalnya Pasal 338 KUHP suatu pembunuhan, Pasal 362 KUHP suatu pencurian.

Delik berlanjut yaitu delik yang terdiri atas beberapa perbuatan yang masing-masing berdiri sendiri-sendiri, tetapi antara perbuatan-perbuatan itu ada hubungan yang erat, sehingga harus dianggap sebagai satu perbuatan berlanjut.

d. Delik rampung dan delik berlanjut

Delik rampung adalah delik yang berdasarkan atas satu tindakan/perbuatan atau beberapa tindakan/perbuatan yang selesai dalam suatu waktu tertentu yang singkat. Contohnya

Pasal 338 KUHP tentang pembunuhan, delik ini selesai dengan matinya si korban.

Delik berlanjut yaitu delik yang berdasarkan atas satu perbuatan atau beberapa perbuatan yang melanjutkan suatu keadaan yang dilarang oleh undang-undang. Contohnya Pasal 221 KUHP yaitu menyembunyikan orang yang melakukan kejahatan, Pasal 261 KUHP yaitu menyimpan barang-barang yang dapat dipakai untuk memalsukan materai dan merek.

e. Delik tunggal dan delik bersusun

Delik tunggal adalah delik yang hanya satu kali perbuatan sudah cukup untuk dikenakan pidana. Misalnya Pasal 480 KUHP tentang penadahan.

Delik bersusun yaitu delik yang harus beberapa kali dilakukan untuk dikenakan pidana. Misalnya pada Pasal 296 KUHP yaitu memudahkan perbuatan cabul antara orang lain sebagai pencarian atau kebiasaan.

f. Delik sederhana dan delik berprevilise.

Delik sederhana adalah delik dasar atau delik pokok. Misalnya Pasal 338 KUHP tentang pembunuhan dan Pasal 362 KUHP tentang pencurian. Delik dengan pemberatan atau delik berkualifikasi yaitu delik yang mempunyai unsur-unsur yang sama dengan delik dasar atau delik pokok, tetapi ditambah dengan unsur-unsur lain sehingga ancaman pidananya lebih

berat daripada delik dasar atau delik pokok. Misalnya Pasal 339 KUHP tentang pembunuhan berkualifikasi dan Pasal 363 KUHP tentang pencurian.

Delik prevellise adalah delik yang mempunyai unsur-unsur yang sama dengan delik dasar atau delik pokok, tetapi ditambah dengan unsur- unsur lain, sehingga ancaman pidananya lebih ringan daripada delik dasar atau delik pokok. Misalnya Pasal 344 KUHP tentang pembunuhan atas permintaan korban sendiri yang dinyatakan dengan kesungguhan hati.

g. Delik sengaja dan delik kealpaan

Delik sengaja adalah delik yang dilakukan atau yang terjadi secara sengaja. Misalnya Pasal 338 KUHP tentang pembunuhan dan Pasal 351 KUHP tentang penganiayaan.

Delik kealpaan adalah delik yang dilakukan atau yang terjadi karena kelalaian atau kealpaan.

h. Delik politik dan delik umum

Delik politik adalah delik yang di tujukan kepada keamanan negara dan kepala negara. Ketentuan-ketentuan yang diatur pada Buku II Bab I sampai Bab V, Pasal 104 KUHP sampai Pasal 181 KUHP.

Delik umum adalah delik yang tidak ditujukan terhadap kepala negara atau yang berkaitan dengan keamanan negara, delik ini

bersifat umum. Misalnya Pasal 362 KUHP tentang pencurian dan Pasal 372 KUHP tentang penggelapan.

i. Delik khusus dan delik umum

Delik khusus adalah delik yang hanya dapat dibuat/dilakukan oleh orang tertentu saja, karena adanya suatu kualitas. Contohnya seperti tindak pidana korupsi yang dilakukan oleh pejabat negara.

Delik umum adalah delik yang berlaku ke semua orang atau dapat dibuat/dilakukan oleh setiap orang. Contohnya pada Pasal 338 KUHP tentang pembunuhan, Pasal 362 KUHP tentang pencurian dan lain sebagainya.

j. Delik aduan dan delik biasa

Delik aduan yaitu delik yang dapat dituntut jika telah diadukan oleh orang yang dirugikan. Misalnya Pasal 284 KUHP tentang perzinahan, Pasal 367 ayat (2) KUHP tentang pencurian dalam keluarga.

Delik biasa berbeda dengan delik aduan artinya untuk menuntutnya tidak perlu adanya pengaduan terlebih dahulu oleh orang yang merasa dirugikan. Misalnya Pasal 281 KUHP yaitu melanggar kesusilaan, Pasal 338 KUHP tentang pembunuhan.

3. Unsur-Unsur Tindak Pidana

Tindak pidana terjadi apabila perbuatan tersebut mengandung unsur-unsur tertentu dan termasuk dalam syarat-syarat perbuatan pidana yang diatur dalam undang-undang. Unsur tersebut terdiri dari unsur objektif dan unsur subjektif.

Unsur subjektif adalah unsur yang ada pada diri si pelaku atau yang berhubungan dengan diri si pelaku, termasuk segala yang terkandung di dalam hatinya. Unsur- unsurnya adalah: ²⁷

- a. Kesengajaan atau ketidaksengajaan (*dolus* atau *culpa*).
- b. Maksud atau *voorneman* pada suatu percobaan atau poging.
- c. *Oogmerk* atau macam-macam maksud seperti yang terdapat pada kejahatan pencurian, pemerasan, pemalsuan.
- d. *Voorbedachte read* atau merencanakan terlebih dahulu, contohnya pada kejahatan pembunuhan.
- e. Perasaan takut atau vress.

Unsur-unsur objektif merupakan unsur-unsur yang ada hubungannya dengan keadaan-keadaan, yaitu di dalam keadaan-keadaan tindakan-tindakan dari pelaku harus dilakukan. Unsur-unsurnya adalah:²⁸

- a. Sifat melanggar hukum atau *wederrechtelijkheid*.
- b. Kualitas dari si pelaku, misalnya “keadaan sebagai seorang pegawai negeri” di dalam kejahatan jabatan menurut Pasal

²⁷ P.A.F Lamintang, *Op. cit*, hlm. 193

²⁸ *Ibid*, hlm. 194

415 KUH Pidana atau “keadaan sebagai pengurus atau komisaris dari suatu perseroan terbatas” di dalam kejahatan menurut Pasal 398 KUH Pidana.

- c. Kausalitas, merupakan hubungan antara suatu tindakan sebagai penyebab suatu kenyataan sebagai akibat.

Menurut Simons, unsur-unsur tindak pidana yaitu:²⁹

- a. “Perbuatan manusia dalam artian perbuatan positif (berbuat) maupun perbuatan negatif (tidak berbuat)
- b. Diancam dengan pidana
- c. Melawan hukum
- d. Dilakukan dengan kesalahan, dan
- e. Oleh orang yang mampu bertanggungjawab”

Sementara menurut Moeljatno, yang merupakan unsur atau elemen perbuatan pidana terdiri dari:³⁰

- a. “Kelakuan dan akibat (perbuatan)
- b. Keadaan yang menyertai perbuatan atau hal ikhwal
- c. Keadaan tambahan yang memberatakan
- d. Unsur melawan hukum yang objektif
- e. Unsur melawan hukum yang subjektif”

Terkadang dalam rumusan tindak pidana, ditemukan adanya hal ikhwal atau tambahan tertentu. Keadaan yang dimaksud merupakan

²⁹ Tongat, 2010, *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia : Dalam Perspektif Pembaharuan*, UMM Press, Malang, hlm. 105.

³⁰ Moeljatno, *Op. cit*, hlm. 69

keadaan yang terjadinya kemudian daripada perbuatan yang bersangkutan dinamakan unsur tambahan, karena alasan untuk mengadakan syarat tersebut ialah bahwa tanpa adanya keadaan itu, perbuatan yang dilakukan tidak cukup merupakan pengganggu ketertiban masyarakat, sehingga perlu diadakannya sanksi pidana. Namun unsur tambahan bukan termasuk dalam unsur tindak pidana melainkan sebagai syarat penuntutan. Artinya meskipun perbuatan tanpa syarat tambahan tadi merupakan perbuatan yang tidak baik, namun untuk mendatangkan sanksi pidana diperlukan syarat yang berupa keadaan tambahan tadi.

Dalam rumusan tindak pidana terkadang ditemukan hal ikhwal atau tambahan yaitu keadaan yang terjadi kemudian daripada perbuatan utama dinamakan unsur tambahan, karena alasan untuk mengadakan syarat ter

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa unsur delik yaitu :³¹

- a. “Unsur subjektif (unsur pembuat):
 1. Ada kesalahan (tidak ada alasan pemaaf)
 2. Dapat dipertanggungjawabkan atas kesalahannya
- b. Unsur objektif (unsur perbuatan):
 1. Perbuatan telah sesuai berdasarkan rumusan delik
 2. Bersifat melawan hukum (tidak ada alasan pembenar)”

³¹ Andi Sofyan dan Nur Azisa, *Op. cit.*, hlm. 109

B. Pertanggungjawaban Pidana dan Kesalahan dalam Hukum

Pidana

1. Pertanggungjawaban Pidana

Dalam perbuatan pidana tidak termasuk pertanggungjawaban pidana. Perbuatan pidana hanya menunjukkan kepada dilarangnya suatu perbuatan, apakah orang yang melakukan itu kemudian juga dipidana tergantung pada soal apakah dia dalam melakukan perbuatan tersebut memiliki kesalahan atau tidak.³² Dengan demikian pertanggungjawaban pidana harus didahului dengan penjelasan tentang perbuatan pidana. Akan dirasakan tidak adil jika tiba-tiba seseorang harus bertanggungjawab atas suatu tindakan yang ia sendiri tidak melakukan tindakan tersebut.

