

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Manusia adalah makhluk yang paling sempurna diciptakan oleh Allah untuk menjadi khalifah di muka bumi, pada saat manusia dilahirkan ia membawa kemampuan yang disebut sebagai fitrah dan fitrah inilah yang disebut sebagai potensi. Allah SWT berfirman dalam surat An Nisa "Wahai orang-orang yang beriman, Jadilah kamu penegak keadilan, menjadi saksi karena Allah, walaupun terhadap dirimu sendiri atau terhadap Ibu bapak dan kaum kerabatmu. Jika dia (yang terdakwa) kaya ataupun miskin, maka Allah lebih tahu kemaslahatan (kebaikannya). Maka janganlah kamu mengikuti hawa nafsu karena ingin menyimpang dari kebenaran. Dan jika kamu memutarbalikkan (kata-kata) atau enggan menjadi saksi, maka ketahulah Allah Maha teliti terhadap segala apa yang kamu kerjakan". Oleh karena itu dibutuhkan penegak hukum yang adil dan hukum yang adil juga. Karena hanya dengan adil yang dapat menjadi keputusan yang bijak dan tepat.

Setiap manusia, pasti pernah melakukan kesalahan dan kesalahan itu yang menjadi musuh kita, maka yang harus dihukum adalah perbuatannya sesuai dengan kesalahannya. Jangan menghukum karena kebencian terhadap orang, karena hal itu tidak akan membawa keadilan. Tentu saja adil itu merupakan salah satu nama Tuhan, Al-Adl' dan hanya Tuhanlah yang bisa adil seadil-adilnya. Semua



agama pun pasti mengakuinya, hanya Tuhanlah yang bisa paling adil yaitu meletakkan sesuatu pada tempatnya, sehingga tidak boleh ada yang terzalimi, hak-hak dasar Manusia harus terpenuhi. Termasuk kedudukan sama di hadapan hukum (*equality before the law*).

Pada prinsipnya Manusia diciptakan setara, meskipun pada dasarnya memiliki perbedaan dan perbedaan inilah yang biasanya memunculkan perselisihan. Untuk menghindari perselisihan, dibentuklah sebuah organisasi atau lebih kompleksnya dibentuk Negara dengan berbagai teori supaya masing-masing bisa menjalankan aktivitasnya di bawah lindungan hukum yang telah disepakati bersama.

Negara Indonesia adalah sebuah Negara yang merdeka dan berlandaskan Hukum, hal ini mempertegas kepada seluruh masyarakat Indonesia wajib untuk menaati aturan yang berlaku tanpa terkecuali. Mekanisme pembuatan hukum dilakukan oleh sekelompok Manusia yang terdiri dari Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), hukum yang dibuat oleh Lembaga pembentuk UU. terkadang hanya melihat pada satu sisi tujuan hukum, sehingga sering mengabaikan prinsip-prinsip keadilan.

Prinsip-prinsip keadilan tertinggi dalam Negara Indonesia, terkandung dalam Pancasila. Pancasila merupakan sumber dari segala macam hukum yang memiliki 5 sila. Korelasi yang ada pada Pancasila

terkait keadilan dalam melakukan penegakan hukum adalah sila



kedua dan sila kelima, yakni kemanusiaan yang adil dan beradab, serta keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Adil dalam sila kedua dan sila kelima Pancasila tersebut, menegaskan komitmen bangsa Indonesia pada kemanusiaan universal dengan menekankan kemutlakan hak merdeka bagi segala bangsa dan (*implicit*) warganya tanpa kecuali dan kesetaraannya dalam mengembalikan derajat manusia pada fitrah kesetaraannya berkat penciptaan Tuhan, yang menghendaki suasana kehidupan kebangsaan yang bebas. Oleh karena itu dalam mengimbangkan atau mewujudkan keadilan dalam masyarakat, dibutuhkan peranan negara.

Dalam menjalankan pemerintahan negara, diperlukan pendanaan yang bersumber dari pajak. Berhubung karena, pajak merupakan sumber pendapatan negara yang terbesar dibandingkan dengan sumber pendapatan negara lainnya. Hal ini menunjukkan bahwa negara memiliki ketergantungan dari sektor pajak, tetapi tidak boleh mengenyampingkan penerimaan negara lainnya yang bersumber dari penerimaan negara bukan pajak dan hibah.

Pemungutan pajak yang diterapkan merupakan perwujudan dari pemenuhan kewajiban dan pelaksanaan hak dan kewajiban wajib pajak. Pemenuhan kewajiban wajib pajak dilakukan dengan cara pembayaran pajak secara lunas kepada negara. Sedangkan pelaksanaan hak dan

wajiban wajib pajak dapat dilakukan setelah pemenuhan dilakukan pembayaran pajak tersebut. Oleh karena itu, diterapkan sistem "self



assessment yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, dan membayar pajak yang terutang tanpa campur tangan pejabat pajak atau petugas pajak.

Walaupun diterapkan sistem *self assessment* dalam perpajakan, tetapi tetap terjadi perbuatan yang tidak bersesuaian dengan hukum pajak. Perbuatan tersebut pada hakikatnya dilakukan oleh wajib pajak sehingga negara mengalami kerugian dari sektor pajak sebagai sumber pendapatan negara yang terbesar. Upaya hukum untuk menindak perbuatan tersebut, negara telah menetapkan Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dalam lingkup Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Di samping itu, diikutsertakan pula Kejaksaan Republik Indonesia untuk menindak wajib pajak selaku pelaku kejahatan tersebut. Akan tetapi, menindak wajib pajak sebagai pelakunya bukan merupakan bentuk penyelesaian tatkala tidak diikutsertakan unsur keadilan dalam menindak perbuatan dimaksud.

Dalam penanganan perkara tindak pidana perpajakan, tidak menjangkau "*beneficial owner*". Pengertian *beneficial owner* adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan berupa deviden, bunga, atau royalty yang bersumber dari wajib pajak perseorangan maupun wajib pajak badan, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan tersebut. Kata lain, dalam perkara tindak pidana perpajakan

t diposisikan *beneficial owner* sebagai pelaku utama dari kejahatan but sebagai perkara tindak pidana perpajakan.



Pasal 1 angka 2 Peraturan Presiden Nomor 13 Tahun 2018 tentang Penerapan Prinsip Mengenali Pemilik Manfaat Dari Korporasi Dalam Rangka Pencegahan Dan Pemberantasan TPPU dan TPPT (Perpres No.13/2018), ditentukan bahwa pemilik manfaat adalah orang perseorangan yang dapat menunjuk atau memberhentikan Direksi, Dewan Komisaris, Pengurus, Pembina, atau Pengawas pada korporasi. Oleh karena itu, pemilik manfaat memiliki kemampuan untuk mengendalikan korporasi, berhak atas dan/atau menerima manfaat dari korporasi baik langsung maupun tidak langsung. Sehingga dengan demikian, merupakan pemilik sebenarnya dari dana atau saham korporasi dan/atau memenuhi kriteria sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 3 Perpres No.13/2018 termaksud.

Kadangkala pemilik manfaat dalam perkara tindak pidana perpajakan berlindung dibalik asas *ultimum remedium*. Pada hakikatnya, asas *ultimum remedium* merupakan istilah hukum yang biasa digunakan dan diartikan sebagai penerapan sanksi pidana setelah penerapan sanksi administrasi yang merupakan sanksi pemungkas (terakhir) dalam penegakan hukum pajak. Asas *ultimum remedium* telah ada sejak era reformasi peraturan perpajakan pada tahun 1983, yakni Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Pasal 8 ayat (3) UU KUP menetapkan bahwa, wajib pajak berhak menghentikan
njutnya proses pemeriksaan ke tahap penyidikan setelah mengakui



kesalahan dan melunasi kekurangan pajak berikut denda administrasi sebesar dua kali atau 200% dari jumlah pajak yang kurang bayar.

Berawal dari asas *ultimum remedium* terjadi ketidak-adilan terhadap pemidanaan para pelaku kejahatan tindak pidana perpajakan. Hal ini didasarkan ada celah dari pelaku kejahatan tindak pidana perpajakan untuk berlindung dibalik asas *ultimum remedium*. Pelaku kejahatan tindak pidana perpajakan berhitung untung rugi, dari sekian banyak kejahatan, hanya sebagian kecil yang dapat dibuktikan kejahatannya. Dalam perkara tindak pidana perpajakan sangat dimungkinkan pelaku kejahatan tidak dimajukan ke persidangan apabila telah membayar denda sebagai perwujudan sanksi administrasi. Dalam hal ini, bagaimana dengan pelaku kejahatan tindak pidana perpajakan dengan kedudukan sebagai turut serta, yang membantu atau sebenarnya sebagai alat dari perusahaan-perusahaan besar. Mereka diajukan ke persidangan karena tidak sanggup membayar denda yang dibebankan sama dengan pelaku utamanya, seharusnya pelaku utamalah yang lebih besar dijatuhkan sanksinya agar memiliki efek jera.

Keadilan sebagai unsur hukum tidak dapat menyenangkan para pelaku kejahatan tindak pidana perpajakan. Berhubung karena, pelaku kejahatan tindak pidana perpajakan tidak hanya dilakukan oleh wajib pajak tetapi dapat pula dilakukan oleh karyawan wajib pajak dalam

operasi dengan status sebagai penyertaan. Dengan demikian,



beneficial owner sangat berbeda kedudukan dengan karyawan dalam korporasi tatkala terjadi tindak pidana perpajakan.

Asas *ultimum remidium* artinya sanksi pidana merupakan sanksi terakhir yang diberikan kepada wajib pajak, maka yang didahulukan adalah sanksi administrasi terlebih dahulu secara maksimal, maka jika sudah maksimal tapi belum bisa juga terselesaikan maka dilanjutkan kepada sanksi pidana. Namun dengan diberlakukan asas tersebut, tidak membuat efek jera bagi pelaku tindak pidana perpajakan dan ketidakadilan bagi para pelaku yang terkadang tidak begitu menikmati keuntungan dari hasil kejahatan tindak pidana perpajakan. Fenomena yang terjadi di lapangan, penerima keuntungan yang besar, biasanya akan membayar denda sebelum dilakukan penuntutan sesuai dengan aturan, namun yang hanya sebagai kurir ataupun yang membantu dan hanya menikmati uang lelah saja, tidak bisa membayar denda yang dibebankan kepada tersangka sebanyak utang yang terutang ditambah denda dua kali lipat, pada akhirnya tersangka diajukan ke persidangan, sedangkan yang menikmati uang lebih besar, penyidikannya dapat dihentikan sesuai dengan Pasal 44B UU KUP. Hal tersebut tidak akan berkeadilan bagi pelaku yang menikmati lebih sedikit, kemudian di penjara dan tetap dijatuhkan hukuman denda juga sebanyak empat kali lipat.



Penulis melihat adanya ketidak-adilan dalam penanganan perkara pidana perpajakan. Sehingga berkeinginan melakukan penelitian

tentang keadilan yang seharusnya diterapkan pada tindak pidana perpajakan. Selain itu, diharapkan para penegak hukum dapat menegakkan hukum lebih mengedepankan keadilan daripada kemanfaatan dan/atau kepastian hukum, bukan berarti menghilangkan atau mengabaikan kemanfaatan dan/atau kepastian hukum.

B. Rumusan Masalah

Sehubungan dengan uraian pada latar belakang masalah tersebut, maka penulis menetapkan rumusan masalah sebagai objek kajian dalam disertasi ini, sebagai berikut ;

1. Bagaimanakah hakikat *beneficial owner* menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku?
2. Bagaimanakah cara menentukan pelaku tindak pidana yang menjerat *beneficer owner* dalam tindak pidana perpajakan?
3. Bagaimana penerapan pertanggungjawaban pidana yang adil terhadap *benificer owner* sebagai pihak yang menikmati hasil kejahatan tindak pidana perpajakan?

C. Tujuan Penelitian

Setelah ditentukan rumusan masalah tersebut, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut;

1. Untuk memahami, menganalisis, dan menemukan hakikat *beneficial owner* menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku



2. Untuk memahami, menganalisis dan menemukan cara menentukan pelaku tindak pidana yang menjerat *benificer owner* dalam tindak pidana perpajakan
3. Untuk memahami, menganalisis dan menemukan penerapan pertanggungjawaban pidana yang adil terhadap *benificer owner* sebagai pihak yang menikmati hasil kejahatan tindak pidana perpajakan

D. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan secara nyata, dalam hal sebagai berikut;

1. Kegunaan teoritis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan sumbangan ilmiah bagi ilmu pengetahuan hukum dalam pengembangan hukum pidana khususnya pemahaman teoritis tentang tindak pidana perpajakan;

2. Kegunaan Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi pemikiran dan pertimbangan dalam menangani kasus tindak pidana perpajakan dengan tujuan para pelaku kejahatan tindak pidana perpajakan terjerat tanpa terkecuali.