Menurut Van Hamel kemampuann bertanggungjawab adalah suatu keadaan normatif psikis dan kematangan (kecerdasan) yang membawa 3 (tiga) kemampuan, yakni:³³

- a. Mampu untuk mengerti nilai dari akibat-akibat perbuatannya sendiri
- b. Mampu untuk menyadari bahwa perbuatannya itu menurut pandangan masyarakat tidak diperbolehkan
- c. Mampu untuk menentukan kehendaknya atas perbuatan-perbuatan itu.

³² Muladi dan Dwidja Priyatno, 2015, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Kencana Prenadamedia Group, Jakarta, hlm. 71

³³ H. Setiyono, 2003, *Kejahatan Korporasi Analisis Viktimologi dan Pertanggungjawaban Korporasi dalam Hukum Pidana*, Bayumedia Publishing, Malang, hlm. 104.

Adanya kemampuan untuk bertanggungjawab seseorang menurut Moeljatno yaitu:³⁴

- a. “Mampu membedakan antara perbuatan yang baik dan yang buruk; yang sesuai hukum dan yang melawan hukum.
- b. Kemampuan untuk menentukan kehendaknya menurut keinsafan tentang baik dan buruknya perbuatan tersebut.”

Dasar adanya perbuatan pidana adalah asas legalitas, sedangkan dasar dapat dipidananya pembuat adalah asas kesalahan, artinya pembuat perbuatan pidana hanya kan dipidana jika ia mempunyai kesalahan dalam melakukan perbuatan pidana tersebut. Pertanggungjawaban pidana menjadi unsur penting dalam masalah pidana, karena pelaku tindak pidana harus dapat mempertanggungjawabkan perbuatannya. Pasal 44 KUHP menjelaskan tentang penghapusan pidana, yaitu ketidakmampuan untuk memikul tanggung jawab. Ini berarti bahwa pelaku yang tidak dapat dimintai pertanggungjawaban atas perbuatannya tidak akan dihukum.

Masalah pertanggungjawaban pidana berkaitan erat dengan unsur kesalahan, membicarakan unsur kesalahan dalam hukum pidana ini berarti mengenai jantungnya, demikian dikatakan oleh Idema.³⁵ Sejalan dengan itu, Menurut Sauer ada tiga pengertian dasar pada hukum pidana yaitu sifat melawan hukum (*unrecht*), kesalahan (*schuld*), dan pidana (*strafe*).³⁶

³⁴ Moeljatno, *Op. cit.* hlm. 178-179

³⁵ Muladi dan Dwidja Priyatno, *Op. cit.* hlm. 70

³⁶ *Ibid.*,

2. Kesalahan Dalam Hukum Pidana

Sejak tahun 1930 dikenal asas "*Keine Strafe ohne Schuld*" yang artinya adalah tiada pidana tanpa kesalahan. Hanya orang yang bersalah atau perbuatan yang dipertanggungjawabkan kepada pembuat yang dapat dipidana.³⁷ Seseorang dapat dikatakan mempunyai kesalahan, jika pada waktu melakukan perbuatan pidana, dilihat dari segi masyarakat dapat dicela karenanya, yaitu kenapa melakukan perbuatan yang merugikan masyarakat padahal mampu untuk mengetahui makna perbuatan tersebut dan karenanya dapat bahkan harus menghindari perbuatan demikian.³⁸

Kesalahan merupakan keadaan batin dari si pelaku atau pembuat tindak pidana dan keterkaitan antara keadaan batin (si pelaku atau pembuat tindak pidana) dengan apa yang telah diperbuat. Kesalahan selalu selaras dengan keadaan batin, perbuatan, dan akibat atau dampak dari perbuatan tersebut.³⁹

Kesalahan (*schuld*) merupakan unsur mengenai keadaan atau gambaran suatu orang sebelum dan pada saat melakukan tindakannya. Karena itu unsur ini selalu melekat pada diri pelaku dan bersifat subjektif.⁴⁰

Menurut Moeljatno menjelaskan bahwa untuk adanya kesalahan, pelaku tindak pidana harus: ⁴¹

³⁷ Andi Hamzah, 2014, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Rineka Cipta, Jakarta, hlm. 112

³⁸ Mahrus Ali, 2011, *Dasar-Dasar Hukum Pidana*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 157

³⁹ Tadjuddin Rachman, 2020, *Pledoi*, Tadjuddin Rachman Law Firm, Makassar, hlm. 25

⁴⁰ Adam Chazawi, 2008, *Pelajaran Hukum Pidana Bagian 1: Stelsel Pidana, Tindak Pidana, Teori-Teori Pidana dan Batas Berlakunya Hukum Pidana*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, hlm. 90

⁴¹ Moeljatno, *Op. cit.* hlm. 177

1. Melakukan perbuatan yang melawan hukum atau tindak pidana
2. Mampu bertanggungjawab
3. Mempunyai suatu bentuk kesalahan yaitu kesengajaan atau kealpaan
4. Tidak adanya alasan pemaaf

Adapun menurut Roeslan Saleh, unsur-unsur dari kesalahan itu tidak hanya kesengajaan atau kealpaan, tetapi juga kemampuan untuk bertanggung jawab. Mengenai unsur kemampuan untuk bertanggung jawab ini, harus diperhatikan dengan berhati-hati sekali mengenai segi kejiwaan dari pembuat itu,⁴² karena akan dijumpai kesulitan praktis dalam kenyataan dalam praktiknya.⁴³

Unsur perbuatan menjadi dasar penentuan seorang sudah melakukan suatu tindak pidana atau tidak (unsur kesalahan di dalamnya). Dalam penentuan dasar pertanggungjawaban pidana seseorang, dimana adanya kontrol pelaku (sebagai kehendak bebas keadaan lainnya di luar kehendak pelaku) sebagai penyebab, maka unsur kesalahan menjadi penting. Unsur kesalahan menjadi unsur yang menentukan dapat tidaknya seseorang dipidana sebagai pelaku tindak pidana dalam hubungannya dengan ajaran kausalitas.

Dalam kaitannya dengan kesalahan ini, M.H Tirtaamidjaja berpendapat bahwa “suatu norma hukum pidana terdiri dari dua bagian

⁴² Roeslan Saleh, 1988, *Dari Lembaran Kepustakaan Hukum Pidana*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 114

⁴³ *Ibid*, hlm. 136-137

pokok, yaitu bagian pokok lahir atau bagian pokok objektif, yang meliputi perbuatan (*act atau omission*); dan bagian pokok isi atau subjektif, yang meliputi kesalahan (*mens rea*), baik berupa kesengajaan atau kealpaan.⁴⁴ Dapat bertanggung jawab atau dapat dipersalahkan itu berarti bahwa si pelanggar norma pidana dapat bertanggung jawab dan hal ini adalah satu syarat mutlak.”⁴⁵

Prodjodikoro menjelaskan bahwa “unsur kesalahan adalah unsur yang mutlak harus ada, agar bisa menetapkan bahwa tindak pidana atau suatu perbuatan yang dilarang dalam undang-undang dapat dipertanggungjawabkan pada si pelaku. Adanya kesalahan dari pelaku tindak pidana adalah merupakan suatu keharusan. Ketika perbuatan pidana dan kesalahan ada berupa kesengajaan ataupun kealpaan, maka pelakunya dapat dijatuhi hukuman pidana.”⁴⁶

Kesalahan merupakan hal yang penting dalam memahami apakah suatu perbuatan yang merupakan salah satu peristiwa yang menjadi mata rantai terwujudnya tindak pidana dapat dipertanggungjawabkan kepada seseorang atau tidak. Atau ada seseorang yang harus berbuat tetapi tidak melakukan perbuatan sesuai kewajibannya.

⁴⁴ M.H. Tirtaamidjaja, 1995, *Pokok-Pokok Hukum Pidana*, Fasco, Jakarta, hlm.33

⁴⁵ *Ibid*, hlm.38

⁴⁶ Wirjono Prodjodikoro, 1981, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia*, Eresco, Bandung, hlm. 55

C. Tinjauan Umum Tentang Perpajakan

1. Pengertian Pajak

Tujuan negara Indonesia yang tercantum pada Pembukaan Undang-Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) adalah untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia. Pokok pikiran yang terkandung dalam pembukaan tersebut antara lain negara Republik Indonesia hendak mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia berdasarkan Pancasila dan UUD 1945. Untuk mencapai tujuan tersebut diperlukan dana yang cukup besar. Sumber pembiayaan negara pada umumnya berasal dari sumber daya alam dan sumber daya manusia berupa pajak. Sumber daya alam semakin lama akan semakin berkurang, oleh karenanya pemungutan pajak merupakan pilihan utama.⁴⁷

Pengertian tentang Pajak diatur dalam UU KUP Pasal 1 angka 1 yaitu :

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Berdasarkan legal formal pajak pada Pasal 1 angka 1 UU KUP 2007, terkandung sembilan makna yaitu :⁴⁸

⁴⁷ Bustamar Ayza, 2017, *Hukum Pajak Indonesia*, Kencana, Jakarta, hlm 2

⁴⁸ *Ibid*, hlm 28-29

- a. "Kontribusi, merupakan iuran atau sumbangan, yang menggambarkan hubungan rakyat pembayar pajak kepada negara. Negara menyebutnya sebagai 'pungutan', sedangkan bagi pembayar pajak disebut sebagai 'kontribusi', karena negara memerlukan dana untuk menjaga dan melaksanakan tugas dan fungsi kenegaraan;
- b. Wajib, maksudnya dilaksanakan oleh rakyat bukannya tanpa sanksi, melainkan merupakan kewajiban yang dapat dipaksakan. Dalam sistem Self-assesment berdasarkan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*), unsur paksaan tersebut berarti falsafah sukarelah berlaku terbatas sekali berupa menghitung saja, sedangkan melunasinya merupakan kewajiban;
- c. Kepada negara, artinya pajak yang berasal dari wajib pajak harus disetor kepada negara untuk melaksanakan kepentingan negara (pemerintah pusat ataupun pemerintah daerah), sebagai pemegang yurisdiksi pemajakan;
- d. Terutang oleh pribadi atau badan, artinya adalah bukan berarti adanya pinjaman seperti dalam hukum perdata, tetapi utang itu ada karena undang-undang yang telah mengatur hal tersebut;
- e. Bersifat memaksa, artinya untuk kewajiban membayar pajak dipatuhi oleh masyarakat, utang pajak yang sudah ditetapkan dalam bentuk surat yaitu Surat Tagihan Pajak, bila tidak dipenuhi pada saat jatuh tempo, penagihan utang pajak tersebut dapat dipaksakan

berdasarkan undang-undang yaitu berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa;

- f. Berdasarkan undang-undang, artinya tidak ada pajak tanpa persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat. Oleh karenanya pajak juga pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Pemungutan pajak tanpa persetujuan parlemen adalah tirani dan dianggap sebagai perampokan;
- g. Tidak mendapat imbalan secara langsung, maksudnya adalah ini menjadi ciri khas yang membedakan pajak dengan retribusi, terdapat imbalan secara langsung (*quid pro quo*);
- h. Untuk keperluan negara, maksudnya adalah uang yang berasal dari penerimaan pajak digunakan keperluan belanja dan pengeluaran negara untuk menjalankan fungsi-fungsi pemerintahan dan pembangunan.
- i. Bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, maksudnya adalah untuk mewujudkan pajak sebagai sumber dana dari, oleh dan untuk rakyat sesuai dengan cita-cita negara proklamasi yang tercantum dalam Pembukaan UUD 1945.”

Berikut beberapa pengertian yang dikemukakan oleh ahli tentang pengertian pajak :⁴⁹

- a. Menurut pendapat Prancis pada Buku Leroy Beaulieu yang berjudul *Traite de la Science des Finances*, 1960 yaitu: “pajak merupakan bantuan secara langsung maupun tidak yang dipaksakan oleh kekuasaan public dari penduduk atau dari barang, untuk menutup belanja pemerintah.”
- b. Menurut Rochmat Soemitro, dalam Bukunya Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan adalah “pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjuk dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”
- c. Menurut Deutsche Reichs Abgaben Ordnung (RAO-1919), mengatakan pajak adalah “bantuan uang secara incidental atau secara periodik dengan tidak ada kontraprestasi, yang dipungut oleh badan yang bersifat umum (negara), untuk memperoleh pendapatan, dimana terjadi suatu Tatbestand (sasaran pemajakan) yang karena Undang-Undang menimbulkan pajak.”
- d. Menurut Adriani, “pajak merupakan iuran wajib pajak kepada negara menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-

⁴⁹ Irwansyah Lubis, Abidah Sari Lubis, Muhammad Zuhdi Lubis, 2018, *Taat Hukum Pajak*, Mitra Wacana Media, Jakarta, hlm. 11

kembali yang langsung, dan berfungsi untuk membiayai segala kebutuhan umum yang berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan dan menjalankan roda pemerintah. Adapun ciri-ciri dalam pengertian pajak menurutnya adalah:

- 1) Sebelum pajak dipungut harus terlebih dahulu ada undang-undang.
- 2) Pajak merupakan sebuah kewajiban
- 3) Sifatnya dapat dipaksakan.
- 4) Jasa timbal tidak dapat dirasakan secara langsung
- 5) Pajak dipungut oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
- 6) Pajak berfungsi untuk membiayai kebutuhan umum dan rutin pemerintah untuk menjalankan pemerintahan.”

Hukum pajak tidak berbeda dengan hukum lainnya yang memiliki subjek hukum selaku pendukung hak dan kewajiban. Dalam hukum pajak, bukan subjek pajak sebagai pendukung kewajiban dan hak melainkan adalah wajib pajak. Secara umum, subjek pajak dengan wajib pajak memiliki perbedaan karena subjek pajak bukan subjek hukum melainkan hanya wajib pajak sebagai subjek hukum. Mengingat, subjek pajak tidak memenuhi syarat-syarat, baik syarat-syarat subjektif atau syarat-syarat objektif untuk dikenakan pajak sehingga bukan subjek hukum. Sebaliknya, wajib pajak pada awalnya berasal dari subjektif dan objektif yang telah ditentukan. Dengan demikian, ada keterkaitan antara subjek pajak dengan

wajib pajak, walaupun keduanya dapat dibedakan secara hukum karena keberadaan wajib pajak bermula dari subjek pajak.⁵⁰

Pengertian wajib pajak diatur dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 atau UU KUP pada Pasal 1 angka 2 UU KUP disebutkan :

“Wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotongan pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

2. Jenis – Jenis Pajak

Pajak yang berlaku di Indonesia dapat dibagi menjadi dua yaitu Pajak Pusat dan Pajak Daerah. Pajak Pusat adalah pajak-pajak yang dikelola oleh pemerintah pusat yang dalam hal ini dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak. Sedangkan Pajak Daerah adalah pajak-pajak yang dikelola oleh Pemerintah Daerah baik di tingkat Provinsi maupun Kabupaten/Kota.

Adapun jenis-jenis pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat atau Direktorat Jenderal Pajak yaitu :⁵¹

a. Pajak Penghasilan (PPh).

PPh adalah pajak yang dikenakan kepada orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu Tahun Pajak. Yang dimaksud dengan penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang dapat digunakan

⁵⁰ M. Djafar Saidi, *Op.cit*, hlm. 33

⁵¹ Arisanti Widyaningsih, 2017, *Hukum Pajak dan Perpajakan*, Alfabeta, Bandung, hlm. 4

untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan dengan nama dan bentuk apapun. Dengan demikian, maka penghasilan itu berupa keuntungan usaha, gaji, honorarium, hadiah, dan lain sebagainya.

b. Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

PPN adalah pajak yang dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean. Orang pribadi, perusahaan maupun pemerintah yang mengkonsumsi Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak dikenakan PPN. Pada dasarnya, setiap barang dan jasa adalah Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, kecuali ditentukan lain oleh UU PPN. Tarif PPN adalah tunggal yaitu sebesar 10%. Dalam hal ekspor, tarif PPN adalah 0%. Yang dimaksud dengan daerah pabean adalah wilayah Republik Indonesia yang meliputi wilayah darat, perairan, dan ruang udara di atasnya.

c. Bea Materai

Bea Materai adalah pajak yang dikenakan atas dokumen, seperti surat perjanjian, akta notaris, serta kwitansi pembayaran, surat berharga, dan efek, yang memuat jumlah uang di atas jumlah tertentu sesuai dengan ketentuan.

d. Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)

PBB yang dikenakan atas kepemilikan atau pemanfaatan tanah dan bangunan. Pajak bumi dan bangunan merupakan Pajak

Pusat namun demikian hampir seluruh realisasi penerimaan pajak bumi dan bangunan diserahkan kepada Pemerintah Daerah baik Provinsi maupun Kabupaten/Kota.