E. Orisinalitas Penelitian

Berdasarkan penelusuran yang diperoleh melalui karya ilmiah beberapa Universitas di Indonesia dan di Program Pascasarjana Ilmu Hukum Universitas Hasanuddin, tidak ditemukan satu pun



judul karya ilmiah yang membahas mengenai Prinsip Keadilan Atas Pertanggungjawaban Hukum Beneficial Owner Dalam Tindak Pidana Perpajakan sebagaimana untuk diteliti. Untuk itu dapat dikemukakan beberapa kemiripan atau penelitian yang telah dilakukan, sebagai berikut;

1. Atin, penelitian yang berjudul “Upaya Rekonstruksi Prinsip Keadilan Dalam Perbankan Syariah” (Disertasi pada Program Doktor Ilmu Hukum Program Pasca Sarjana Fakultas Hukum Brawijaya, tahun 2013). Penelitian ini terfokus dalam pembuatan akad pembiayaan di perbankan syariah, hendaknya melibatkan para ahli, praktisi, dan para pengambil kebijakan. Selain itu, seyogyanya dewan pengawas syariah hendaknya melaksanakan tugasnya untuk mengawasi pelaksanaan akad maupun produk perbankan syariah.
2. Muhammad Syarif, dengan penelitiannya berjudul “Prinsip Keadilan Dalam Penyelesaian Perselisihan Hubungan Industrial Di Indonesia” (Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Program Pasca Sarjana Fakultas Hukum Universitas Airlangga, tahun 2002”). Penelitian ini difokuskan pada hubungan Industrial yang pada hakikatnya merupakan hubungan hukum perikatan yang lahir karena perjanjian kerja dengan pengusaha yang dibuat oleh pekerja dengan pengusaha guna melakukan suatu pekerjaan untuk menghasilkan barang dan jasa,



3. Abdul Basir, penelitian berjudul “*Ultimum Remedium* Dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara” (Disertasi pada Program Studi Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya, tahun 2021). Penelitian ini fokus pada upaya pengembalian pendapatan Negara melalui pengembalian pajak sebagai upaya pemulihan kerugian pendapatan Negara (restorative). Sementara penegakan hukum berupa pidana penjara (represif), menjadi jalan terakhir jika upaya pengembalian kerugian pendapatan Negara gagal. Penelitian ini tidak fokus pada *beneficial owner* (pemilik manfaat);
4. Chasis Al Rossi, penelitian berjudul “Hakikat Plea Bargaining Dalam Lingkup Dominus Litis Penyelesaian Perkara Tindak Pidana Perpajakan”. Disertasi pada Program Studi Doktor Ilmu Hukum Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin, tahun 2024. Penelitian ini fokusnya pada hakikat *plea bargaining* dalam penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan, perlunya *plea bargaining* oleh Penuntut Umum dalam penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan dan mekanisme *plea bargaining* yang ideal dan relevan oleh Penuntut Umum selaku dominus litis untuk penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan di Indonesia baik ditahap prapenuntutan maupun persidangan;



utri Ayu Wulandari, penelitiannya berjudul “Pengganti Pidanaenda Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan” (Disertasi pada

Program Studi Doktor Ilmu Hukum Fakultas HUKUM Universitas Airlangga, tahun 2019). Penelitian ini fokusnya pada upaya menemukan filosofi pengganti pidana denda dalam tindak pidana perpajakan dan menemukan karakteristik pengganti pidana denda dalam tindak pidana dibidang perpajakan.

Aksentuasi penelitian penulis berbeda dengan penelitian sebagaimana dikemukakan di atas. Penelitian penulis terfokus pada prinsip keadilan yang diterapkan kepada para pelaku tindak pidana perpajakan dan efek jera bagi *Beneficial Owner* yang bebas dari pidana penjara karena telah membayar denda sebelum sidang dimulai dengan menggunakan asas *ultimum remedium*. Hal ini menunjukkan bahwa penelitian yang dilakukan oleh peneliti, belum ada peneliti sebelumnya yang memfokuskan pada penelitian termaksud. Dengan demikian, judul penelitian dari penulis dapat dipertanggungjawabkan keasliannya secara keilmuan, khususnya ilmu hukum perpajakan.



BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teoritis

1. Teori Keadilan

Keadilan berasal dari kata adil, menurut Kamus Bahasa Indonesia adil adalah tidak sewenang-wenang, tidak memihak, tidak berat sebelah. Adil mengandung arti bahwa suatu keputusan dan tindakan didasarkan atas norma-norma yang objektif, jadi tidak subjektif apalagi sewenang-wenang. Keadilan pada dasarnya adalah suatu konsep yang relatif, setiap orang tidak sama, adil menurut yang satu belum tentu adil bagi yang lainnya, kapan seseorang menegaskan bahwa ia melakukan suatu keadilan, hal itu tentunya harus relevan dengan ketertiban umum di mana suatu skala keadilan diakui. Skala keadilan sangat bervariasi dari satu tempat ke tempat lain, setiap skala didefinisikan dan sepenuhnya di tentukan oleh masyarakat sesuai dengan ketertiban umum dari masyarakat tersebut.¹

Dalam Konsepsi Islam, adil berasal dari bahasa Arab *adl*, yang merupakan kata benda berasal dari kata kerja berarti (1) meluruskan atau jujur, mengubah, (2) menjauh, meninggalkan dari satu jalan (salah) menuju jalan yang benar, (3) menjadi sama atau sesuai atau menyamakan, (4) membuat seimbang atau menyeimbangkan atau

n keadaan seimbang.



¹ Agus Santo, 2021, *Pandangan Filsafat Tentang Hukum, Moral & Keadilan*,encana, Jakarta, hlm. 85.

Dalam Kamus al-Arab menyatakan bahwa suatu hal yang ada dalam pikiran dalam keadaan jujur adalah keadilan, setiap yang tidak lurus atau tidak layak dianggap sebagai tidak adil. Ide tentang benar dan salah tersirat dalam istilah *adl* karena istilah ini sering digunakan dalam arti luas termasuk nilai-nilai dan agama.²

Dalam Pancasila kata adil terdapat pada sila kedua, Kemanusiaan yang adil dan beradab, di samping itu juga termuat dalam sila kelima, Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Nilai kemanusiaan yang adil dan keadilan sosial mengandung suatu makna bahwa hakikat manusia sebagai makhluk yang berbudaya dan berkodrat harus berkodrat adil, yaitu adil dalam hubungan dengan diri sendiri, adil terhadap manusia lain, adil terhadap masyarakat bangsa dan negara, adil terhadap lingkungannya serta adil terhadap Tuhan Yang Maha Esa. Konsekuensinya adalah bahwa manusia harus menjunjung tinggi harkat dan martabat manusia sebagai makhluk Tuhan Yang Maha Esa.

Keadilan merupakan suatu perilaku adil, yaitu menempatkan segala sesuatu pada tempatnya atau sesuai dengan porsinya, adil itu tidak harus merata berlaku bagi semua orang tetapi sifatnya sangat subjektif. Segala yang sudah menjadi ketentuan Allah pastilah adil, karena itu Allah memerintahkan kepada umat manusia agar berperilaku

karena adil itu lebih dekat dengan ketakwaan. Untuk menerima



² Agus Santo, *Ibid.*, hlm 86.

satu keadilan pada mulanya akan terasa berat dan cenderung untuk menolaknya, oleh karena itu untuk menerima keadilan itu kuncinya adalah keikhlasan, sedangkan untuk menerima keikhlasan itu pada mulanya juga begitu berat, tetapi jika dirasakan dan diserahkan kepada Allah Tuhan semesta alam, pastilah akan dapat menerimanya, sehingga untuk menjalankan ikhlas itu harus sabar dan tawakal.³

Keadilan seperti kebanyakan yang kita ketahui adalah keadilan menurut Aristoteles seorang filsuf Yunani yang berpaham hukum alam. Berkaitan dalam menegakkan keadilan, manusia dituntut untuk bijaksana karena dengan kebijaksanaanlah orang dapat memberikan seseorang apa yang seharusnya, apa yang menjadi haknya. Untuk itu Aristoteles telah merumuskan keadilan dalam dua jenis, yaitu Keadilan Umum dan Keadilan Khusus.⁴

- a. Keadilan umum ialah kebajikan (kebaikan) secara menyeluruh dan sempurna, yang wajib dilaksanakan demi kepentingan umum, kepentingan negara. Keadilan umum ini menurut Aristoteles sama dengan keadilan legal dalam arti menuntut perbuatan agar sesuai dengan ketentuan undang-undang/hukum negara yang ditujukan kepada kesejahteraan umum, adil dan makmur.



³ Agus Santo, *Ibid.*, hlm 88.

⁴ H. Zaena Asyhadi, 2018, *Pengantar Ilmu Hukum*, PT. Raja Grafindo Persada, lisi Kedua, hlm. 119.

- b. Keadilan khusus merupakan kebajikan khusus, seperti keberanian, kebijaksanaan.

Di samping itu L.J. Van Apeldoorn menyatakan bahwa Aristoteles telah membagi keadilan ke dalam dua jenis, yaitu keadilan distributif dan keadilan komutatif (*Justitia Commutativa*).⁵

- a. Keadilan distributif (*justitia Distributiva*) ialah keadilan yang memberikan kepada tiap-tiap orang jatah menurut jasanya, tanpa menuntut supaya tiap-tiap orang mendapat bagian yang sama banyaknya, bukan persamaan, melainkan kesebandingan.
- b. Keadilan komutatif (*Justitia Commutativa*) ialah keadilan yang memberikan pada setiap orang sama banyaknya dengan tidak melihat jasa-jasa perorangan.

Konsep keadilan Aristoteles dikembangkan oleh Thomas Aquinas yang masih merupakan filsuf hukum alam. Besar dalam lingkungan gereja menjadikan pemikirannya sangat terpengaruhi oleh religiositas Kristiani. Konsep pemikirannya masih menghubungkan keadilan dengan moral dan etik. Hal ini terbukti dengan titik fokus pemikirannya yang lebih condong pada tercapainya kepentingan umum dalam sebuah masyarakat daripada validitas sebuah peraturan.⁶ Menurut Aquinas, keadilan adalah salah satu dari empat keutamaan pokok dalam hidup selain kesederhanaan, keteguhan, dan kebijaksanaan. Keutamaan itu



⁵ H. Zaena Asyhadie, *Ibid.*, hlm. 119.
eru Simona, *Aristotle'S Influence on the Natural Law Theory of st Thomas*
The Western Australian Jurist, 1, 2015, hlm. 120

sendiri didefinisikan oleh Aquinas sebagai sikap hati yang mantap untuk bertindak baik dan menolak keburukan atau kejahatan.⁷ Sikap hati dapat terbentuk melalui kebiasaan, sehingga harus ada pembiasaan untuk melakukan perbuatan baik sehingga keutamaan dapat tercapai. Keutamaan ini oleh Aquinas sangat berhubungan dengan tiga hal, yaitu akal budi, emosi dan kehendak untuk melakukan. Oleh sebab itu untuk melaksanakan keadilan juga akan tergantung pada adanya akal budi, emosi, dan niat untuk melaksanakannya. Keutamaan yang dilaksanakan untuk kebaikan pada akhirnya berhubungan dengan keadilan.

Aquinas membagi konsep keadilan menjadi dua, yaitu keadilan umum dan khusus. Konsep keadilan umum berkaitan dengan relasi antar sesama manusia dengan memberikan apa yang menjadi haknya. Tujuan dari keadilan adalah kebaikan umum (*bonum comune*).⁸ Di sisi lain konsep keadilan khusus dibagi menjadi keadilan distributif (*justitia distributiva*), keadilan komutatif (*justitia commutativa*), dan keadilan vindikatif (*justitia vindicativa*).⁹ Keadilan distributif didasarkan pada pembagian berdasarkan jasa atau hak masing-masing. Keadilan distributif mengatur hubungan antar masyarakat atau hubungan antara



⁷ Wahono, *Perjalanan Menuju Kebahagiaan Sejati (Filsafat Moral Thomas Aquinas)*, afat, Seri 27, 1997, hlm. 55
ovanni Aditya Arum, *Konsep Keadilan (Iustitia) Perspektifs t. Thomas Aquinas ansinya bagi Pemaknaan Sila V Pancasila*, Lumen Veritatis: Jurnal Filsafat dan ol. 10, No. 1, 2019, hlm. 25
Sumaryono, *Etika Hukum (Relevansi Teori Hukum Kodrat Thomas Aquinas)*, Yogyakarta, 2000, hlm. 160.

negara dan individu sebagai bagian masyarakat. Keadilan distributif membicarakan bagaimana pembagian hak dan kewajiban secara adil dan proporsional sesuai dengan perannya dalam masyarakat.¹⁰ Konsep keadilan distributif yang digagas Aquinas ini pada dasarnya adalah turunan dari teori keadilan distributif yang digagas oleh Aristoteles melalui pembagian hak dan kewajiban sesuai dengan proporsinya. Selanjutnya keadilan komutatif ialah suatu keadilan yang diterima oleh masing-masing anggota tanpa memperdulikan jasa masing-masing. Keadilan komutatif lebih menonjolkan hubungan timbal balik melalui pertukaran (*exchange*) antara dua individu. Sedangkan keadilan vindikatif lebih mengarah kepada pembalasan atas tindak pidana melalui hukuman atau ganti kerugian yang sesuai.¹¹

Thomas Aquinas membagi keadilan menjadi 3 (tiga) jenis, yang terdiri dari keadilan distributif (*justitia distributiva*), keadilan komutatif (*justitia commutativa*), dan keadilan vindikatif (*justitia vindicativa*).¹²

1). Keadilan distributif (*justitia distributiva*)

Keadilan distributif yang dikemukakan Thomas Aquinas pada dasarnya merupakan reinkarnasi dari keadilan distributif yang digagas oleh Aristoteles, melalui pembagian hak dan kewajiban

¹⁰ Giovanni Aditya Arum, *Op.Cit*, hlm. 27

¹¹ Muhammad Erwin, *Filsafat Hukum: Refleksi Kritis terhadap Hukum dan Hukum (Dalam Dimensi Ide dan Aplikasi)*, Rajawali Press, Jakarta, 2016, hlm. 302.
umaryono, E., & Sardi, M., *Etika & hukum: relevansi teori hukum kodrat Thomas Kanisius*, Jakarta, 2002. (Lihat juga Mashuri Anwar, Rini Fathonah, & Niko ; *Menelaah Keadilan dalam Kebijakan Penanggulangan Illegal Fishing di Perspektif Konsep Keadila Thomas Aquinas*, Jurnal SASI, Vol. 27, No. 2, April-hlm. 130)



secara proporsional. Keadilan distributif merupakan bentuk penghormatan atas keluhuran manusia.¹³ Keadilan distributif merupakan konsep keadilan yang menghendaki setiap orang memperoleh apa yang menjadi haknya secara proporsional.¹⁴ Oleh karena itu, keadilan tidak dicapai dengan semata-mata menetapkan nilai aktual, namun didasari pula oleh kesamaan antar suatu hal dengan hal lainnya (*aequalitas rei adrem*).¹⁵ Dalam konteks penegakan hukum tentunya ketentuan hukum harus didasarkan pada keadilan distributif, kesesuaian hukuman dengan tindakan yang dilakukan, dan kemanfaatan secara sosial.¹⁶ Selanjutnya dalam konteks pemerintahan, keadilan distributif merupakan bentuk keadilan yang menata hubungan negara dengan masyarakat. Dalam kaitannya dengan sistem pemerintahan, keadilan distributif mengacu kepada peran sistem pemerintahan dan pemerintahnya dalam mendistribusikan hak dan kewajiban secara adil dan proporsional bagi setiap anggota masyarakat.¹⁷ Hal ini sebagaimana ditegaskan oleh Thomas Aquinas bahwa "*Alius ordo attenditur totius ad partes, et huic ordini assimilatur ordo eius quod est commune ad singulas*