Adapun jenis-jenis pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah baik Provinsi maupun Kabupaten/Kota meliputi :⁵²

a. Pajak Provinsi

- 1) Pajak kendaraan bermotor
- 2) Bea balik nama kendaraan bermotor
- 3) Pajak bahan bakar kendaraan bermotor
- 4) Pajak air permukaan
- 5) Pajak rokok

b. Pajak Kabupaten/Kota

- 1) Pajak hotel
- 2) Pajak restoran
- 3) Pajak reklame
- 4) Pajak hiburan
- 5) Pajak penerangan jalan
- 6) Pajak mineral bukan logam dan batuan
- 7) Pajak parkir
- 8) Pajak air tanah
- 9) Pajak sarang burung walet
- 10) Pajak bumi dan bangunan pedesaan dan perkotaan

⁵² *Ibid*, hlm. 5

11) Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)

3. Faktur Pajak dan Hak Restitusi

Faktur pajak merupakan instrument hukum pajak yang dikenal dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai (UU PPN) untuk mengetahui dan memahami ketaatan pengusaha kena pajak ketika melakukan kegiatan di daerah pabean, berupa penyerahan barang kena pajak atau penyerahan jasa kena pajak.⁵³

Faktur pajak menurut Pasal 1 angka 23 UU PPN adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan barang kena pajak atau penyerahan jasa kena pajak. Keberadaan faktur pajak didasarkan karena perbuatan hukum yang dilakukan oleh pengusaha kena pajak pada saat melakukan kegiatan berupa penyerahan objek pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah yang dikenakan pajak berdasarkan UU PPN. Dengan demikian, pengusaha kena pajak yang melakukan pemungutan pajak terhadap penyerahan barang kena pajak atau penyerahan jasa kena pajak wajib membuat faktur pajak dalam rangka menegakkan hukum pajak di bidang pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah.

Penyerahan barang kena pajak atau jasa kena pajak yang dilakukan oleh pengusaha kena pajak wajib dicantumkan dalam faktur pajak. Hal ini dimaksudkan agar penyerahan barang kena pajak atau penyerahan jasa kena pajak tidak dikategorikan sebagai perbuatan melanggar hukum pajak

⁵³ M. Djafar Saidi, *Op.cit*, hlm. 145

yang dilakukan oleh pengusaha kena pajak. Ketika terjadi perbuatan melanggar hukum pajak, berarti pengusaha kena pajak dapat berurusan dengan pejabat pajak dan bahkan penegak hukum pajak yang terkait dengan tindak pidana pajak sebagai tindak pidana khusus.

Faktur pajak tidak perlu dibuat secara khusus atau berbeda dengan faktur penjualan. Faktur pajak dapat berupa faktur penjualan atau dokumen tertentu yang ditetapkan sebagai faktur pajak oleh pejabat pajak.

Dasar hukum yang meletakkan kewajiban kepada pengusaha kena pajak terdapat pada Pasal 13 ayat (1) UU PPN yang menegaskan, pengusaha kena pajak wajib membuat faktur pajak untuk setiap: “Penyerahan barang kena pajak, Penyerahan jasa kena pajak, Ekspor barang kena pajak, Ekspor jasa kena pajak;”

Suatu faktur pajak tidak boleh dijadikan sebagai bukti pungutan pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah maupun tidak boleh digunakan sebagai sarana untuk mengkreditkan pajak masukan jika substansi yang tercantum dalam faktur pajak tersebut tidak bersesuaian dengan ketentuan pada Pasal 15 ayat (5) UU PPN. Oleh karena itu, faktur pajak yang dibuat oleh pengusaha kena pajak harus mencantumkan secara benar kegiatan penyerahan barang kena pajak atau penyerahan jasa kena pajak sehingga dapat dikategorikan sebagai faktur pajak yang sah menurut hukum pajak. Dengan demikian, faktur pajak yang

dibuat oleh pengusaha kena pajak harus memuat substansi yang telah ditentukan dalam Pasal 13 ayat (5) UU PPN paling sedikit memuat:⁵⁴

- a. “Nama, alamat, nomor pokok wajib pajak yang menyerahkan barang kena pajak atau penyerahan jasa kena pajak;
- b. Nama, alamat, nomor pokok wajib pajak pembeli barang kena pajak atau penerima jasa kena pajak;
- c. Jenis barang atau jenis jasa, jumlah harga jual atau penggantian, dan potongan harga;
- d. Pajak pertambahan nilai yang dipungut;
- e. Pajak penjualan atas barang mewah yang dipungut;
- f. Kode, nomor seri, dan tanggal pembuatan faktur pajak;
- g. Nama dan tanda tangan yang berhak menandatangani faktur pajak.”

Pengusaha Kena Pajak berhak mengkreditkan Pajak Masukan sesuai dengan undang-undang yang berlaku. Dalam mekanisme pajak *indirect subtraction method*, Pengusaha Kena Pajak hanya membayarkan PPN ke Kas Negara sebesar selisih antara Pajak Keluaran dikurangi dengan Pajak Masukan dan penghitungan tersebut dilaksanakan setiap bulan. Apabila dalam suatu masa pajak terdapat kelebihan pajak (Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran) maka atas kelebihan pajak tersebut dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya dan dapat direstitusi pada akhir tahun buku, kecuali Wajib Pajak tertentu yang secara mekanisme Pajak Pertambahan Nilai akan mengalami lebih bayar seperti eksportir dan penyalur atau pemasok pemerintah, dikenakan untuk restitusi di setiap Masa Pajak.⁵⁵

⁵⁴ *Ibid*, hlm. 149

⁵⁵ Chairil Anwar Pohan, 2013, *Manajemen Perpajakan: Strategi Perencanaan Pajak dan Bisnis*, PT.Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hlm. 200

Adapaun manajemen untuk memutuskan untuk permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai meliputi:⁵⁶

- a. Apabila besarnya PPN yang lebih bayar tersebut cukup signifikan jumlahnya.

Nilai sekarang dari pencairan akumulasi PPN yang lebih besar tersebut akan lebih besar manfaatnya saat ini ketimbang harus ditunda pencairannya di tahun-tahun mendatang, sehingga sebaiknya permohonan restitusi dilakukan. Makin besar jumlah lebih bayar yang ada dalam SPT Masa PPN, *opportunity cost* yang hilang akan makin besar jika tidak direstitusi.

- b. Apabila kondisi keuangan korporasi atau perusahaan mengalami gangguan pemasukan atau profit.

Restitusi PPN menjadi salah satu saran untuk memperbaiki keuangan korporasi daripada mengajukan kredit perbankan. Kondisi keuangan korporasi ini juga ikut menentukan perlu tidaknya melakukan restitusi PPN.

- c. Bila sudah diyakini kesiapan perusahaan untuk diperiksa oleh fiskus.

Melihat fakta yang sebenarnya tidak semua perusahaan siap untuk diperiksa. Pelaksanaan pemeriksaan pajak dalam rangka menguji pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dilakukan

⁵⁶ *Ibid*, hlm 201

dengan menelusuri kebenaran surat pemberitahuan, pembukuan atau pencatatan, dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya.

d. Bila prediksi masa depan pembayaran PPN menunjukkan lebih bayar PPN.

1) Jika diprediksi bahwa kelebihan bayar PPN tersebut tidak dapat dikompensasikan dengan Pajak Keluaran di masa yang akan datang, maka sebaiknya perlu diajukan permohonan restitusi.

2) Sebagai tindakan preventif, perlu dilakukan penataan ulang kebijakan manajemen mengenai pembelian dan penjualan, dan juga pembayarannya (*term of payment*) untuk menentukan titik keseimbangan agar tidak terjadi kelebihan/kekurangan bayar pajak yang benar.

4. Tindak Pidana Perpajakan

Tindak pidana perpajakan adalah suatu perbuatan yang berhubungan dengan tindak kejahatan di bidang perpajakan yang pelakunya dapat dikenakan hukum pidana sesuai ketentuan undang-undang yang berlaku. Biasanya kejahatan ini dilakukan tanpa kekerasan, sehingga kejahatan ini masuk dalam kelompok kejahatan *concursum idealis*, artinya memiliki basis dasar dari kejahatan tertentu seperti pemalsuan, penipuan, penggelapan, pencurian, dan sebagainya.⁵⁷

⁵⁷ Adrian Sutedi, 2016, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 272

Definisi Tindak Pidana bidang Perpajakan tidak diatur dalam UU KUP namun diatur dalam penjelasan Pasal 33 ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal yaitu:

“yang dimaksud dengan tindak pidana perpajakan adalah informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang yang mengatur perpajakan”

Kejahatan perpajakan ini dapat disebut pula kejahatan luar biasa (*extra ordinary crimes*), atau lebih familiar disebut pula sebagai kejahatan kerah putih (*white collar crime*), yang mana kejahatan/pidana perpajakan ini sulit terdeteksi karena dilakukan oleh orang-orang yang sangat piawai (*skill person*). Untuk mengetahui telah terjadinya suatu tindak pidana di bidang perpajakan maka perlu dilakukan pemeriksaan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Adapun jenis-jenis kejahatan di bidang perpajakan yaitu:⁵⁸

a. Kejahatan oleh Pegawai Pajak.

- 1) Menghitung atau menetapkan pajak;
- 2) Bertindak di luar kewenangan;

⁵⁸ M. Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, 2012, *Kejahatan di Bidang Perpajakan*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm 4

- 3) Melakukan pemerasan dan pengancaman;
- 4) Penyalahgunaan kekuasaan.

b. Kejahatan oleh Wajib Pajak.

- 1) Tidak mendaftarkan diri atau melaporkan usahanya;
- 2) Tidak menyampaikan surat pemberitahuan;
- 3) Pemalsuan surat pemberitahuan;
- 4) Menyalahgunakan Nomor Pokok Wajib Pajak;
- 5) Menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak;
- 6) Menyalahgunakan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- 7) Menggunakan tanpa hak pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- 8) Menolak untuk diperiksa;
- 9) Pemalsuan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain;
- 10) Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
- 11) Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan;
- 12) Tidak menyetor pajak yang telah dipotong atau dipungut
- 13) Menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya;

- 14) Tidak memberi keterangan atau bukti;
- 15) Menghalangi atau mempersulit penyidikan;
- 16) Tidak memenuhi kewajiban memberikan data atau informasi;
- 17) Tidak memenuhi kewajiban pejabat dan pihak lain;
- 18) Tidak memberikan data dan informasi perpajakan;
- 19) Menyalahgunakan data dan informasi perpajakan;

c. Kejahatan oleh Pejabat Pajak

- 1) Tidak memenuhi kewajiban merahasiakan rahasia wajib pajak;
- 2) Tidak dipenuhi kewajiban merahasiakan rahasia wajib pajak.

d. Kejahatan oleh pihak lain.

Pihak lain bukan merupakan satu-kesatuan yang menyatu dengan wajib pajak, pegawai pajak, dan pejabat pajak, melainkan berada dalam kedudukan yang terpisah. Pihak lain ini meliputi pegawai wajib pajak, wakil, kuasa hukum, akuntan publik, konsultan pajak, dan profesi lain seperti notaris, pejabat pembuat akta tanah, dan dokter. Keikutsertaan pihak lain tidak berada dalam kedudukan sebagai pelaku (*dader*) kejahatan. Kedudukan hanya sebatas penyertaan pada suatu kejahatan di bidang perpajakan, seperti menyuruh melakukan (*doenplegen*), turut melakukan (*medeplengen*), menganjurkan melakukan

(*uitlokking*) dan membantu melakukan (*nedeplichtigheid*). Dengan demikian, keterlibatan pihak lain dalam suatu kejahatan di bidang perpajakan selalu berada pada salah satu bentuk dari penyertaan itu.

D. Tinjauan Umum Tentang Korporasi

1. Pengertian Korporasi

Berbicara tentang korporasi maka kita tidak bisa melepaskan pengertian tersebut dari bidang hukum perdata. Sebab korporasi merupakan terminologi yang erat kaitannya dengan badan hukum (*rechtspersoon*), dan badan hukum itu sendiri merupakan terminologi yang erat kaitannya dengan bidang hukum perdata. Secara etimologi tentang kata korporasi (Belanda: *corporatie*, Inggris: *corporation*, Jerman: *corporation*) berasal dari kata "*corporation*" dalam Bahasa latin. Seperti halnya dengan kata-kata lain yang berakhir dengan "*tio*", maka *corporatio* sebagai kata benda (substantivum), berasal dari kata kerja *corporare*, yang banyak dipakai orang pada zaman abad pertengahan atau sesudah itu. *Corporare* sendiri berasal dari kata "*corpus*" (Indonesia=badan), yang artinya memberikan badan atau membadankan. Dengan demikian, *Corporatio* itu adalah hasil dari pekerjaan membadankan, dengan perkataan lain badan yang dijadikan orang, badan yang diperoleh dengan perbuatan manusia sebagai lawan terhadap badan manusia, yang terjadi menurut alam.⁵⁹

⁵⁹ Muladi dan Dwidja Priyatno, *Op. cit*, hlm. 23

Berbicara mengenai konsep “badan hukum” sebenarnya konsep ini bermula timbul sekedar dalam konsep hukum perdata sebagai kebutuhan untuk menjalankan kegiatan yang diharapkan lebih berhasil. Apa yang dinamakan dengan “badan hukum” itu sebenarnya tiada lain sekedar suatu ciptaan hukum, yaitu dengan menunjuk kepada adanya suatu badan yang diberi status sebagai subjek hukum, disamping subjek yang berwujud manusia alamiah (*natuurlijke persoon*). Diciptakan pengakuan adanya suatu badan, yang sekalipun badan ini sekedar suatu badan, namun badan ini dianggap bisa menjalankan segala tindakan hukum dengan segala harta kekayaan yang timbul dari perbuatan itu. Dan harta ini harus dipandang sebagai harta kekayaan badan tersebut, terlepas dari pribadi-pribadi manusia yang terhimpun di dalamnya. Jika dari perbuatan itu timbul kerugian, maka kerugian inipun hanya dapat dipertanggungjawabkan semata-mata dengan harta kekayaan yang ada dalam badan yang bersangkutan.⁶⁰

Satjipto Rahardjo berpendapat bahwa “korporasi adalah suatu badan hasil cipta hukum. Badan yang diciptakannya itu terdiri dari corpus, yaitu struktur fisiknya dan ke dalamnya hukum memasukkan unsur animus yang membuat badan itu mempunyai kepribadian. Oleh karena badan hukum itu merupakan ciptaan hukum, maka kecuali penciptaannya, kematiannya pun juga ditentukan oleh hukum”.⁶¹ Adapaun A.Z Abidin menyatakan bahwa

⁶⁰ H. Setiyono, *Op. cit*, hlm. 3

⁶¹ Muladi dan Dwidja Priyatno, *Op. cit*, hlm. 24

“korporasi dipandang sebagai realita sekumpulan manusia yang diberikan hak sebagai unit hukum, yang diberikan pribadi hukum untuk tujuan tertentu”⁶²

Korporasi sebagai badan hukum keperdataan dapat diperinci dalam beberapa golongan, dilihat dari cara mendirikan dan peraturan perundang-undang sendiri, yaitu :⁶³

1. Korporasi egoistis, yaitu korporasi yang menyelenggarakan kepentingan para anggotanya, terutama kepentingan harta kekayaan, misalnya perseroan terbatas, serikat kerja.
2. Korporasi altruistis, yaitu korporasi yang tidak menyelenggarakan kepentingan para anggotanya, seperti perhimpunan yang memperhatikan nasib orang-orang tunanetra, tunarungu, penyakit TBC, penyakit jantung, penderita cacat, dan sebagainya.

Berdasarkan beberapa uraian sebelumnya ternyata dalam hukum perdata (dagang) bahwa korporasi adalah badan hukum. Menurut Utrecht, badan hukum (*rechtspersoon*), adalah badan yang menurut hukum berkuasa (berwenang) menjadi pendukung hak, selanjutnya dijelaskan bahwa badan hukum setiap pendukung hak yang tidak berjiwa atau lebih tepat yang bukan manusia. Badan hukum sebagai gejala kemasyarakatan adalah sesuatu yang riil, merupakan fakta yang sebenarnya dalam pergaulan

⁶² *Ibid*, hlm. 25

⁶³ *Ibid*, hlm. 28

hukum, walaupun tidak berwujud manusia atau benda yang dibuat dari besi, kayu, dan sebagainya, yang menjadi penting bagi pergaulan hukum adalah badan hukum ini mempunyai kekayaan (*vermogen*) yang sama sekali terpisah dari kekayaan anggotanya, yaitu dalam hal badan hukum itu berupa korporasi. Hak kewajiban badan hukum sama sekali terpisah dari hak kewajiban anggotanya. Bagi bidang perekonomian, terutama lapangan perdagangan, gejala ini sangat penting.⁶⁴

Pengakuan korporasi (*rechtspersoon*) sebagai subjek hukum pidana di Indonesia penuh dengan hambatan-hambatan teoritis, tidak seperti pengakuan subjek hukum pidana pada manusia. Terdapat dua alasan mengapa kondisi tersebut terjadi. Pertama, begitu kuatnya pengaruh teori fiksi (*fiction theory*) yang dicetuskan oleh Von Savigny, yakni kepribadian hukum sebagai kesatuan-kesatuan dari manusia merupakan hasil suatu khayalan. Kepribadian sebenarnya hanya ada pada manusia. Negara-negara, korporasi-korporasi, ataupun lembaga-lembaga tidak dapat menjadi subjek hak dan kewajiban, tetapi diperlakukan seolah-olah badan-badan itu adalah manusia. Semua hukum ada demi kemerdekaan yang melekat pada tiap individu. Oleh karena itu, konsepsi asli kepribadian harus sesuai dengan cita-cita manusia.⁶⁵ Kedua, masih dominannya asas *universitas delinquere non potest* yang berarti bahwa badan-badan hukum tidak dapat melakukan tindak pidana dalam sistem hukum di banyak

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Hamzah Hatrik, 1996, *Asas Pertanggungjawaban Korporasi dalam Hukum Pidana (Strict Liability dan Vicarious Liability)*, PT. Rajagrafindo Persada, Jakarta, hlm. 30-31

negara. Asas ini merupakan hasil pemikiran dari abad ke 19, dimana kesalahan menurut hukum pidana selalu disyaratkan dan sesungguhnya hanya merupakan kesalahan dari manusia, sehingga hal ini erat kaitannya dengan individualisasi KUHP. Dalam konteks KUHP yang hingga saat ini masih diberlakukan di Indonesia, asas tersebut ternyata begitu mempengaruhi kemunculan Pasal 59 KUHP yang berbunyi sebagai berikut: “Dalam hal-hal dimana karena pelanggaran ditentukan pidana terhadap pengurus, anggota-anggota badan pengurus atau komisaris-komisaris, maka pengurus, anggota badan pengurus atau komisaris yang ternyata tidak ikut campur melakukan pelanggaran tidak dipidana”.⁶⁶