¹³ Harnoko, A. Y., & Ratnawati, I. Y., *Asas Proporsional dalam Perjanjian Waralaba (Franchise)*, Jurnal Hukum Bisnis, Vol. 1, No. 1, 2015, hlm. 9

¹⁴ Nasution, B. J., *Kajian Filosofis tentang Hukum dan Keadilan dari Pemikiran Klasik Sampai Pemikiran Modern*, Al-Ihkam: Jurnal Hukum & Pranata Sosial, Vol. 11, No. 2, 2016, 74.

ashuri Anwar, Rini Fathonah, & Niko Alexander, *Loc.Cit.*

utra, S. D. E., *Bingkai Keadilan Hukum Pancasila Dalam Perspektif Hukum Dan nya Dengan Keadilan Di Indonesia*, Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan egaraan, Vol. 27, No. 1, 2016, hlm. 54

rum, G. A., *Op.Cit*, hlm. 27



personas. Quim quidem ordinem dirigit iustitia distributiva quae est distributiva communium secundum proportionalitatem” yang berarti bahwa di tempat yang lain, ada hubungan antara keseluruhan terhadap bagian-bagiannya, yang menghubungkan relasi keteraturan dari apa yang menjadi milik komunitas dalam hubungannya dengan setiap individu. Hubungan ini diatur oleh keadilan distributif, yang mendistribusikan hak-hak umum secara proporsional.¹⁸

2) Keadilan komutatif (*justitia commutativa*)

Keadilan komutatif atau keadilan kebersamaan tidak membedakan derajat atau kedudukan dalam kehidupan bermasyarakat.¹⁹ Hakekatnya bentuk keadilan komutatif merupakan relasi primer antar individu dalam masyarakat, atau keadilan yang mengatur hubungan in terpersonal. Keadilan komutatif menghendaki pemberian kepada seseorang dengan sama banyaknya. Menurut keadilan komutatif, dikatakan adil apabila setiap orang memperoleh perlakuan yang sama dan merata tanpa membedakan status, kedudukan, gender, jasa, serta tidak ada perlakuan yang istimewa.²⁰ Keadilan ini menurut penulis adalah keadilan dalam arti persamaan. Pemberian hak harus diberikan sama, misalnya pemberian Bantuan



id.
im Penyusun, *Naskah Akademik Hukum Kontrak*, BPHN Kementerian Hukum RI, Jakarta, 2013, hlm. 121
¹⁹ratasis, S. O., *Implementasi Teori Keadilan Komutatif Terhadap Pelaku aan Menurut Pasal 285 KUHP*, Jurnal LEX ET SOCIETATIS, Vol. 2, No. 5, 2014,

Langsung Tunai (BLT) atau pemberian Beras Miskin (Raskin), yang jumlah pemberiannya harus sama.

3) Keadilan vindikatif (*justitia vindicativa*)

Keadilan vindikatif merupakan konsep keadilan yang menghendaki pemberian hukuman yang setimpal sesuai dengan perbuatan yang dilakukan.²¹ Keadilan vindikatif lebih cenderung pada tindakan pembalasan (*represif*). Menurut Aristoteles, pembalasan semacam ini lazim diterapkan pada bidang hukum pidana dengan porsi yang seimbang atau proporsional antara perbuatan dengan hukuman yang diberikan.²² Berdasarkan keadilan vindikatif, perlakuan terhadap seseorang dianggap tidak adil apabila pidana penjara atau denda yang dijatuhkan sesuai dengan besarnya hukuman yang telah ditentukan atas tindak pidana yang dilakukannya, melainkan harus setimpal dengan kerugian yang ditimbulkan oleh perbuatannya.²³

Penulis menilai, keadilan vindikatif ini sifatnya proporsional. Besarnya hukuman pelaku, proporsional sesuai dengan kerugian yang ditimbulkan akibat perbuatannya. Jika kita memerhatikan dan menelaah acuan pembentukan peraturan perundang-undangan di Indonesia, yaitu Pasal 6 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011



. Mashuri, *Teori Keadilan Dalam Perlindungan Hukum Bagi Kepala Desa Dalam Rangka Kebijakan Desa (Studi Kasus Putusan Perkara Nomor 66/Pid. 015/PN. Sby)*, Jurnal MIMBAR YUSTITIA, Vol. 1, No. 1, hlm. 76

. Arifin, *Teori dan Filsafat Hukum*, Rajagrafindo, Jakarta, 1993, hlm. 117
ashuri Anwar, Rini Fathonah, & Niko Alexander, *Op.Cit.*, hlm. 131

tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yang menetapkan bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan keadilan secara proporsional bagi setiap warga negara. Artinya, keadilan vindikatif ini diterapkan pula dalam pembentukan peraturan perundang-undangan di Indonesia, atau paling tidak punya spirit yang sama berkaitan dengan keadilan.

Teori Thomas Aquinas di atas yang penulis terapkan dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan yang melibatkan *beneficial owner*, untuk menemukan penerapan pertanggungjawaban pidana perpajakan yang berkeadilan.

2. Teori Kepastian Hukum

Kepastian adalah perihal (keadaan) yang pasti, ketentuan atau ketetapan. Hukum secara hakiki harus pasti dan adil. Pasti sebagai pedoman kelakuan dan adil karena pedoman kelakuan itu harus menunjang suatu tatanan yang dinilai wajar. Hanya karena bersifat adil dan dilaksanakan dengan pasti hukum dapat menjalankan fungsinya. Kepastian hukum merupakan pertanyaan yang hanya bisa dijawab secara normatif, bukan sosiologi.²⁴

Kepastian merupakan ciri yang tidak dapat dipisahkan dari hukum, terutama untuk norma hukum tertulis. Hukum tanpa nilai kepastian akan kehilangan makna karena tidak dapat lagi digunakan sebagai pedoman



ominikus Rato, *Filsafat Hukum Mencari: Memahami dan Memahami Hukum*, Pressinda, Yogyakarta, 2010, Hal. 59

perilaku bagi setiap orang. Kepastian sendiri disebut sebagai salah satu tujuan dari hukum.

Keteraturan masyarakat berkaitan erat dengan kepastian dalam hukum, karena keteraturan merupakan inti dari kepastian itu sendiri. Keteraturan menyebabkan orang dapat hidup secara berkepastian sehingga dapat melakukan kegiatan-kegiatan yang diperlukan dalam kehidupan bermasyarakat.

Menurut Kelsen, hukum adalah sebuah sistem norma. Norma adalah pernyataan yang menekankan aspek “seharusnya” atau *das sollen*, dengan menyertakan beberapa peraturan tentang apa yang harus dilakukan. Norma-norma adalah produk dan aksi manusia yang *deliberatif*. Undang-undang yang berisi aturan-aturan yang bersifat umum menjadi pedoman bagi individu bertingkah laku dalam bermasyarakat, baik dalam hubungan dengan sesama individu maupun dalam hubungannya dengan masyarakat. Aturan-aturan itu menjadi batasan bagi masyarakat dalam membebani atau melakukan tindakan terhadap individu. Adanya aturan itu dan pelaksanaan aturan tersebut menimbulkan kepastian hukum.²⁵

Lon Fuller mengajukan 8 (delapan) asas yang harus dipenuhi oleh hukum, yang apabila tidak terpenuhi, maka hukum akan gagal untuk



eter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, Kencana, Jakarta, 2008, Hal. 158

disebut sebagai hukum, atau dengan kata lain harus terdapat kepastian hukum. Kedelapan asas tersebut adalah sebagai berikut:²⁶

- 1) *Suatu sistem hukum yang terdiri dari peraturan-peraturan, tidak berdasarkan putusan-putusan sesat untuk hal-hal tertentu;*
- 2) *Peraturan tersebut diumumkan kepada publik;*
- 3) *Tidak berlaku surut, karena akan merusak integritas sistem;*
- 4) *Dibuat dalam rumusan yang dimengerti oleh umum;*
- 5) *Tidak boleh ada peraturan yang saling bertentangan;*
- 6) *Tidak boleh menuntut suatu tindakan yang melebihi apa yang bisa dilakukan;*
- 7) *Tidak boleh sering diubah-ubah;*
- 8) *Harus ada kesesuaian antara peraturan dan pelaksanaan sehari-hari.*

Pendapat Lon Fuller di atas dapat dikatakan bahwa harus ada kepastian antara peraturan dan pelaksanaannya, dengan demikian sudah memasuki ranah aksi, perilaku, dan faktor-faktor yang mempengaruhi bagaimana hukum positif dijalankan.

Menurut Utrecht, kepastian hukum mengandung dua pengertian, yaitu *pertama*, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak boleh dilakukan, dan *kedua*, berupa keamanan hukum bagi individu dari ke sewenangan



on Fuller, *The Morality of Law*, New Haven, Conn, Yale University Press, Hal. at juga Esmi Warasih, *Pranata Hukum*, Pustaka Magister, Semarang, 2014, Hal

pemerintah karena dengan adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh Negara terhadap individu.²⁷

Kepastian hukum menurut Jan Michiel Otto mendefinisikan sebagai kemungkinan bahwa dalam situasi tertentu:²⁸

- 1) Tersedia aturan-aturan yang jelas (jernih), konsisten dan mudah diperoleh, diterbitkan oleh dan diakui karena (kekuasaan) negara.
- 2) Instansi-instansi penguasa (pemerintah) menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten dan juga tunduk dan taat kepadanya.
- 3) Warga secara prinsipil menyesuaikan perilaku mereka terhadap aturan-aturan tersebut.
- 4) Hakim-hakim (peradilan) yang mandiri dan tidak berpikir menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten sewaktu mereka menyelesaikan sengketa hukum.
- 5) Keputusan peradilan secara konkret dilaksanakan.

Ajaran kepastian hukum ini berasal dari ajaran Yuridis-Dogmatik yang didasarkan pada aliran pemikiran positivistik di dunia hukum, yang cenderung melihat hukum sebagai sesuatu yang otonom, yang mandiri, karena bagi penganut pemikiran ini, hukum tak lain hanya kumpulan aturan. Bagi penganut aliran ini, tujuan hukum tidak lain dari sekedar



trecht dalam Ridwan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, Penerbit Citra
kti, Bandung, 1999, Hal. 23
idharta Gautama, *Kepastian Hukum di Indonesia*, Penerbit Cahaya, Bandung,
85

menjamin terwujudnya kepastian hukum. Kepastian hukum itu diwujudkan oleh hukum dengan sifatnya yang hanya membuat suatu aturan hukum yang bersifat umum. Sifat umum dari aturan-aturan hukum membuktikan bahwa hukum tidak bertujuan untuk mewujudkan keadilan atau kemanfaatan, melainkan semata-mata untuk kepastian.²⁹

Gustaf Radbruch, dalam konsep “Ajaran Prioritas Baku” mengemukakan ada tiga ide dasar hukum atau tiga tujuan hukum adalah keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum. Keadilan merupakan hal yang utama dari ketiga hal itu tetapi tidak berarti dua unsur yang lain dapat dengan serta merta diabaikan. Hukum yang baik adalah hukum yang mampu menyinergikan ketiga unsur tersebut demi kesejahteraan dan kemakmuran masyarakat. Sementara kepastuan hukum dimaknai dengan kondisi di mana hukum dapat berfungsi sebagai peraturan yang harus ditaati.³⁰

Gustav Radbruch mengatakan kepastian hukum adalah “*Scherkeit des Rechts selbst*” (kepastian hukum tentang hukum itu sendiri). Terdapat empat hal yang memiliki hubungan dengan makna kepastian hukum, antara lain:³¹



²⁹ Achmad Ali, *Menguak Tabir Hukum (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis)*, Toko Gunung, Jakarta, 2002, Hal. 82-83
³⁰ Leo Huijbers, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Jakarta, Kanisius, 1982,

³¹ Achmad Ali, *Menguak Teori Hukum (Legal Theory) dan Teori Peradilan (Jurisprudence) Termasuk Undang-Undang (Legisprudence) Volume I Pemahaman* cana Prenada Media Group, Jakarta, 2010, Hal. 288

- 1) Bahwa hukum itu positif, yang artinya hukum itu adalah perundang-undangan (*gesetzliches Recht*).
- 2) Hukum didasarkan kepada fakta (*Tatsachen*), bukan didasarkan kepada sebuah rumusan tentang penilaian yang nantinya dilakukan oleh hakim, seperti kemauan baik dan kesopanan.
- 3) Bahwa fakta tersebut haruslah dirumuskan secara jelas guna menghindari kekeliruan dalam penafsiran, selain itu juga mudah untuk dijalankan.
- 4) Hukum positif tidak boleh untuk sering diubah.

Pendapat Gustav Radbruch tersebut didasarkan pada pandangannya bahwa kepastian hukum adalah kepastian tentang hukum itu sendiri. Kepastian hukum merupakan produk dari hukum atau lebih khusus dari perundang-undangan. Berdasarkan pendapatnya tersebut, maka menurut Gustav Radbruch, hukum positif yang mengatur kepentingan-kepentingan manusia dalam masyarakat harus selalu ditaati meskipun hukum positif itu kurang adil.

Pendapat lain tentang kepastian hukum dikemukakan oleh Roscoe Pound, seperti halnya yang ditulis Peter Marzuki di dalam bukunya Pengantar Ilmu Hukum mengemukakan bahwa kepastian hukum mempunyai dua makna, yaitu:

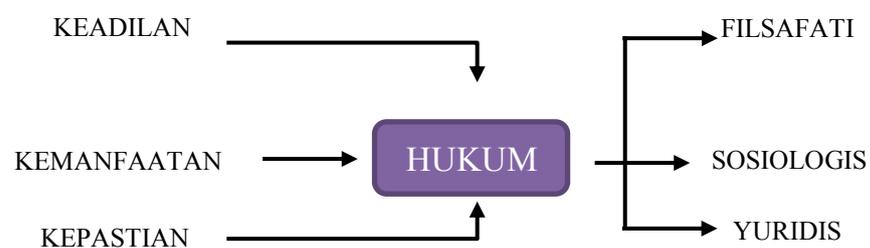
- 1) Pertama, yaitu sebagai aturan yang bersifat umum guna membuat individu mengerti tentang perbuatan apa yang boleh dan tidak boleh dilakukan.