Dalam kenyataan kemasyarakatan dewasa ini, bukan hanya manusia yang oleh hukum diakui sebagai subjek hukum untuk memenuhi kebutuhan manusia itu sendiri kini dalam hukum juga diberikan pengakuan sebagai subjek hukum pada yang bukan manusia itu disebut badan hukum (*Legal Person*). Jadi badan hukum adalah pendukung hak dan kewajiban berdasarkan hukum yang bukan manusia, yang dapat menuntut atau dapat di tuntutan subjek hukum lain di muka pengadilan. Ciri-ciri dan sebuah badan hukum yaitu :⁶⁷

- a) memiliki keyakinan sendiri yang terpisah dari kekayaan orang-orang yang menjalankan kegiatan dari badan-badan hukum tertentu,

⁶⁶ Mahrus Ali, *Op. Cit*, hlm. 112

⁶⁷ Mochtar Kusumaatmadja dan B Arief Sidarta, 2000, *Pengantar Ilmu Hukum Suatu Pengenalan Pertama Ruang Lingkup Berlakunya Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung, hlm 83

- b) memiliki hak dan kewajiban yang terpisah dari hak dan kewajiban orang-orang yang menjalankan kegiatan badan hukum tersebut,
- c) memiliki tujuan tertentu,
- d) berkesinambungan (memiliki kontinuitas) dalam arti keberadaannya tidak terikat pada orang-orang tertentu, karena hak dan kewajibannya tetap ada meskipun orang-orang tertentu, karena hak dan kewajibannya tetap ada meskipun orang-orang yang menjalankannya berganti.

Badan hukum ada yang terdiri atas dua jenis, yaitu badan hukum perdata dan badan hukum publik. Di Indonesia, korporasi yang berbadan hukum perdata adalah seperti Perseroaan Terbatas, Yayasan, Koperasi. Korporasi yang bukan berbadan hukum adalah seperti Firma, CV, Perusahaan Dagang (PD). Korporasi yang berbadan hukum perdata ada pula yang berupa partai politik, dan berbagai kesatuan organisasi lainnya, seperti organisasi olahraga, organisasi agama, dan organisasi sosial lainnya. Korporasi yang berbadan hukum publik, misalnya Pemerintah Pusat, berbagai Departemen atau Kementerian (seperti Kementerian Keuangan, Kementerian Hukum dan Ham), Pemerintah Daerah Tingkat I (Provinsi) dan Pemerintah Daerah Tingkat II (Kabupatendan Kota), maupun lembaga-lembaga public seperti Bank Sentral, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), dan Otoritas Jasa Keuangan (OJK).⁶⁸ Korporasi selaku subjek

⁶⁸ Sutan Remy Sjahdeini, *Op. cit*, hlm. 25

tindak pidana di Indonesia secara resmi baru muncul atau dipakai dalam beberapa undang-undang tindak pidana khusus yang belakangan dibuat. Misalnya antara lain dalam Undang-Undang No. 5 Tahun 1997 tentang Psikotropika, Undang-Undang No. 35 Tahun 2009 tentang Narkotika, Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 20 Tahun 2001, dan Undang-Undang No. 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang. Dalam berbagai undang-undang tersebut, diberikan pengertian mengenai apa yang dimaksud dengan korporasi yaitu kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisasi, baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum.

2. Pertanggungjawaban Pidana Korporasi

Pertanggungjawaban korporasi didasarkan pada doktrin *respondeat superior*, suatu doktrin yang menyatakan bahwa korporasi sendiri tidak bisa melakukan tindak pidana dan memiliki kesalahan hanya agen-agen yang bertindak untuk dan atas nama korporasi saja yang dapat melakukan tindak pidana dan kesalahan.⁶⁹ Doktrin *respondeat superior* kemudian menghasilkan tiga model pertanggungjawaban pidana korporasi, yaitu *direct corporate criminal liability*, *strict liability*, dan *vicarious liability*. Namun sebelum lebih jauh membahas mengenai teori-teori atau doktrin-doktrin tersebut, perlu ditekankan bahwa antara teori-teori atau doktrin-doktrin

⁶⁹ Sutan Remy Sjahdeini, 2006, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Grafiti Press, Jakarta, hlm. 84

yang satu dengan lain memiliki keterkaitan satu dengan yang lainnya sehingga tidak dapat dipisah-pisahkan.⁷⁰

Di Indonesia dalam pengaturannya mengenai korporasi sebagai subjek hukum pidana, mempunyai tiga model pertanggungjawaban pidana korporasi yaitu :⁷¹

1. Pengurus korporasi sebagai pembuat dan penguruslah yang bertanggung jawab.
2. Korporasi sebagai pembuat dan pengurus bertanggung jawab.
3. Korporasi sebagai pembuat dan korporasi sebagai yang bertanggungjawab.

Dalam hal pengurus korporasi sebagai pembuat dan pengurus yang bertanggung jawab, kepada pengurus korporasi dibebankan kewajiban-kewajiban tertentu. Kewajiban yang dibebankan itu adalah kewajiban dari korporasi. Pengurus yang tidak memenuhi kewajiban itu diancam dengan pidana. Sehingga dalam sistem ini terdapat alasan yang menghapuskan pidana. Adapun dasar pemikirannya adalah: korporasi itu sendiri tidak dapat dipertanggungjawabkan terhadap suatu pelanggaran, tetapi selalu penguruslah yang melakukan delik itu. Dan karenanya penguruslah yang diancam pidana dan dipidana.⁷²

Berbeda dengan Sutan Remy berpendapat hanya dua sistem pembedaan menurut beliau yaitu adalah :⁷³

⁷⁰ Kristian, 2014, Hukum Pidana Korporasi, CV. Nuansa Aulia, Bandung, hlm. 50

⁷¹ Muladi dan Dwidja Priyatno, *Op. cit*, hlm. 86

⁷² *Ibid.*

⁷³ Sutan Remy Sjahdeini, *Op. cit*, hlm. 256

1. "Pengurus korporasi saja (yang merupakan personel pengendali atau *directing mind* korporasi) yang dituntut dan dipidana sebagai pelaku tindak pidana, sedangkan korporasi tidak dituntut dan dipidana karena korporasi tidak terbukti telah terlibat dalam tindak pidana tersebut.
2. Pengurus dan korporasi yang dituntut dan dipidana karena korporasi terbukti memenuhi semua unsur.

Sistem pertama hanya pengurus saja yang dipidana, hanyalah ditempuh apabila syarat-syarat untuk membebankan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi tidak terpenuhi. Namun apabila syarat-syarat untuk membebankan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi terpenuhi, maka sistem kedua, yaitu baik pengurus maupun korporasi yang harus memikul pertanggungjawaban pidana, mutlak harus dijalankan."

Ada beberapa kendala untuk membuktikan pertanggungjawaban pidana korporasi. Pertama, penentuan ada tidaknya tindak pidana oleh korporasi tidaklah dapat dilihat dengan sudut pandang biasa seperti pada tindak pidana pada umumnya, karena *corporate crime* seringkali merupakan bagian dari *white collar crime*. Kedua, penentuan subjek hukum yang dapat dipertanggungjawabkan secara pidana berkaitan dengan kesalahan korporasi. Ketiga, penentuan kesalahan (*schuld, mens rea*) korporasi tidak mudah karena terdapat hubungan yang begitu kompleks dalam tindak pidana terorganisasi (*organized crime*) di antara dewan

direksi, eksekutif, dan manager pada satu sisi dan perusahaan induk, divisi perusahaan, dan cabang-cabang perusahaan pada sisi lainnya.⁷⁴

Secara teoritis, teori-teori pertanggungjawaban pidana korporasi terdiri dari :⁷⁵

- a. Doktrin pertanggungjawaban pidana langsung (*direct liability doctrine*) atau Teori Identifikasi (*Identification Theory*) atau Doktrin Alter Ego (Teori Organ) : perbuatan pejabat senior diidentifikasi sebagai perbuatan/kesalah korporasi. Dalam pengertian sempit hanya perbuatan pejabat senior (otak korporasi) yang dapat dipertanggungjawabkan kepada korporasi, namun dalam arti luas tidak hanya pejabat senior, tetapi juga agen dibawahnya.
- b. Doktrin pertanggungjawaban pidana pengganti (*vicarious liability*) yang bertolak dari doktrin *respondeat superior* (*a master is liable in certain cases for the wrongful acts of his servant, and a principal for those of the agent*) : majikan (*employer*) adalah penanggung jawab utama dari perbuatan para karyawan (*the servant's act is the master's act in law*), juga bisa didasarkan pada *delegation principle*, bahwa *a guilty mind* dari karyawan dapat dihubungkan ke majikan apabila ada pendelegasian

⁷⁴ Eddy O.S Hiariej, 2014, *Prinsip-prinsip Hukum Pidana*, Cahaya Atma Pustaka, Yogyakarta, hlm.163

⁷⁵ Mompang L. Panggabean, "Pertanggungjawaban Korporasi dalam Hukum Pidana Kajian Putusan No. 1405/Pid.Sus/2013", *Dictum Jurnal Kajian Putusan Pengadilan*, LelP, Edisi 12, Maret 2017, hlm. 13

kewenangan dan kewajiban yang relevan menurut undang-undang.