2) Kedua, berupa keamanan hukum untuk setiap orang dari ke sewenangan pemerintah, dengan adanya aturan yang bersifat umum tersebut individu dapat mengerti apa saja yang boleh untuk dibebankan atau dilakukan oleh Negara kepada tiap individu. Kepastian hukum berarti terdapat konsistensi dan ketetapan dalam putusan hakim antara putusan yang satu dengan yang lain dalam kasus yang sama yang telah diputus. Jadi kepastian hukum tidaklah hanya berupa pasal dalam undang-undang.³²

Dalam bukunya *Ilmu Hukum*, Satjipto Rahardjo meragakan ketiga nilai dasar tersebut dengan landasan kesahan berlakunya. Ragaan tersebut ialah sebagai berikut:³³

Bagan 1. Nilai Dasar Hukum Menurut Satjipto Rahardjo



Digambarkan oleh Mirza Satria Buana dalam tesisnya bahwa ketiga nilai dasar tersebut ibarat seorang “raja” yang saling bertengkar



eter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, Kencana Prenada Media Group, 008, Hal. 137

atjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2012, Hal. 20

(*spannungsverhaltnis*) untuk dapat diterapkan dalam hukum.³⁴ Keadilan dipahami sebagai hal yang filsafati, kemanfaatan dipahami sebagai hal yang sosiologis, sementara kepastian dipahami sebagai hal yang yuridis.

Kembali pada pembahasan mengenai asas kepastian hukum, sejatinya keberadaan asas ini dimaknai sebagai suatu keadaan dimana telah pastinya hukum karena adanya kekuatan yang konkret bagi hukum yang bersangkutan. Keberadaan asas kepastian hukum merupakan sebuah bentuk perlindungan bagi *yustisiabel* (pencari keadilan) terhadap tindakan sewenang-wenang, yang berarti bahwa seseorang akan dan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu.³⁵ Pernyataan tersebut sejalan dengan apa yang dikatakan oleh Van Apeldoorn bahwa kepastian hukum memiliki dua segi, yaitu dapat ditentukannya hukum dalam hal yang konkret dan keamanan hukum. Hal memiliki arti bahwa pihak yang mencari keadilan ingin mengetahui apa yang menjadi hukum dalam suatu hal tertentu sebelum ia memulai perkara dan perlindungan bagi para pencari keadilan.

Hukum berfungsi untuk menciptakan kepastian dengan tujuan untuk menciptakan keteraturan dan ketertiban bagi masyarakat.



lirza Satria Buana, *Hubungan Tarik-Menarik Antara Asas Kepastian Hukum rtainpi) Dengan Asas Keadilan (Substansial Justice) Dalam Putusan-Putusan h Konstitusi*, Tesis, Fakultas Hukum Universitas Islam Indonesia, 2010, Hal. 34
udikno Mertokusumo, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*, Citra Aditya Bakti, 1993, Hal. 2

Kepastian hukum dicirikan sebagai norma hukum yang tertulis. Untuk konteks kekinian, hukum tanpa jaminan kepastian, akan kehilangan makna karena tidak dapat lagi untuk dijadikan pedoman perbuatan/perilaku untuk semua orang.

Walaupun ada pendapat yang mengatakan bahwa asas hukum adalah jantung dari peraturan hukum, namun akan tetap berbeda antara asas hukum dan norma hukum yang tertulis. Asas hukum hanya menjadi fondasi yang darinya diturunkan menjadi norma tertulis, namun tidak memberikan kepastian karena asas hukum itu tidak tertulis. Berbeda dengan norma hukum tertulis yang dapat diterapkan secara langsung dan dapat menyelesaikan sebuah permasalahan hukum.

3. Teori Kehendak Negara dan Teori Pengembalian Aset

Penulis satukan 2 (dua) teori ini karena memiliki kesinambungan. Teori kehendak negara yaitu negara berkehendak untuk mengenakan pajak pada wajib pajak. Dalam hal terjadi tindak pidana pajak, maka teori pengembalian aset digunakan untuk mengembalikan penerimaan aset yang hilang akibat tindak pidana perpajakan.

Teori ini dipelopori oleh Muhammad Djafar Saidi, menurut teori ini, pengenaan pajak oleh negara kepada wajib pajak selaku warganya maupun orang asing atas kehendaknya dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat sebagai lembaga yang mewakili rakyat dalam

negara. Hukum pajak berfungsi untuk menggali pendapatan negara sektor perpajakan dalam meningkatkan penerimaan negara



sebagai penghasilan negara yang potensial untuk mewujudkan fungsi negara sebagaimana termaktub dalam alinea keempat Pembukaan Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945).³⁶

Pajak yang dikenakan kepada wajib pajak, baik wajib pajak dalam negeri maupun wajib pajak luar negeri diperuntukkan untuk mengisi kas negara. Mengingat, negara memerlukan pendanaan untuk membiayai pelaksanaan pemerintahan negara yang diselenggarakan oleh Presiden dan pengelolaannya dilakukan oleh suatu lembaga/badan penerimaan negara. Lembaga/Badan penerimaan negara terpisah dengan kementerian keuangan yang dipimpin oleh Kepala/Ketua yang bertanggungjawab langsung kepada Presiden. Perkataan lain, Kepala/Ketua Lembaga/Badan Penerimaan Negara tidak bertanggungjawab kepada Menteri Keuangan karena memiliki kedudukan yang sama sebagai pembantu Presiden.³⁷

Pengenaan pajak kepada wajib pajak, dikembalikan dalam bentuk pelayanan negara sebagai tugas yang diamanatkan dalam alinea keempat Pembukaan UUD NRI 1945. Pajak yang dipungut oleh negara tidak boleh disalahgunakan, termasuk untuk memperkaya diri, orang lain, atau korporasi. Perbuatan tersebut pada hakikatnya menghinati kepercayaan wajib pajak terhadap negara yang sementara berupaya



³⁶ Muhammad Djafar Saidi, 2022, *Pembaruan Hukum Pajak, Edisi Terbaru*, Geenam, Penerbit PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 1.

³⁷ Muhammad Djafar Saidi, Ibid.

untuk mewujudkan kesejahteraan umum dan keadilan sosial. Pengenaan pajak oleh negara tidak berdiri sendiri melainkan memperoleh persetujuan dari rakyat melalui wakilnya di Dewan Perwakilan Rakyat. Dengan demikian, teori kehendak negara menunjukkan bahwa inisiatif untuk mengenakan pajak kepada wajib pajak bermula dari kehendak negara bukan merupakan kehendak rakyat melalui wakilnya di Dewan Perwakilan Rakyat.³⁸

Selanjutnya, setelah negara menentukan kepada warga negaranya (wajib pajak) untuk membayar pajak, maka bagi wajib pajak yang melakukan tindak pidana pajak, wajib diupayakan penyelesaian dengan tujuan agar wajib pajak membayar pajaknya disertai denda akibat perbuatannya.

Dalam tindak pidana pajak, negara mewajibkan melalui penegakan hukum untuk bertanggung jawab mengembalikan kerugian ekonomi yang ditimbulkan akibat tindak pidana pajak yang didasarkan pada keadilan sosial. Tugas dan tanggung jawab negara untuk mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan bagi rakyatnya inilah yang memberikan justifikasi moral bagi negara untuk melakukan upaya-upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara dalam tindak pidana.

Menurut Theodorus M. Tuanakotta, kerugian keuangan negara mempunyai 4 (empat) cabang, masing-masing cabang menunjukkan



³⁸ Muhammad Djafar Saidi, Ibid., hlm. 2

kaitan antara perbuatan melawan hukum dengan empat akun yang ada dalam dua laporan keuangan utama (*basic financial statement*), yaitu:³⁹

- a. Kerugian keuangan negara berkenaan dengan aset (*asset*), meliputi pengadaan, pelepasan, pemanfaatan dan penempatan aset serta kredit macet.
- b. Kerugian keuangan negara berkenaan dengan kewajiban (*liabilities*), meliputi perikatan yang menimbulkan kewajiban nyata, kewajiban bersyarat menjadi nyata dan kewajiban yang tersembunyi atau disembunyikan
- c. Kerugian keuangan negara berkenaan dengan penerimaan (*receipt*), penerimaan negara umumnya ditetapkan dengan undang-undang misalnya penerimaan yang bersumber dari perpajakan atau bea dan cukai. Kelompok kerugian yang berkenaan dengan penerimaan ini meliputi wajib bayar tidak menyetor kewajibannya, penerimaan negara tidak disetor penuh oleh pejabat yang bertanggung jawab dan penyimpangan dalam melaksanakan diskresi berupa pengurangan pendapatan negara.
- d. Kerugian keuangan negara yang berkenaan dengan pengeluaran (*expenditure*), meliputi kegiatan fiktif, pengeluaran berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang sudah tidak berlaku lagi dan pengeluaran bersifat resmi tetapi dilakukan lebih cepat.



heodorus M. Tuanakotta, *Menghitung Kerugian Keuangan Negara Dalam dana Korupsi*, Salemba Empat, Jakarta, 2014, hlm. 155-158.

Terdapat 5 konsep atau metode penghitungan kerugian keuangan negara menurut Theodorus M. Tuanakota, yaitu:⁴⁰

- a. Kerugian keseluruhan keuangan negara (*total loss*) dengan beberapa penyesuaian
- b. Selisih antara harga kontrak dengan harga pokok pembelian atau harga pokok produksi
- c. Selisih harga kontrak dengan harga atau nilai pembanding tertentu.
- d. Penerimaan yang menjadi hak negara tapi tidak disetorkan ke kas Negara.
- e. Pengeluaran yang tidak sesuai dengan anggaran, digunakan untuk kepentingan pribadi atau pihak-pihak tertentu.

Teori pengembalian aset adalah teori hukum yang menjelaskan sistem hukum pengembalian aset berdasarkan prinsip-prinsip keadilan sosial yang memberikan kemampuan, tugas, dan tanggung jawab kepada institusi negara dan institusi hukum untuk memberikan perlindungan dan peluang kepada individu-individu dalam masyarakat dalam mencapai kesejahteraan.⁴¹ Pengembalian aset tidak hanya merupakan proses, tetapi juga merupakan upaya penegakan hukum melalui serangkaian mekanisme hukum tertentu.⁴²



id

urwaning M. Yanuar, *Pengembalian Aset Hasil Korupsi*, Alumni, Bandung, 2015,

id

Teori pengembalian aset merupakan bagian terpenting dalam mengupayakan pengembalian kerugian keuangan negara. Teori ini dilandaskan pada prinsip dasar: “berikan kepada negara apa yang menjadi hak negara”. Dalam hak negara terkandung kewajiban negara yang merupakan hak individu masyarakat, sehingga prinsip tersebut setara dan sebangun dengan prinsip “berikan kepada rakyat apa yang menjadi hak rakyat”. Pada hakikatnya adil bermakna menempatkan sesuatu pada tempatnya dan memberikan kepada siapa saja apa yang menjadi haknya.⁴³

Dari perspektif teori keadilan maka pengembalian aset (*asset recovery*) pada saat yang bersamaan akan memberikan dampak preventif untuk perkembangan kejahatan yang bermotif mendapatkan keuntungan berupa hasil-hasil kejahatan.³⁵ Dalam perbuatan pidana “*crimes does not pay*” merupakan asas yang menegaskan bahwa pelanggar hukum tidak mendapatkan keuntungan dari tindakan-tindakan pelanggaran hukum yang dilakukannya, sehingga setiap keuntungan atau aset yang diperoleh dari pelanggaran hukum dapat dijadikan obyek perampasan aset.⁴⁴

Teori pengembalian aset merupakan upaya untuk menghadirkan keadilan ekonomi, karena tindak pidana pajak tidak hanya merugikan keuangan dan perekonomian negara tetapi juga merupakan



avena, D., & Kristian, *Kebijakan Kriminal*, Prenada Media Group, Jakarta, 2017, ilik Mulyadi, *Membangun Model Ideal Pemidanaan Korporasi Pelaku Tindak Krupsy Berbasis Keadilan*, Kencana, Jakarta, 2021, hlm. 188

pelanggaran hak-hak sosial dan ekonomi masyarakat secara luas. Teori pengembalian aset adalah teori hukum yang menjelaskan sistem hukum pengembalian kerugian negara dari tindak pidana berdasarkan prinsip keadilan sosial yang memberikan kemampuan, tugas dan tanggung jawaban kepada institusi negara untuk memberikan perlindungan dan peluang kepada individu-individu masyarakat dalam mencapai kesejahteraan. Hal ini sejalan dengantujuan Negara sebagaimana yang ditentukan di dalam pembukaan UUD NRI Tahun 1945.

4 . Teori Pertanggungjawaban Pidana Korporasi

Pertanggungjawaban pidana dalam istilah asing disebut dengan *teorekenbaardheid* atau *criminal responsibility* yang menjurus kepada pemidanaan pelaku dengan maksud untuk menentukan apakah seseorang terdakwa atau tersangka dipertanggungjawabkan atas suatu tindakan pidana yang terjadi atau tidak. Tindak pidana yang dilakukannya itu memenuhi unsur delik yang telah ditentukan dalam undang-undang. Dilihat dari sudut terjadinya tindakan yang dilarang, seseorang akan dipertanggungjawabkan atas tindakan-tindakan tersebut, apabila tindakan tersebut melawan hukum serta tidak ada alasan pembenar atau peniadaan sifat melawan hukum untuk pidana yang dilakukannya. Dilihat dari sudut kemampuan bertanggung jawab maka hanya seseorang yang mampu bertanggung jawab yang dapat

tanggungjawabkan atas perbuatannya.



Menurut Van Hammel, pertanggungjawaban pidana adalah suatu keadaan normal psikis dan kemahiran yang membawa tiga macam kemampuan yaitu (1) mampu untuk dapat mengerti makna serta akibat sungguh-sungguh dari perbuatan-perbuatan sendiri, (2) mampu menginsafi bahwa perbuatan-perbuatan itu bertentangan dengan ketertiban masyarakat (3) mampu untuk menentukan kehendak berbuat.⁴⁵

Di dalam pasal-pasal KUHP, unsur-unsur delik dan unsur pertanggungjawaban pidana bercampur aduk dalam buku II dan III, sehingga dalam membedakannya dibutuhkan seorang ahli yang menentukan unsur keduanya. Menurut pembuat KUHP syarat pemidanaan disamakan dengan delik, oleh karena itu dalam pemuatan unsur-unsur delik dalam penuntutan haruslah dapat dibuktikan juga dalam persidangan. Pertanggungjawaban pidana menjurus kepada pemidanaan penindak, jika telah melakukan suatu tindak pidana dan memenuhi unsur-unsurnya yang telah ditentukan dalam undang-undang. Dilihat dari sudut terjadi suatu tindakan yang terlarang (diharuskan), seseorang akan dipertanggungjawabkan pidana kan atas tindakan-tindakan tersebut apabila tindakan tersebut bersifat melawan hukum untuk itu. Dilihat dari sudut kemampuan bertanggung jawab maka hanya seseorang “mampu bertanggung jawab” yang dapat

tanggungjawabkan secara pidana.



Eddy O.S Hiariej, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, Cahaya Atma Pustaka, a, 2014, Hal. 121

Secara umum unsur-unsur pertanggungjawaban pidana meliputi:
(1) Mampu bertanggung jawab; (2) Kesalahan; (3) Tidak ada alasan pemaaf.

a) Mampu bertanggung jawab

Pertanggungjawaban (pidana) menjurus kepada pemidanaan penindak, jika telah melakukan suatu tindak pidana dan memenuhi unsur-unsurnya yang telah ditentukan dalam undang-undang. Dilihat dari sudut terjadinya suatu tindakan yang terlarang (diharuskan), seseorang akan dipertanggungjawab-pidanakan atas tindakan-tindakan tersebut apabila tindakan tersebut bersifat melawan hukum (dan tidak ada peniadaan sifat melawan hukum atau *rechtsvaardigingsgrond* atau alasan pembenar) untuk itu. Dilihat dari sudut kemampuan bertanggungjawab, maka hanya seseorang yang yang “mampu bertanggung-jawab yang dapat dipertanggungjawabkan. Dikatakan seseorang mampu bertanggung jawab (*toerekeningsvatbaar*), bilamana pada umumnya:⁴⁶

- Keadaan jiwanya:
 - Tidak terganggu oleh penyakit terus-menerus atau sementara (*temporair*);
 - Tidak cacat dalam pertumbuhan (*gagu, idiot, imbecile*, dan sebagainya), dan



Y. Kanter dan S.R. Sianturi, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia dan lainnya*, Stori Grafika, Jakarta, 2012, Hal. 249

- Tidak terganggu karena terkejut, hypnotisme, amarah yang meluap, pengaruh bawah sadar/*reflexe bewenging*, melindur/*slaapwandel*, mengigau karena demam/*koorts*, ngidam dan lain sebagainya. Dengan perkataan lain dia dalam keadaan sadar.
- Kemampuan jiwanya:
 - Dapat menginsafi Hakekat dari tindakannya;
 - Dapat menentukan kehendaknya atas tindakan tersebut, apakah akan dilaksanakan atau tidak; dan
 - Dapat mengetahui ketercelaan dari tindakan tersebut.

b) Kesalahan

Sudarto mengatakan bahwa dipidananya seseorang tidaklah cukup apabila orang itu telah melakukan perbuatan yang bertentangan dengan hukum atau bersifat melawan hukum, jadi meskipun perbuatan tersebut memenuhi rumusan delik dalam undang-undang dari tidak dibenarkan (*an Objektif breach of a penal provinsion*), namun hal tersebut belum memenuhi syarat untuk menjatuhkan pidana. Untuk pemidanaan masih perlu adanya syarat, bahwa orang yang melakukan perbuatan itu mempunyai kesalahan atau bersalah (*subjektive guilt*). Dengan perkataan lain, orang tersebut harus dapat di pertanggungjawabkan atas perbuatannya



atau jika dilihat dari sudut perbuatannya, dapat dipertanggungjawabkan pada orang tersebut.⁴⁷

Selanjutnya Sudarto menyatakan bahwa berlaku asas, “tiada pidana tanpa kesalahan (*keine strage ohne schuld atau green straff zonder schuld atau nulla poene sini culpa*). “*Culpa*” disini dalam arti luas meliputi juga kesengajaan. Roeslan Saleh menyatakan, seseorang mempunyai kesalahan apabila pada waktu melakukan perbuatan pidana dilihat dari segi kemasyarakatan, dia dapat dicela oleh karenanya, sebab dianggap dapat berbuat lain, jika tidak ingin berbuat demikian.⁴⁸

Selanjutnya, Roeslan Saleh menyatakan dilihat dari segi masyarakat ini menunjukkan pandangan normatif mengenai kesalahan yaitu ada tidaknya kesalahan tidaklah ditentukan bagaimana keadaan bathin dari pada terdakwa, tetapi tergantung pada bagaimanakah penilaian hukum mengenai keadaan bathin itu, apakah ada atau tidak ada kesalahan.⁴⁹

Kesalahan adalah kesalahan unsur, bahkan syarat mutlak bagi adanya pertanggungjawaban yang berupa pengenaan pidana. Sebab juga bagi masyarakat Indonesia berlaku asas tidak dipidana jika tidak ada kesalahan, *Geen straf zonder schuld, keine straf ohne*



⁴⁷Sudarto, *Hukum Pidana II*, Badan Penyediaan Bahan-Bahan Kuliah Undip, 1988, Hal. 85.

⁴⁸*id.*

⁴⁹Roeslan Saleh, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana Sebagai ertian Dasar Dalam Hukum Pidana*, Aksara, Jakarta, 1983, Hal. 77

schuld atau dalam bahasa latin “*actua non facit reitmnisi mind is guilty*” (or act does not make person guilty unless his mind is guilty). Adapun bukti bahwa asas ini berlaku ialah, andai kata sekalipun dia tidak mempunyai kesalahan, niscaya hal itu dirasakan sebagai hal yang tidak adil dan tidak semestinya.⁵⁰

Seseorang melakukan kesalahan menurut Prodjohamidjojo, jika pada waktu melakukan delik, lihat dari segi masyarakat patut di cela. Telah di maklumi bahwa perbuatan pidana memiliki konsekuensi pertanggungjawaban serta penjatuhan pidana. Dengan demikian, menurutnya seseorang mendapatkan pidana tergantung pada dua hal,yaitu:⁵¹

- 1) harus ada perbuatan yang bertentangan dengan hukum, atau dengan kata lain, harus ada unsur melawan hukum, jadi harus ada unsur objektif, dan
- 2) terhadap pelakunya ada unsur kesalahan dalam bentuk kesengajaan dan/atau kealpaan. sehingga perbuatan yang melawan hukum tersebut dapat dipertanggungjawabkan kepadanya, jadi ada unsur subjektif mengenai hakikat kejahatan.

Teori kehendak menyatakan bahwa kehendak membuat suatu tindakan dan kehendak menimbulkan suatu akibat karena tindakan



loeljatno, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Dalam Hukum Pidana*, ra, Jakarta, 1983, Hal. 25
ndi Matalata dalam JE. Sahetapy, *Victimologi Sebuah Bunga Rampai*, Pustaka apaan, Jakarta, 1987, Hal. 31

itu. Dengan demikian sengaja adalah apabila akibat suatu tindakan dikehendaki, apabila akibat itu menjadi maksud benar-benar dari tindakan yang dilakukan tersebut. Sedangkan teori membayangkan adalah manusia hanya menghendaki suatu tindakan, manusia tidak mungkin menghendaki suatu akibat, manusia hanya dapat menginginkan mengharapkan atau membayangkan kemungkinan adanya suatu akibat. Rumus frank berbunyi “sengaja apabila suatu akibat yang ditimbulkan karena suatu tindakan dan oleh sebab itu tindakan yang bersangkutan dilakukan sesuai dengan bayangan yang lebih dahulu telah dibuat tersebut.

c) Tidak ada alasan pemaaf

Hubungan penindak dengan tindakannya ditentukan oleh kemampuan bertanggungjawab dari penindak. Ia menginsyafi Hakekat dari tindakan yang akan dilakukannya, dapat mengetahui ketercelaan dari tindakan dan dapat menentukan apakah akan dilakukannya tindakan tersebut atau tidak. Jika ia menentukan (akan) melaksanakan tindakan itu, maka bentuk hubungan itu adalah “sengaja” atau “alpa”. Dan untuk penentuan tersebut, bukan sebagai akibat atau dorongan dari sesuatu, yang jika demikian penentuan itu berada di luar kehendaknya sama sekali.⁵² Menurut Ruslan Saleh mengatakan bahwa tiada terdapat “alasan pemaaf”, yaitu kemampuan bertanggungjawab, bentuk kehendak dengan



ndi Zainal Abidin Farid, *Op.Cit.* Hal. 230

sengaja atau alpa, tiada terhapus kesalahannya atau tiada terdapat alasan pemaaf, adalah termasuk dalam pengertian kesalahan (*schuld*).⁵³ Pompe mengatakan bahwa hubungan penindak dengan tindakannya ditinjau dari sudut “kehendak”, kesalahan petindak adalah merupakan bagian dalam dari kehendak tersebut. Asas yang timbul dari padanya ialah: “Tiada pidana, tanpa kesalahan”⁵⁴ Menurut Martiman Prodjhamidjojo bahwa unsur subjektif adalah adanya suatu kesalahan dalam bentuk kesengajaan dan kealpaan, sehingga perbuatan yang melawan hukum tersebut dapat di pertanggungjawabkan. Unsur-unsur subjektif yaitu:⁵⁵

- 1) Kesalahan;
- 2) Kesengajaan;
- 3) Kealpaan;
- 4) Perbuatan; dan
- 5) Sifat melawan hukum

Unsur objektif adalah adanya perbuatan yang bertentangan dengan hukum atau dengan kata lain harus ada unsur melawan hukum. Unsur-unsur objektif yaitu:

1. Perbuatan; dan
2. Sifat melawan hukum.



.Y. Kanter & S.R. Sianturi, *Op. Cit.* Hal. 25
id

rodjohamidjojo Martiman, *Memahami Dasar-dasar Hukum Pidana Indonesia*,
ra Paramita, Jakarta, 1997, Hal.31

Dalam ilmu pidana alasan penghapusan pidana dibagi atas dua bagian; yaitu pertama, penghapusan pidana umum, yang berlaku kepada semua rumusan delik yang disebut dalam Pasal 44, 48-51 KUHP, kedua adalah alasan penghapusan pidana khusus yang terdapat dalam pasal-pasal tertentu saja, yaitu Pasal 122, 221 ayat(2), 261, 310 dan 367 ayat(1) KUHP.⁵⁶ Alasan pemaaf (*schuldduitsluitingsgrond*) yang diatur dalam Pasal 44 KUHP tentang “tidak mampu bertanggung jawab”, Pasal 48 KUHP tentang Daya Paksa (*Overmacht*), Pasal 49 ayat (2) KUHP tentang pembelaan terpaksa yang melampaui batas (*Noodweer Exces*), Pasal 51 ayat (2) KUHP tentang menjalankan perintah yang tidak sah tetapi menganggap perintah itu datang dari pejabat yang berwenang.

Sementara itu, jika dikaitkan dengan korporasi, ada 3 (tiga) teori yang dapat digunakan untuk menjerat pertanggungjawaban pidana bagi pelaku tindak pidana perpajakan dalam korporasi, baik itu untuk *beneficial owner* atau pengurus korporasi, yaitu:

1. *Identification Theory* (Teori Identifikasi)

Identification theory atau *direct corporate criminal liability*⁵⁷ merupakan salah satu doktrin pertanggungjawaban pidana korporasi yang berasal dari negara-negara Anglo Saxon, seperti Inggris dan



ndi Hamzah, *Op.Cit.* Hal. 143
arda Nawawi Arief, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1. 233-238

Amerika.⁵⁸ Doktrin ini bertumpu pada asumsi bahwa semua tindakan legal maupun ilegal yang dilakukan oleh *high level manager* atau direktur diidentifikasi sebagai tindakan korporasi.⁵⁹ Oleh karenanya, doktrin ini digunakan untuk memberikan pembenaran atas pembebanan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi, meskipun pada kenyataannya korporasi bukanlah sesuatu yang dapat berbuat sendiri dan tidak mungkin memiliki *mens rea* karena tidak memiliki kalbu.⁶⁰

Pendapat mengenai *identification theory* serupa juga dikemukakan oleh Muladi dalam bukunya. Muladi mengemukakan bahwa melalui doktrin identifikasi, sebuah perusahaan dapat melakukan sejumlah delik secara langsung melalui orang-orang yang sangat berhubungan erat dengan perusahaan dan dipandang sebagai perusahaan sendiri.⁶¹ Dalam hal ini maka perbuatan atau kesalahan dari “pejabat senior” (*senior officer*) diidentifikasi sebagai perbuatan atau kesalahan dari korporasi.⁶²

Definisi dari “pejabat senior” (*senior officer*) melahirkan beberapa pendapat. Secara umum, yang dimaksud “pejabat senior” adalah orang yang mengendalikan perusahaan, baik sendiri,

⁵⁸ Muladi, Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, (Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2011)., hlm. 233

⁵⁹ Cristina Maglie, “Models of Corporate Criminal Liability in Comparative hington University Global Studies Law Review, (V olume 4: 547, Januari 2005).,

utan Remy Sjahdeini, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, (Jakarta: Grafiti 3), hlm. 100

uladi, Dwidja Priyatno, *Op.Cit.*, hlm. 233
id.



maupun bersama-sama, yang pada umumnya adalah direktur dan manajer.⁶³ Hakim Reid dalam perkara *Tesco Supermarket Ltd. vs Natrass* tahun 1972⁶⁴ mencoba mendefinisikan siapa yang dimaksud “pejabat senior”. Dari pertimbangannya tersebut, pada intinya adalah bahwa:⁶⁵

- 1) Untuk tujuan hukum, para pejabat senior biasanya terdiri dari “dewan direktur, direktur pelaksana, dan pejabat-pejabat tinggi lainnya yang melaksanakan fungsi manajemen dan berbicara serta berbuat untuk perusahaan.”
- 2) Pejabat senior tidak mencakup “semua pegawai perusahaan yang bekerja atau melaksanakan petunjuk pejabat tinggi perusahaan.”

Sementara itu, Lord Morris berpendapat bahwa “pejabat senior” adalah orang yang tanggung jawabnya mewakili/melambangkan pelaksana dari “*the directing mind and the will of the company*”.⁸⁵ Adalagi Lord Diplock yang berpendapat bahwa “pejabat senior” adalah mereka yang berdasarkan memorandum dan ketentuan-ketentuan yayasan atau hasil keputusan para direktur atau keputusan rapat umum perusahaan, telah dipercaya untuk melaksanakan kekuasaan perusahaan.⁶⁶ Meski demikian, dari



id.
tesco Supermarkets Ltd v. Natrass [1972] A.C. 153
uladi, Dwidja Priyatno, *Op.cit.*, hlm. 234
id.

pendapat-pendapat tersebut, dapat ditarik kesimpulan bahwa “pejabat senior” adalah individu dengan jabatan tinggi dan memiliki kewenangan yang besar.