- c. Doktrin pertanggungjawaban pidana yang ketat menurut undang-undang (*strict liability*): terjadi dalam hal korporasi melanggar atau tidak memenuhi kewajiban/kondisi/situasi tertentu yang ditentukan oleh undang-undang (*companies offence, strict liability offences*)
- d. Teori Agregasi yang menyatakan bahwa pertanggungjawaban pidana dapat dibebankan kepada badan hukum jika perbuatan tersebut dilakukan oleh sejumlah orang yang memenuhi unsur delik yang mana antara satu dengan yang lain saling terkait dan bukan berdiri sendiri-diri.
- e. Ajaran *corporate culture model* (model budaya kerja) yang memfokuskan pada kebijakan badan hukum yang tersurat dan tersirat mempengaruhi cara kerja badan hukum tersebut. Badan hukum dapat dipertanggungjawabkan secara pidana apabila tindakan seseorang memiliki dasar yang rasional dan logis bahwa badan hukum tersebut memberikan wewenang atau memberikan izin perbuatan tersebut dilakukan.

E. Analisis Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan.

1. Analisis Bentuk Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Korporasi yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan

Dalam Teori pertanggungjawaban Korporasi dikenal dengan adanya 5 (lima) teori yaitu, doktrin pertanggungjawaban pidana langsung (*direct liability doctrine*) atau teori identifikasi, doktrin pertanggungjawaban pidana pengganti (*vicarious liability*), doktrin pertanggungjawaban pidana yang ketat (*strict liability*), teori agregasi, dan ajaran *corporate culture model* (model budaya kerja)

Teori Identifikasi dimana dalam upaya mempertanggungjawabkan korporasi secara pidana telah dikenal dengan konsep *direct corporate criminal liability* atau dikenal dengan doktrin pertanggungjawaban pidana langsung. Dalam pengertian ini, perusahaan dapat melakukan delik secara langsung melalui pejabat senior diidentifikasi sebagai perbuatan/kesalahan korporasi. Dalam pengertian sempit hanya perbuatan pejabat senior (otak korporasi) yang dapat dipertanggungjawabkan kepada korporasi, namun dalam arti luas tidak hanya pejabat senior, tetapi juga agen dibawahnya.

Doktrin pertanggungjawaban pidana pengganti (*vicarious liability*) yang bertolak dari doktrin *respondeat superior* bahwa majikan adalah penanggung jawab utama dari perbuatan para karyawan (*the servant's act is the master's act in law*), juga bisa didasarkan pada *delegation principle*, bahwa kesalahan dari karyawan dapat dihubungkan ke majikan apabila ada pendelegasian kewenangan dan kewajiban yang relevan menurut undang-undang. yang secara sederhana dapat diartikan sebagai pertanggungjawaban seseorang atas perbuatan yang dilakukan orang lain.

Doktrin pertanggungjawaban pidana yang ketat menurut undang-undang (*strict liability*), pertanggungjawaban pidana tanpa kesalahan (*liability without fault*). Hal itu berarti bahwa si pembuat sudah dapat dipidana jika ia telah melakukan perbuatan sebagaimana yang telah dirumuskan dalam Undang-undang tanpa melihat bagaimana sikap batinnya. Penerapan asas *strict liability* itu sangat penting terhadap kasus-kasus tertentu yang menyangkut membahayakan sosial atau anti sosial, membahayakan kesehatan dan keselamatan, serta moral publik.

Teori Agregasi yang menyatakan bahwa pertanggungjawaban pidana dapat dibebankan kepada badan hukum jika perbuatan tersebut dilakukan oleh sejumlah orang yang memenuhi unsur delik yang mana antara satu dengan yang lain saling terkait dan bukan berdiri sendiri-diri.

Ajaran *corporate culture model* (model budaya kerja) yang memfokuskan pada kebijakan badan hukum yang tersurat dan tersirat mempengaruhi cara kerja badan hukum tersebut. Badan hukum dapat dipertanggungjawabkan secara pidana apabila tindakan seseorang memiliki dasar yang rasional dan logis bahwa badan hukum tersebut memberikan wewenang atau memberikan izin perbuatan tersebut dilakukan.

Kelima teori di atas yakni *direct corporate criminal liability*, *strict liability*, *vicarious liability*, *aggregation theory*, dan *corporate culture model* telah menjadi acuan bagi para ahli hukum di seluruh dunia dan pembuat undang-undang pada khususnya untuk merumuskan konsep

pertanggungjawaban pidana korporasi yang sesuai untuk diterapkan di negara masing-masing.

Berdasarkan Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2016, Bab III Tata Cara Penanganan Perkara, Bagian Kesatu Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dan Pengurus, 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.”

Bahwa berdasarkan pasal diatas menjelaskan tindak pidana korporasi harus ada hubungan kerja dan ada di dalam maupun di luar lingkungan yang sama dengan korporasi, konsep tindak pidana korporasi berdasarkan PERMA diatas mengadopsi doktrin *vicarious liability*.

Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) mengatur tentang Tata Cara Perpajakan di Indonesia dan Tindak Pidana yang dapat mengenai wajib pajak dapat dilihat pada Pasal 38, 39, 39A, yaitu :

Pasal 38 UU KUP :

“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, dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A; didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang

dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.”

Pasal 39 UU KUP :

- (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 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 online di Indonesia; 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.
- (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.
- (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 pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada 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.“

Pasal 39A UU KUP:

“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 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 bukti setoran pajak.”

Jika dilihat delik diatas menggunakan istilah setiap orang dan pada ketentuan umum UU KUP tidak mengatur secara cermat dan jelas pengertian dari setiap orang tersebut, namun perpajakan Indonesia mengenal dua jenis wajib pajak, yaitu wajib pajak orang dan wajib pajak badan. Hal ini di dalam ketentuan Pasal 1 angka 2 UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) 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”.

Sementara ketentuan Pasal 1 angka 3 UU KUP berbunyi: “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”. Pasal ini menunjukkan bahwa UU KUP memberikan pengertian korporasi dalam arti luas sebagaimana yang dianut oleh hukum pidana Indonesia, dan bukan pengertian korporasi dalam arti sempit sebagaimana yang dianut oleh hukum perdata Indonesia.

Diperjelas dengan terbitnya Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan memberikan kepastian dan Pada angka 1 SEMA Nomor 4 Tahun 2021 berbunyi :

1. “Pertanggungjawaban Korporasi dalam Tindak Pidana di Bidang Perpajakan
 - a. Setiap orang dalam Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dimaknai sebagai orang pribadi dan korporasi.
 - b. Tindak Pidana di bidang perpajakan dapat dimintakan pertanggungjawaban kepada orang pribadi dan korporasi.
 - c. Korporasi selain dijatuhkan pidana denda dapat dijatuhkan pidana tambahan lain sesuai dengan peraturan perundang-undangan.”

Isi Surat Edaran Mahkamah Agung diatas memberikan kepastian hukum dalam tindak pidana korporasi dibidang perpajakan yang

menjelaskan secara jelas unsur setiap orang yang dimana pada UU KUP tidak dijelaskan secara jelas dan cermat terkait setiap orang yang dimaksud.

Berdasarkan Ketentuan Pidana dalam UU KUP juga tidak menyebutkan secara eksplisit mengenai ancaman pidana yang dikenakan terhadap korporasi. Namun dari ketentuan-ketentuan pidana di atas, dapat dilihat bahwa dalam hal tindak pidana perpajakan oleh korporasi pada Pasal 38, 39, dan dan 39A menggunakan rumusan sanksi kumulatif pidana penjara/kurungan dan denda. Tetapi mengingat bahwa korporasi tidak memiliki fisik maka sanksi yang dapat diterapkan kepada korporasi yaitu sanksi pidana denda hal ini juga berdasarkan PERMA 13/2016 Pasal 25 menyebutkan Hakim menjatuhkan pidana terhadap korporasi berupa pidana pokok dan/atau pidana tambahan. Pidana pokok yang dapat dijatuhkan terhadap Korporasi adalah pidana denda dan pidana tambahan dijatuhkan terhadap Korporasi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan sejalan dengan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 menyebutkan bahwa korporasi selain dijatuhi pidana denda dapat dijatuhi pidana tambahan lain sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Namun dalam Undang-Undang Perpajakan Indonesia tidak terkandung pidana tambahan seperti seperti penutupan atau pencabutan izin.

Dari penjelasan di atas, jelaslah bahwa korporasi termasuk wajib pajak, yakni wajib pajak badan, adapun pengertian setiap orang dalam UU

KUP dimaknai sebagai orang pribadi dan korporasi. Dan oleh karenanya, korporasi merupakan subjek hukum dalam tindak pidana perpajakan dan dapat dimintai pertanggungjawabannya pidana pula.