Denning L.J, salah satu hakim di Inggris, dalam perkara *H.L. Bolton Engineering Co. Ltd. v T.J. Graham & Sons Ltd.* pada tahun 1957, menjelaskan *identification theory* dengan mengibaratkan suatu perusahaan sebagai tubuh manusia. Secara lengkap ia mengutarakan bahwa:⁶⁷

“ A company may in many ways be likened to a human body. It has a brain and nerve centre which controls what it does. It also has hands which hold the tool and act in accordance with directions from the centre. Some of the people in the company are mere servants and agents who are nothing more than hands to do the work and cannot be said to represent the mind or will. Others are directors and managers who represent the directing mind and will of the company, and control what it does. The state of mind of these managers is the state of mind of the company and is treated by the law as such”

Dari penjelasannya tersebut, Denning L.J berpendapat, bahwa sikap kalbu dari para manajer atau direktur ini merupakan “*directing mind*” atau sikap kalbu dari perusahaan itu sendiri dan hukum memperlakukan seperti itu.⁶⁸

Pendapat yang dikemukakan oleh Denning L.J ini merujuk pada perkara sebelumnya pada tahun 1915, yakni *Lennard’s Carrying Co. Ltd. v Asiatic Petroleum Co. Ltd. [1915] AC 705.*⁹¹ Dalam kasus ini hakim berpendirian bahwa apabila hukum mensyaratkan harus



utan Remy Sjahdeini, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, (Jakarta: Grafiti 3), hlm. 101-102
d.

terdapat kalbu yang bersalah (*a guilty mind*) sebagai persyaratan bagi adanya suatu tindak pidana, maka kalbu yang bersalah dari para direktur atau para manajer perusahaan dianggap merupakan kalbu yang bersalah dari perusahaan itu.⁶⁹

Doktrin Identifikasi ini juga sering disebut sebagai *alter ego theory*.⁷⁰ Doktrin ini terkenal ketika digunakan oleh Hakim Reid dalam kasus *Tesco Supermarket Ltd. v. Natrass*.⁷¹ Dalam pertimbangannya, Hakim Reid menyebutkan bahwa “(*a corporation must act through living persons...then the person who acts...is acting as the mind of the company*)”.⁷² Dengan demikian, berdasarkan kedudukan orang tertentu, seperti *high level manager*, dapat dianggap sebagai “*directing mind*” dan “*will*” dari korporasi tersebut.⁷³ Hal ini menjadikan anasir “*mens rea*” yang tidak mungkin ditemukan pada korporasi secara langsung, dapat diadakan melalui “*mens rea*” yang terdapat pada individu yang merupakan “*directing mind*” dari korporasi.

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ Cristina Maglie, “Models of Corporate Criminal Liability in Comparative Law”, *Washington University Global Studies Law Review*, (Volume 4: 547, Januari 2005), hlm. 556

⁷¹ *Tesco Supermarkets Ltd v. Natrass* [1972] A.C. 153

⁷² *Ibid.*

ark Pieth, Radha Ivory, *Corporate Criminal Liability (La responsabilité pénale des ; morales)*, sec. 28, *General Reports of the XVIIIth Congress of the International of Comparative Law / Rapports Généraux du XIIIème Congrès de l' Académie nale de Droit Comparé*, (Springer Science dan Business Media, 2012), hlm. 626, ana mengutip dari *HL Bolton (Engineering) Co. Ltd. v. TJ Graham & Sons Ltd.* B 159 at 172 (Denning LJ).



Dalam menentukan individu yang dianggap sebagai “*directing mind*” sebuah korporasi, dalam perkara *R v ICR Haulage Ltd.*, disebutkan bahwa penentuan “*directing mind*” tersebut tergantung dari fakta-fakta yang ada pada masing-masing kasus. Disebutkan dalam perkara tersebut, pengadilan berpendapat, bahwa penentuan tersebut harus digantungkan kepada sifat tuduhan tersebut, kepada kedudukan relatif dari pegawai tersebut, kepada fakta-fakta, dan kepada keadaan-keadaan lainnya dalam perkara tersebut.⁷⁴

Dalam perkara lain, yakni *R.V Andrews Weatherfoil Ltd. and Others*, Pengadilan Banding di Inggris berpendapat bahwa seseorang yang dianggap sebagai “*directing mind*” dari suatu perusahaan, tidak didasarkan hanya pada jabatan yang dipikulnya, melainkan status dan otoritas yang dimilikinya, sehingga hukum menganggap perbuatannya sebagai perbuatan perusahaan. Hal ini merujuk pada kewenangan dan kemampuan yang dimilikinya untuk mempengaruhi kebijakan perusahaan dan melakukan perbuatan atas nama perusahaan yang dianggap sebagai “*directing mind*”, bukan hanya sekedar jabatannya. Meski demikian, pendapat tersebut pada akhirnya akan melihat kedudukan atau kewenangan dari individu tersebut, yang mana pasti hanya dimiliki oleh *high level manager* atau direktur.⁷⁵



utan Remy Sjahdeini, *Op.Cit.*, hlm. 102
utan Remy Sjahdeini, *Op.cit.*, hlm. 103

Sutan Remy S. memiliki pandangannya sendiri dalam menentukan “*directing mind*”. Menurutnya, cara menentukan individu sebagai “*directing mind*” adalah dengan melihatnya secara formal yuridis, dimana salah satunya melalui anggaran dasar korporasi tersebut atau surat-surat keputusan yang dikeluarkan secara resmi oleh perusahaan.¹⁰³ Selain itu juga perlu melihatnya secara kenyataan dalam operasional kegiatan korporasi tersebut kasus demi kasus. Hal ini dikarenakan, pada beberapa kasus, ternyata individu yang secara legal memiliki jabatan dengan kewenangan sebagai “*directing mind*”, masih juga dapat dipengaruhi oleh individu-individu lain dengan jabatan yang secara yuridis tidak memiliki kewenangan, seperti pemegang saham mayoritas dengan kedekatan tertentu. Karenanya, menurut Sutan Remy S. “*directing mind*” tidak terbatas pada jabatan-jabatan tertentu yang memiliki kewenangan secara formal yuridis, melainkan juga jabatan lain yang secara formal yuridis tidak memiliki kewenangan, akan tetapi secara faktual berpengaruh.⁷⁶

Menurut *The Supreme Court of Canada*, dalam membedakan faktor antara pegawai yang merupakan “*directing mind*” dan pegawai biasa, terletak pada derajat kewenangan untuk membuat keputusan yang dilaksanakan seseorang. “*Directing mind*” dari suatu koporasi



id., hlm. 105

dalam hal ini adalah *the ego, the center, and/or the vital organ of corporation*.⁷⁷

Dari putusannya tersebut, *The Supreme Court of Canada* menetapkan bahwa, secara normatif terdapat tiga kondisi yang menjadi syarat diberlakukannya *identification theory*, yakni ketika suatu perbuatan dilakukan oleh *directing mind* (a) yang memang merupakan bagian dari pekerjaan atau kewenangannya, (b) bukan merupakan perbuatan curang terhadap perusahaan, dan (c) dilakukan dengan tujuan untuk memberikan keuntungan bagi perusahaan.⁷⁸ Dengan demikian, tidak mungkin seseorang yang tidak memiliki kewenangan, meskipun secara faktual ia dapat mempengaruhi pengambil kebijakan, dapat dianggap sebagai “*directing mind*”. Karenanya, “*directing mind*” dari suatu korporasi tetap dibatasi berdasarkan kewenangan dan kedudukannya secara yuridis formil yang dianggap mewakili korporasi.

Christopher M Little dan Natasha Savoline menanggapi putusan yang dikeluarkan oleh *The Supreme Court of Canada* tersebut, berpendapat bahwa dari putusan mengenai *identification theory* tersebut muncul enam asas, yakni:⁷⁹

⁷⁷ *Canadian Dredge and Dock v The Queen*, [1985] 1 SCR 662, (*Supreme Court of*

id., hlm. 713-4

Christopher M Little, Natasha Savoline, *Corporation Criminal Liability in Canada: Nationalization of Occupational Health and Safety Offences*. (Fillion Wakely Thorup LP. Management Labour Lawyers, 2002)., sebagaimana mengutip dari Sutan Dj.p.cit., hlm. 106-107



- 1) *Directing mind* dari suatu korporasi tidak terbatas pada satu orang saja, melainkan juga sejumlah pejabat (*officer*) dan direktur.
- 2) Geografi tidak menjadi faktor, atau dengan kata lain perbedaan wilayah operasional dari suatu korporasi tidak mempengaruhi penentuan siapa orang-orang yang merupakan *directing mind* dari perusahaan yang bersangkutan. Sehingga perbedaan wilayah tidak bisa menjadi alasan seseorang mengelak sebagai *directing mind*.
- 3) Suatu korporasi tidak dapat mengelak untuk bertanggungjawab dengan mengemukakan bahwa orang atau orang-orang tertentu telah melakukan tindak pidana meskipun telah ada perintah yang tegas kepada mereka agar hanya melakukan perbuatan yang tidak melanggar hukum.
- 4) Agar seseorang dapat dinyatakan bersalah karena telah melakukan tindak pidana, maka ia harus memiliki kalbu yang salah atau nilai yang jahat, yaitu yang dikenal dalam hukum pidana sebagai *mens rea*. Apabila pejabat atau direktur korporasi yang merupakan *directing mind* tersebut tidak menyadari tindak pidana yang dilakukannya, maka ia tidak dapat dipertanggungjawabkan.
- 5) Untuk dapat menerapkan *identification theory* tersebut, maka



harus dapat ditunjukkan bahwa perbuatan yang dilakukan individu sebagai *directing mind* merupakan bagian dari kegiatan yang ditugaskan kepadanya. Perbuatan tersebut juga bukan merupakan perbuatan curang yang ditujukan kepada korporasi. Serta tindak pidana yang dilakukan harus bertujuan untuk memberi manfaat korporasi.

- 6) Pertanggungjawaban pidana korporasi mensyaratkan adanya analisis kontekstual. Atau dengan kata lain, analisis harus dilakukan berdasarkan kasus per kasus.

Jika melihat penggunaan dari doktrin identifikasi ini, maka doktrin ini lebih ditujukan kepada pengurus dari korporasi dengan jabatan tinggi seperti direktur atau *high level manager*, karena kewenangan dalam bertindak untuk dan atas nama korporasi pada dasarnya hanya terdapat pada tingkatan jabatan tersebut. Hal ini akan berimbas pada korporasi hanya dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana atas perbuatan-perbuatan yang dilakukan oleh direktur atau top manajer, tanpa mengkomodir perbuatan-perbuatan yang dilakukan oleh agen korporasi, baik yang berada di dalam korporasi, maupun yang berada di luar korporasi. Karenanya, doktrin ini kadang dianggap sebagai *legal barrier to potential corporate criminal liability*.⁸⁰



arah Field, Lucy Jones, "Death In The Workplace : Who Pays The Price?", *Lawyer*, (Issue 6 : 2011), hlm. 3

Secara lebih lanjut, doktrin identifikasi akan sulit untuk diterapkan terhadap bentuk-bentuk korporasi saat ini. Hal ini dikarenakan karakteristik dari organisasi korporasi era *postmodern* yang mengadakan pemisahan jabatan dan tanggungjawab, mencegah adanya pelaku tunggal dengan kekuasaan yang luas.⁸¹ Adanya pemisahan jabatan ini menjadikan organisasi korporasi semakin kompleks, sehingga akan sulit untuk menentukan perbuatan mana yang dilakukan oleh seorang top manajer yang dapat diidentifikasi sebagai perbuatan korporasi, karena banyaknya pengurus lain yang terlibat dalam pengambilan suatu keputusan.⁸² Karenanya, guna menerapkan doktrin ini, perlu dicari terlebih dahulu seseorang yang didalam korporasi memiliki kedudukan yang cukup tinggi dan kekuasaan yang besar sehingga dapat dianggap sebagai "*directing mind*" dari korporasi tersebut, yang mana akan sulit dicari pada bentuk-bentuk korporasi saat ini.

Dengan demikian, doktrin identifikasi ini merupakan doktrin yang memungkinkan korporasi memiliki suatu pertanggungjawaban pidana dengan dasar suatu perbuatan yang dilakukan oleh individu yang diidentifikasi sebagai tindakan korporasi. Agar individu tersebut dapat diidentifikasi sebagai korporasi, maka individu tersebut harus bertindak sebagai *directing mind*. Menentukan



id, hlm. 557

uladi, Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, (Jakarta: Prenada Media Group, 2011)., hlm. 236

directing mind dapat dilakukan dengan melihat fakta-fakta pada kasus seperti kedudukan dari individu tersebut atau wewenang yang dimiliki sehingga dapat dianggap bahwa perbuatannya memanglah perbuatan perusahaan. Wewenang yang sedemikian besarnya pada umumnya terdapat pengurus dengan jabatan-jabatan tinggi seperti *high level manager* atau direksi. Karenanya doktrin ini dalam penerapannya tidak mengakomodir perbuatan yang dilakukan oleh pegawai jabatan rendah.

2. Teori *Strict Liability*

Doktrin *Strict liability* merupakan doktrin pertanggungjawaban pidana korporasi yang diadopsi dari doktrin dalam hukum perdata. Doktrin ini sering diterapkan pada perbuatan melawan hukum (*the law of torts*) dalam hukum perdata.⁸³ Pengertian *strict liability* dalam hukum perdata dapat merujuk pada *Black's Law Dictionary*, definisi "*liability that does not depend on actual negligence or intent to harm, but that is based on the breach of an absolute duty to make something safe*".⁸⁴

Dalam hukum pidana, doktrin *strict liability* merupakan doktrin yang mengesampingkan unsur kesalahan atau unsur *mens rea* dalam petanggungjawaban pidana. Lebih jelasnya *Black's Law Dictionary* mendefinisikan *strict liability crime* sebagai "*a crime that*



⁸³id, hlm. 111

⁸⁴*Black's Law Dictionary, Eighth Edition*, (United States of America: West, 2004), hlm.