Terkait perbuatan korporasi yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana dapat dilihat pada Peraturan Jaksa Agung Republik Indonesia Nomor PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana Dengan Subjek Hukum Korporasi Bab II Kriteria Perbuatan Dalam Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi huruf A “Perbuatan korporasi yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana, sebagai berikut:

- a. “Segala bentuk perbuatan yang didasarkan pada keputusan Pengurus Korporasi yang melakukan maupun turut serta melakukan;
- b. Segala bentuk perbuatan baik berbuat atau tidak berbuat yang dilakukan oleh seseorang untuk kepentingan korporasi baik karena pekerjaannya dan/atau hubungan lain;
- c. Segala bentuk perbuatan yang menggunakan sumber daya manusia, dana dan/atau segala bentuk dukungan atau fasilitas lainnya dari korporasi;
- d. Segala bentuk perbuatan yang dilakukan oleh pihak ketiga atas permintaan atau perintah korporasi dan/atau pengurus korporasi;
- e. Segala bentuk perbuatan dalam rangka melaksanakan kegiatan usaha sehari-hari korporasi;
- f. Segala bentuk perbuatan yang menguntungkan korporasi;
- g. Segala bentuk tindakan yang diterima/biasanya diterima (*accepted*) oleh korporasi tersebut;
- h. Korporasi yang secara nyata menampung hasil tindak pidana dengan subjek hukum korporasi, dan/atau
- i. Segala bentuk perbuatan lain yang dapat dimintakan pertanggungjawaban kepada korporasi menurut undang-undang.”

Adapun kesalahan korporasi yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana berdasarkan Peraturan Mahkamah Agung

(Perma) Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara

Tindak Pidana oleh Korporasi Pasal 4 ayat (2) yaitu :

1. “Korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan Korporasi;
2. Korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana; atau
3. 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.”

Jadi berdasarkan Peraturan Jaksa Agung Nomor PER-028/A/JA/10/2014 dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016, tindak pidana perpajakan korporasi tidak mungkin dilakukan oleh korporasi secara mandiri karena korporasi tidak memiliki jiwa dan raga, tetapi tindak pidana perpajakan korporasi dilakukan oleh pengurus korporasi yang bertindak atas nama korporasi untuk memperoleh keuntungan/manfaat dari tindak pidana tersebut, serta pengurus korporasi tersebut membiarkan tindak pidana terjadi tanpa melakukan langkah-langkah pencegahan.

Kejahatan perpajakan tidak mungkin dilakukan sendiri oleh korporasi melainkan berdasarkan pengurus korporasi sehingga teori pertanggungjawaban pidana korporasi yang dapat digunakan yaitu teori *vicarious liability* atau teori identifikasi, karena korporasi tidak bisa melakukan sendiri kejahatan dibidang perpajakan seperti pemalsuan faktur pajak, pelaporan pajak yang tidak sesuai ataupun yang lainnya, melainkan *mens rea* korporasi dapat dilihat dari pengurus korporasi baik itu karyawan biasa selama ada hubungan kerja maupun petinggi korporasi atau jajaran direksi. Sehingga prinsip pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang

perpajakan didasarkan pada teori *vicarious liability* dan teori identifikasi atau *direct corporate criminal liability*.

Pengurus korporasi yang diberi kewenangan untuk bertindak atas nama serta bertujuan untuk menjalankan kegiatan/bisnis korporasi, maka *mens rea* dari para pengurus itu merupakan *mens rea* korporasi, namun bukan berarti pengurus tidak dapat diminta pertanggungjawaban pidana dibidang perpajakan korporasi karena apabila wajib pajak badan atau korporasi yang melakukan tindak pidana perpajakan, pengurus dapat dipidana sesuai pada pasal 43 UU KUP ayat (1) :

“Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, 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.”

Pasal diatas hanya berlaku untuk Pasal 39 dan 39A dikarenakan pada pasal 38 itu pidana karena kealpaan (*culpa*) sementara pada Pasal 39 dan 39A pidana karena kesengajaan (*dolus*). Jadi pada pasal diatas juga berlaku untuk pengurus korporasi yang menyuruh melakukan, turut serta melakukan, menganjurkan dan membantu melakukan.

Adapun perbuatan pengurus korporasi yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana diatur dalam Peraturan Jaksa Agung Republik Indonesia Nomor PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana Dengan Subjek Hukum Korporasi Bab II huruf B yaitu :

- a. “Setiap orang yang melakukan, turut serta melakukan, menyuruh melakukan, menganjurkan melakukan, atau membantu melakukan tindak pidana;

- b. Setiap orang yang memiliki kendali dan wewenang untuk mengambil langkah pencegahan tindak pidana tersebut namun tidak mengambil langkah yang seharusnya dan menyadari akan menerima resiko yang cukup besar apabila tindak pidana tersebut terjadi;
- c. Setiap orang yang mempunyai pengetahuan akan adanya risiko yang cukup besar cukuplah apabila ia tahu bahwa tindak pidana tersebut dilakukan oleh korporasi; dan/atau
- d. Segala bentuk perbuatan lain yang dapat dimintakan pertanggungjawaban kepada Pengurus Korporasi menurut undang-undang.”

Jadi pengurus korporasi dalam tindak pidana perpajakan dapat juga diminta pertanggungjawaban pidana khususnya pada kejahatan perpajakan seperti diatur dalam Pasal 39 dan 39A, dan jika dilihat tindakan yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana korporasi pada Peraturan Jaksa Agung diatas berdasarkan ketentuan tersebut yang sangat berpotensi dimintakan pertanggungjawaban pidana yaitu direksi atau *manager/kepala* yang mengurus perpajakan, meskipun tidak menutup kemungkinan seorang pengurus biasa juga dapat diminta pertanggungjawaban pidana, dan ini bisa tidak hanya satu orang yang dimintakan pertanggungjawaban pidana bisa saja lebih dari satu orang yang dimintakan pertanggungjawaban pidana.

Berdasarkan uraian diatas tindak pidana korporasi dibidang perpajakan Indonesia atau dikenal dengan sebutan wajib pajak badan, dimana pada Undang-Undang Perpajakan Indonesia sudah mengakui korporasi sebagai subjek hukum pidana, sehingga dapat meminta pertanggungjawaban pidana korporasi, adapun prinsip pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan didasarkan pada teori identifikasi atau *direct corporate criminal liability* dan teori

vicarious liability, meskipun pengurus menjadi *mens rea* dari korporasi, namun pengurus juga dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana dalam hal tindak pidana korporasi dibidang perpajakan apabila pengurus tersebut yang melakukan, turut serta melakukan, menyuruh melakukan, menganjurkan melakukan, atau membantu melakukan tindak pidana; atau yang memiliki kendali dan wewenang untuk mengambil langkah pencegahan tindak pidana tersebut namun tidak mengambil langkah yang seharusnya dan menyadari akan menerima resiko yang cukup besar apabila tindak pidana tersebut terjadi; atau yang mempunyai pengetahuan akan adanya risiko yang cukup besar cukuplah apabila ia tahu bahwa tindak pidana tersebut dilakukan oleh korporasi.

BAB III

**TINJAUAN PUSTAKA DAN ANALISIS PERTIMBANGAN HUKUM
HAKIM DALAM MENJATUHAN PUTUSAN TERHADAP KORPORASI
DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN**

A. Jenis-Jenis Putusan

Putusan adalah kesimpulan atau ketetapan hakim untuk mengakhiri suatu kasus yang dihadapkan kepadanya, putusan hakim merupakan akhir dari sebuah proses pemeriksaan kasus.⁷⁶ Putusan hakim merupakan “mahkota” sekaligus puncak pencerminan nilai-nilai keadilan, kebenaran, hak asasi manusia, penguasaan hukum atau fakta secara mapan, mempunyai dan factual, serta cerminan dari etika, mentalitas, dan moralitas dari hakim yang bersangkutan.⁷⁷ Putusan pengadilan menurut Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (selanjutnya disingkat KUHAP) pada Pasal 1 angka 11 adalah pernyataan hakim yang diucapkan dalam sidang pengadilan terbuka, yang dapat berupa pemidanaan atau bebas atau lepas dari segala tuntutan hukum dalam hal serta menurut cara yang diatur dalam undang-undang.

Setiap keputusan hakim merupakan salah satu dari tiga kemungkinan, bentuk-bentuk putusan pengadilan dalam perkara pidana:⁷⁸

a. Putusan bebas dirumuskan pada Pasal 191 ayat (1) KUHAP :

“jika pengadilan berpendapat bahwa dari hasil pemeriksaan di persidangan, kesalahan terdakwa atas perbuatan yang

⁷⁶ Andi Hamzah, 1968, *Kamus Hukum*, Ghalia Indonesia, Jakarta, hlm. 624

⁷⁷ Lilik Mulyadi, 2010, *Seraut Wajah Putusan Hakim dalam Hukum Acara Pidana Indonesia*, PT.Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 129

⁷⁸ Riadi Asra Rahmad, 2019, *Hukum Acara Pidana*, Rajawali Pers, Depok, hlm. 92