*does not require a mens rea element, such as traffic offenses and illegal sales of intoxicating liquor.*⁸⁵ Dari definisi yang dikemukakan oleh *Black's Law Dictionary* tersebut jelas menunjukkan bahwa doktrin *strict liability* menyimpangi asas utama dalam hukum pidana yakni asas kesalahan atau *asasmens rea*.⁸⁶

Penyimpangan terhadap asas kesalahan atau *asasmens rea* dalam doktrin ini dikarenakan, doktrin *strict liability* memandang dalam pertanggungjawaban pidana cukup dibuktikan bahwa pelaku tindak pidana telah melakukan perbuatan atau *actus reus* yang merupakan perbuatan yang memang dilarang. Sedangkan untuk *mens rea* dipandang sebagai suatu yang tidak relevan untuk dipermasalahkan apakah pada kenyataan ada atau tidak. Hal ini didasarkan pada fakta yang bersifat menderitakan si korban cukup untuk menjadi dasar untuk menuntut pertanggungjawaban pada pelaku sesuai maxim "*res ipsa loquitur*" atau fakta sudah berbicara sendiri.⁸⁷

Diadopsinya doktrin *strict liability* kedalam hukum pidana, lebih didasarkan pada alasan praktis. Hal ini dapat dilihat dari pengesampingan unsur kesalahan atau *mens rea* dalam membebankan pertanggungjawaban pidana kepada individu. L.B.



Black's Law Dictionary, Eight Edition, (United States of America: West, 2004), hlm.

utan Remy S. *Op.cit.*, hlm. 78

uladi, Dwidja Priyatno, *Op.Cit.*, hlm. 110-111

Curson berpendapat bahwa alasan-alasan berlakunya doktrin ini didasarkan pada:⁸⁸

- 1) Adalah sangat esensial untuk menjamin dipatuhinya peraturan-peraturan penting tertentu yang diperlukan untuk kesejahteraan sosial.
- 2) Pembuktian adanya *mens rea* akan menjadi sangat sulit untuk pelanggaran-pelanggaran yang berhubungan dengan kesejahteraan sosial itu.
- 3) Tingginya tingkat bahaya sosial yang ditimbulkan oleh perbuatan yang bersangkutan.

Dengan diadopsinya doktrin *strict liability* kedalam hukum pidana, yang mana doktrin tersebut menyimpangi asas fundamental yakni asas kesalahan atau *asas mens rea*, maka keberlakuan dari doktrin tersebut perlu ditentukan. Di Inggris misalnya, keberlakuan dari doktrin tersebut dibatasi hanya oleh undang-undang-undang yang menyatakan demikian.⁸⁹ Sedangkan di *Common Law*, delik-delik *strict liability* berlaku pada delik-delik berkaitan dengan *public nuisance*, *criminal libel*, dan *contempt of court*.⁹⁰

Dalam menjawab batas keberlakuan doktrin ini, Muladi dan Dwidja Priyatno berpendapat, bahwa terkait penerapan doktrin *strict liability*, sebaiknya hanya diberlakukan terhadap jenis perbuatan



⁸⁸ *id*, hlm. 112
⁸⁹ Muladi dan Dwidja Priyatno, *Asas-Asas Perbandingan Hukum Pidana*, (Jakarta :
Pusat Pembinaan dan Pengembangan Hukum Indonesia, 1989), hlm. 91

pelanggaran yang sifatnya ringan, seperti pelanggaran lalu lintas.⁹¹ Menurut Loebby Luqman, penerapan doktrin ini sebenarnya sudah dilakukan pada delik pelanggaran lalu lintas. Hal ini dikarenakan, Hakim dalam memutus perkara tersebut tidak akan mempersoalkan ada tidaknya kesalahan pada pengemudi yang melanggar peraturan tersebut. Sedangkan untuk korporasi, dapat diterapkan untuk meminta pertanggungjawaban pada delik-delik yang menyangkut perlindungan terhadap kepentingan umum, seperti kesehatan lingkungan hidup.⁹²

Dalam R-KUHP revisi 2015, doktrin *strict liability* merupakan salah satu doktrin yang dimungkinkan diberlakukan untuk delik-delik tertentu. Hal ini dapat dilihat dari ketentuan pada Pasal 39 ayat (1) yang mengatur bahwa:

“Bagi tindak pidana tertentu, Undang-Undang dapat menentukan bahwa seseorang dapat dipidana semata-mata karena telah dipenuhinya unsur-unsur tindak pidana tersebut tanpa memperhatikan adanya kesalahan”

Meski tidak disebutkan dalam Pasal tersebut bahwa pengaturan tersebut merupakan bentuk doktrin *strict liability*, akan tetapi dalam penjelasan Pasal 39 ayat (1) tersebut disebutkan bahwa pemberlakuan tersebut merupakan bentuk pemberlakuan asas *strict liability*.



uladi, Dwidja Priyatno, *Op.Cit.*, hlm. 121
Loebby Luqman, *Kapita Selekta Tindak Pidana di Bidang Perekonomian*, (Jakarta: 2002), hlm. 93

Dengan demikian, doktrin *strict liability* merupakan doktrin yang memandang kesalahan atau *mens rea* sebagai unsur yang tidak relevan untuk dipertimbangkan. Atau dengan kata lain mengesampingkan unsur kesalahan. Dalam penerapannya, doktrin ini tetap harus dibatasi berdasarkan peraturan yang menyatakan keberlakuan doktrin ini. Hal ini bertujuan untuk melindungi masyarakat atas hak-hak fundamental. Doktrin ini sebaiknya diterapkan untuk tindak pidana yang ringan. Sedangkan terhadap korporasi, doktrin ini dapat diterapkan untuk tindak pidana yang berkaitan dengan perlindungan kepentingan umum atau masyarakat.

3. Teori *Vicarious Liability*

Doktrin *vicarious liability* merupakan doktrin pertanggungjawaban pidana korporasi lainnya yang diadopsi dari hukum perdata.⁹³ Dalam hukum perdata terdapat *doctrine of respondeat superior*, dimana ada hubungan antara *employee* dengan *employer* atau *principal* dengan *agents*, dan berlaku *maxim* yang berbunyi *qui facit per alium facit per se*, yang berarti seseorang yang berbuat melalui orang lain dianggap dia sendiri yang melakukan perbuatannya.⁹⁴ Doktrin ini biasanya diterapkan terkait dengan perbuatan melawan hukum (*the law of tort*).⁹⁵



id, hlm. 84
Black's Law Dictionary, Eighth Edition, (United States of America: West, 2004)
utan Remy S., *Op.cit.*, hlm. 79

Dalam perbuatan-perbuatan perdata, diatur mengenai hubungan atasan dan bawahan atau pekerja dan pemberi kerja, dimana pemberi kerja bertanggungjawab atas kesalahan yang dilakukan oleh pekerjanya. Sehingga apabila terjadi suatu kesalahan yang dilakukan oleh pekerja sehingga mengakibatkan kerugian salah satu pihak, maka pihak tersebut dapat menggugat pemberi kerja atau atasannya untuk bertanggungjawab. Akan tetapi pertanggungjawabannya tersebut terbatas sepanjang perbuatan yang dilakukan oleh pekerja atau bawahannya tersebut masih dalam ruang lingkup pekerjaan atau kewenangannya serta dapat dibuktikan pertanggungjawabannya.⁹⁶

Konsep dari pembebanan pertanggungjawaban kepada pihak lain ini yang kemudian diadopsi kedalam hukum pidana sebagai doktrin *vicarious liability* yang mendasari salah satu bentuk pertanggungjawaban pidana korporasi. Doktrin ini mengajarkan mengenai suatu pertanggungjawaban pidana yang dibebankan kepada seseorang atas perbuatan orang lain (*the legal responsibility of one person for the wrongful acts of another*).⁹⁷ Pertanggungjawaban sebagaimana dimaksud adalah pertanggungjawaban pidana yang terjadi dalam hal perbuatan-



id.

omli Atmasasmita, *Asas-Asas Perbandingan Hukum Pidana*, (Jakarta: Yayasan Bantuan Hukum Indonesia, 1989)., hlm. 93

perbuatan yang dilakukan oleh orang lain adalah dalam ruang lingkup pekerjaan atau jabatan.⁹⁸

Black's Law Dictionary mendefinisikan *vicarious liability* sebagai:⁹⁹
“*Liability that a supervisory party (such as an employer) bears for the actionable conduct of a subordinate or associate (such as an employee) because of the relationship between the two parties*”.

Adanya hubungan yang bersifat subordinasi antara pemberi kerja dengan pekerja atau *principle* dengan *agent* menjadi syarat utama dalam *vicarious liability*.¹⁰⁰ Hubungan tersebut yang kemudian menjadi dasar pembebanan pertanggungjawaban pidana kepada seseorang atas perbuatan yang dilakukan orang lain. Hal ini dikarenakan adanya pengatribusian perbuatan dari pemberi kerja kepada pekerja.

Dalam doktrin *vicarious liability*, atribusi perbuatan dari pemberi kerja kepada pekerja dapat dibagi menjadi dua tingkatan, yakni:¹⁰¹

“The doctrine of vicarious liability is based on the attribution of the deed to the principal or the employer, in the two-stage process. First, there is an examination of whether the elements of the offense were established in the conduct of the agent or the employee. Once these elements are identified in the perpetrator’s conduct, they are copied and ascribed to the principal or the employer as well, based on the legal relationship that exists between them, this relationship, in and of itself, is a legal and flawless relationship of agency or employment.



uladi, Dwidja Priyatno, *Op.cit.*, hlm. 113
Black's Law Dictionary, Eight Edition, (United States of America: West, 2004)
Sutan Remy S., *Op.cit.*, hlm. 87
Eli Lederman, *Models for Impsing Corporate Criminal Liability: From Adaption
tion Toward Aggregation and the Search for Self-Identity, Buffalo Criminal Law
/ol 4: 641*), hlm. 651

Adanya atribusi perbuatan ini rupanya dapat menimbulkan suatu keragu-raguan tersendiri. Hal ini dikarenakan luasnya otonomi yang dimiliki seorang pegawai profesional, perwakilan, atau kuasa dari korporasi tersebut, sehingga pembebanan pertanggungjawaban kepada pemberi kerja, dalam hal ini korporasi, atas perbuatan pekerja, agen, atau wakil berdasarkan pekerjaannya dengan dasar hubungan subordinasi menjadi kabur seberapa jauh batasannya.¹⁰² Sementara itu, guna menentukan apakah perbuatan pekerja tersebut dilakukan dalam rangka tugasnya tidaklah pasti.

Selanjutnya, perlu dilihat seberapa jauh penerapan doktrin *vicarious liability* dapat dilakukan. Hal ini dikarenakan doktrin ini merupakan bentuk penyimpangan terhadap asas fundamental dari hukum pidana *asasmens rea*. Karenanya keberlakuannya perlu dibatasi. Di Inggris, *vicarious liability* hanya berlaku untuk jenis tindak pidana tertentu, yakni delik-delik yang mensyaratkan kualitas dan delik-delik yang mensyaratkan hubungan antara majikan dan buruh.¹⁰³ Hal yang serupa juga terjadi di Amerika, dimana penerapan doktrin *vicarious liability* apabila secara tegas dinyatakan dalam undang-undang yang berlaku.¹⁰⁴ Delik-delik yang mensyaratkan kualitas, dalam artian undang-undang (*statutory offence*) telah menyatakan secara tegas berlakunya *vicarious*



¹⁰²Putan Remy S., *Op.cit.*, hlm. 87
¹⁰³Tomli Atmasasmita, *Op.cit.*, hlm. 93
¹⁰⁴Putan Remy S., *Op.cit.*, hlm. 91

liability dalam tindak pidana tersebut. Sedangkan adanya syarat hubungan antara majikan dan buruh dapat berupa hubungan antara pemberi kuasa (*principal*) dengan penerima kuasa (*agent*) atau pemberi kerja (*employer*) dengan pekerja (*employee*) atau hubungan-hubungan pekerjaan lain yang bersifat subordinasi.¹⁰⁵

Lord Russell LJ, seorang hakim di Inggris berpendapat bahwa, berdasarkan doktrin *vicarious liability*, seseorang dapat dibebankan pertanggungjawaban pidana atas perbuatan yang dilakukan oleh pegawai atau kuasanya apabila:¹⁰⁶

“... the conduct constituting the offence was pursued by such servant (employees) and agents within the scope or in the course of their employment.”

Berdasarkan pendapat yang dikemukakan oleh Lord Russell tersebut, maka terdapat batasan dalam hal penerapan doktrin *vicarious liability*, bahwa seorang pemberi kerja hanya dapat dibebani pertanggungjawaban pidana apabila perbuatan yang dilakukan pegawainya adalah dalam rangka tugas dalam ruang lingkup pekerjaannya. Secara *a contrario*, maka doktrin ini tidak dapat diterapkan apabila perbuatan yang dilakukan pekerja (*employee*) di luar atau tidak ada hubungannya dengan tugasnya.¹⁰⁷



¹⁰⁵ Sutan Remy mencotohkan hal ini dalam kasus *Coppen v Moor* (No.2) [1898] 2 Q.B. 306. Kasus ini berkaitan dengan pertanggungjawaban pidana seorang penjual daging yang bernama Remy S., *Ibid.*, lihat pada kasus *Cooppen v Moore* (No 2) [1898] 2 QB 306 Gary Scanlan, Christopher Ray, *An Introduction to Criminal Law*, (London: Sweet & Press Limited, 1985), hlm. 121, sebagaimana dikutip oleh Sutan Remy S., hlm. 89

Doktrin ini menuai banyak kritik dari para Sarjana karena dianggap bertentangan dengan prinsip-prinsip dasar dari hukum pidana. Salah satunya adalah pengesampingan unsur kesalahan, dimana seseorang dapat bertanggungjawab secara pidana atas perbuatan yang dilakukan oleh orang lain. Oleh Boisvert dikatakan bahwa doktrin ini secara jelas menyimpang dari doktrin *mens rea* dikarenakan doktrin ini berpendirian bahwa kesalahan manusia secara otomatis begitu saja diatribusikan kepada pihak lain yang tidak melakukan kesalahan.¹⁰⁸

Dalam kritik lain, doktrin *vicarious liability* juga dianggap *underinclusive* sekaligus *overinclusive*. Sebagaimana dikemukakan oleh Eric Colvin, dikatakan *underinclusive* dikarenakan pertanggungjawaban pidana dibebankan hanya melalui pertanggungjawaban pidana dari pihak lain. Sementara itu, tindak pidana menuntut adanya suatu bentuk kesalahan yang hanya terdapat pada pelaku yang merupakan manusia. Apabila tidak terdapat kesalahan pada orang tersebut, maka terhadap korporasi juga tidak terdapat pertanggungjawaban pidana dari korporasi, tanpa memandang seberapa besar level kesalahan dari korporasi. Sedangkan dikatakan *overinclusive* dikarenakan apabila terdapat kesalahan pada seseorang, maka korporasi akan ikut



Anne-Marie Boisvert, *Corporate Criminal Liability*, sebagaimana dikutip oleh Sutan
ibid.,

bertanggungjawab, meskipun tidak ada unsur kesalahan pada korporasi.¹⁰⁹

Hal ini sebenarnya tidaklah dapat dibenarkan. Meski demikian, doktrin ini juga dianggap telah menyelesaikan beberapa permasalahan mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi. Seperti pada doktrin *identification theory* yang lebih ditujukan pada perbuatan-perbuatan yang dilakukan oleh pengurus atau *high level manager*,¹⁵⁷ maka doktrin *vicarious liability* ini juga dapat dikenakan terhadap perbuatan-perbuatan yang dilakukan oleh pegawai rendahan. Doktrin ini juga dapat mencakup perbuatan yang dilakukan oleh orang yang berada di luar organisasi korporasi, selama terhadapnya diadakan suatu hubungan pekerjaan. Hal ini dikarenakan luasnya ruang lingkup hubungan subordinasi dalam *vicarious liability* selama antara kedua belah pihak tersebut terdapat hubungan pekerjaan dan terbatas pada atribusi tugas yang diberikan.

Selain itu doktrin ini juga bermanfaat dalam hal melakukan pencegahan. Menurut Low, pencegahan ini dilakukan karena seorang pemberi kerja dianggap bertanggungjawab atas apa yang dilakukan oleh pekerjanya selama hal tersebut dilakukan dalam ruang lingkup pekerjaan. Dengan demikian, perusahaan sebagai



Eric Colvin, *Corporate Personality and Criminal Liability*, Rutgers University Law, (6 Crim L.F. 1-2, 1996), hlm. 3

pemberi kerja akan memantau apa yang dilakukan pekerjanya guna mencegah terjadinya pelanggaran atau tindak pidana.¹¹⁰

Melalui doktrin *vicarious liability*, maka korporasi dapat bertanggungjawab atas perbuatan yang dilakukan oleh para pihak yang telah diberikan atribusi tugas oleh korporasi berdasarkan suatu hubungan pekerjaan. Hal ini tidak tertutup bagi pekerja yang berada di dalam organ perusahaan, melainkan juga agen-agen atau wakil yang berada di luar organ perusahaan, dengan batasan selama perbuatan yang dilakukan oleh pekerja, agen, atau wakil tersebut terbatas pada ruang lingkup pekerjaan atau atribusi yang diberikan kepada pekerja atau agen tersebut. Penerapan doktrin *vicarious liability* harus dibatasi, karena doktrin ini merupakan bentuk penyimpangan terhadap *asasmens rea* dalam hukum pidana. Penerapan hanya dapat dilakukan apabila undang-undang secara tegas memperbolehkannya.

B. Konsep Pajak dan Hukum Pajak

1. Pengertian Pajak

Menurut Rochmat Soemitro, pajak adalah suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah penghasilan tertentu kepada negara. Negara dalam hal ini mempunyai kekuatan



utan Remy S., *Op.cit.*, hlm. 92

memaksa dan uang pajak tersebut harus digunakan untuk menyelenggarakan jalannya pemerintahan.¹¹¹

Rochmat Soemitro selanjutnya berpendapat bahwa unsur-unsur pajak adalah sebagai berikut:¹¹²

- a. Adanya Masyarakat/Kepentingan Umum
- b. Adanya Undang-undang
- c. Adanya Pemungut Pajak/Penguasa Masyarakat
- d. Adanya Subjek Pajak dan Wajib Pajak.
- e. Adanya Objek Pajak (*Tatbestand*).
- f. Adanya Surat Ketetapan Pajak

P.J.A.Andriani berpendapat bahwa pajak adalah iuran masyarakat kepada negara (yang dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung yang dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.¹¹³

Santoso Brotodihardjo berpendapat bahwa berdasarkan beberapa pendapat yang dikemukakan oleh para ahli dapat ditarik suatu



Andrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hlm.1
Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, 1992,

P.J.A. Andriani, Dikutip dalam Waluyo, *Akuntansi Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2002,

kesimpulan bahwa unsur-unsur yang terkandung dalam pengertian pajak adalah sebagai berikut:¹¹⁴

- a. Pajak merupakan suatu iuran atau kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan (pendapatan) kepada negara
- b. Penyerahan itu bersifat wajib.
- c. Perpindahan/penyerahan itu berdasarkan undang-undang, peraturan atau norma yang dibuat oleh pemerintah yang berlaku umum.
- d. Tidak ada kontra prestasi langsung dari pemerintah (pemungut iuran), tetapi dapat dilihat dari indikasi :1) pembangunan infrastruktur; 2) sarana kesehatan; dan 3) fasilitas publik (*public facility*).
- e. Iuran dari pihak yang dipungut (rakyat atau badan usaha, baik badan usaha swasta maupun pemerintah) digunakan oleh pemungut (pemerintah) untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum (yang seharusnya) yang berguna bagi rakyat.

2. Fungsi Pajak

Fungsi pajak menurut R. Santoso Brotodihardjo adalah:¹¹⁵

- a. Fungsi *Budgetair* adalah fungsi yang letaknya di sektor publik dan pajak-pajak merupakan suatu alat untuk memasukkan uang



1. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cetakan Keduapuluh kaAditama, Bandung, 2013, hlm. 6

2. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cetakan Keduapuluh ka
ama, Bandung, 2013, hlm. 205

sebanyak- banyaknya ke dalam kas negara yang pada waktunya akan digunakan untuk membiayai pengeluaran negara.

- b. Fungsi *Regulered* adalah pajak digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya diluar bidang keuangan dan fungsi mengatur ini banyak ditujukan terhadap sektor swasta.

Menurut Rimsky K. Judisseno, fungsi pajak meliputi fungsi *budgetair* sebagai fungsi utama dan fungsi *regulerend* sebagai fungsi tambahan.¹¹⁶ Fungsi *budgetair* dari pajak adalah sebagai alat pemerintah untuk menghimpun dana dari masyarakat untuk berbagai kepentingan pembangunan negara, sedangkan fungsi *regulerend* adalah fungsi pajak untuk mengatur tercapainya keseimbangan perekonomian dan politik.

Keuangan negara menurut Musgrave mempunyai fungsi atau peran yang mencakup 3 (tiga) bagian:¹¹⁷

- a. Fungsi alokasi adalah fungsi pemerintah (melalui manajemen keuangan negara) dalam menggunakan sumber daya nasional untuk keperluan penyediaan barang publik, dalam rangka mengatasi kegagalan mekanisme pasar, dan akibat kurangnya minat sektor swasta dalam menghasilkan barang dan jasa bagi



Rimsky K. Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis Suatu Tinjauan Tentang Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*, Gramedia Pustaka Utama, 005, hlm. 15

Musgrave, Richard A and Peggy B Musgrave, *Public Finance In Theory and Third Edition*, McGraw Hill, New York, 1993.

konsumen.

- b. Fungsi distribusi adalah fungsi pemerintah (melalui manajemen keuangan negara) untuk mendistribusi pendapatan dalam mengatasi ketidakmerataan yang diakibatkan oleh adanya kesenjangan dalam pemilikan faktor-faktor produksi seperti tanah, modal, tenaga kerja dan kewirausahaan
- c. Fungsi stabilisasi adalah fungsi pemerintah (melalui manajemen keuangan negara) dalam menstabilkan kondisi perekonomian negara. Jika kondisi perekonomian sedang inflasi, maka pengeluaran dikurangi atau pajak dinaikkan. Sebaliknya jika kondisi perekonomian deflasi, maka pengeluaran pemerintah ditambah atau pajak dikurangi.

Fungsi-fungsi di atas yang kemudian di kejawantahkan dalam berbagai kebijakan pajak atau fiscal.

3. Asas-Asas dalam Pemungutan Pajak

Asas pemungutan pajak merupakan suatu asas untuk mencapai tujuan pemungutan pajak. Menurut Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* dengan ajarannya yang terkenal, yaitu *The Fourth Maxims* atau *The Canons of Adam Smits*, asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut:¹¹⁸

- a. Asas *Equality and Equity*



Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perapajakan 1*, Cendia, PT. Refika Aditama, Bandung, 2010, hlm. 14-27

Asas *equality* atau kesamaan, artinya keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama, lazimnya disebut *non-discrimination*, sehingga orang asing dan warga negara Indonesia yang berada dalam keadaan yang sama akan diperlakukan sama dan dikenakan pajak yang sama besar. Sementara, *Equity* artinya keadilan atau kepatutan, *equity* dalam hukum menurut Sir Paul Vinogradov adalah sebagai *ius adjuvandi* (untuk menyesuaikan hukum), *ius supplendi* (untuk menambah hukum) dan *ius corrigendi* (untuk mengoreksi hukum).

b. Asas *Certainty* (Asas Kepastian).

Semua pungutan pajak harus berdasarkan undang-undang sehingga yang melanggar ketentuan tersebut akan dikenakan sanksi.

c. Asas *Convenience of Payment* (Asas Pungutan Pajak yang Tepat Waktu/Asas Kesenangan).

Berdasarkan asas ini maka pajak harus dipungut pada waktu yang tepat bagi Wajib Pajak, misalnya di saat Wajib Pajak menerima hadiah atau saat menerima penghasilannya.

d. Asas *Economics of Collection* (Asas Efisiensi atau Asas Ekonomi).

Biaya pemungutan pajak harus diusahakan sehemat mungkin sehingga jangan sampai terjadi biaya pemungutan pajak lebih besar dari hasil pemungutan pajak.



Pendapat Adam Smith tersebut dikembangkan lebih lanjut oleh Adolf Wagner, yang mengemukakan, bahwa pemungutan pajak yang adil adalah pemungutan pajak yang diberlakukan secara umum kepada semua wajib pajak dan dibebankan kepada setiap Wajib pajak yang mempunyai "*ability-to-pay*" secara merata, bahwa satu struktur tarif pajak berlaku kepada setiap wajib pajak yang mempunyai kemampuan membayar.

Menurut Richard A Musgrave dan Peggy Musgrave yang diterjemahkan oleh Alfonsos Sirait dalam bukunya Keuangan Negara menyatakan, prinsip kemampuan membayar (*ability-to-pay principle*) mengatakan bahwa orang-orang yang mempunyai kemampuan sama harus membayar pajak dengan jumlah yang sama (*horizontal equity*), sementara orang yang mempunyai kemampuan lebih besar harus membayar lebih besar (*vertical equity*). Prinsip keadilan horizontal dengan demikian hanya menerapkan prinsip keadilan berdasarkan undang-undang. Untuk Pajak penghasilan, misalnya, orang yang berpendapatan sama harus membayar jumlah Pajak yang sama. Prinsip keadilan vertikal juga memberikan perlakuan yang sama, tetapi beranggapan bahwa mereka yang mempunyai kemampuan beda, harus membayar jumlah pajak yang berbeda pula.¹¹⁹



Ricahrd A. Musgrave, *Keuangan Negara*, terjemahan Alfonsos Sirait, P T. saraPratama, 1993, hlm. 232

4. Sistem Pemungutan Pajak

Sistem pemungutan pajak yang dikenal di Indonesia dibedakan menjadi 3 (tiga), yaitu:¹²⁰

a. *Official Assesment System*

suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak. Ciri-ciri *official assesment system* adalah sebagai berikut:

- a. Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang berada pada fiskus.
- b. Wajib pajak bersifat pasif.
- c. Utang pajak timbul setelah dikeluarkan surat ketetapan pajak oleh fiskus

b. *Self Assesment System*

suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang sepenuhnya kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang terutang.

c. *With Holding System*

Suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan Wajib Pajak yang bersangkutan) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak.



Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak – Edisi Revisi*, Andi Offset, a, 2006, hlm.7

Tata cara pemungutan pajak atau proses pengalihan dana dari masyarakat ke negara dapat dilakukan berdasarkan 3 (tiga) *stelse*, yaitu:¹²¹

a. *Stelse* Nyata (*Riil Stelse*),

Pengenaan pajak didasarkan pada objek pajak (penghasilan) yang nyata sehingga pemungutannya baru dapat dilakukan pada akhir tahun pajak, yaitu setelah penghasilan yang sesungguhnya dapat diketahui. Kelebihan dari *stelse* ini adalah bahwa pajak baru dapat dikenakan pada akhir periode, setelah penghasilan *riil* diketahui.

b. *Stelse* Anggapan (*Fictive Stelse*)

Berdasarkan *stelse* ini maka pengenaan pajak didasarkan pada suatu anggapan yang telah diatur oleh undang-undang. Misalnya: penghasilan suatu tahun dianggap sama dengan penghasilan tahun sebelumnya sehingga pada awal tahun pajak telah dapat ditetapkan besarnya pajak terutang untuk tahun pajak berjalan. Kelebihan *stelse* ini adalah pajak yang dibayar selama tahun berjalan tanpa harus menunggu akhir tahun. Kekurangan *stelse* ini adalah pajak yang dibayar tidak berdasarkan keadaan yang sesungguhnya.

c. *Stelse* Campuran

Stelse ini merupakan kombinasi antara *stelse* nyata dan *stelse* anggapan. Pada awal tahun, besarnya pajak dihitung berdasarkan



bid

suatu anggapan, kemudian pada akhir tahun besarnya pajak disesuaikan dengan keadaan yang sebenarnya. Apabila besarnya pajak menurut kenyataan lebih besar dari pajak menurut anggapan, maka wajib pajak harus menambah kekurangannya. Sebaliknya, apabila lebih kecil maka kelebihanannya dapat diminta kembali.

5. Subjek dan Objek Pajak

a. Subjek Pajak

Subjek Pajak adalah subjek hukum yang oleh undang-undang pajak diberi kewajiban perpajakan. Hal itu dapat dimengerti, sebab subjek hukum oleh hukum diakui mempunyai hak dan kewajiban di hadapan hukum, sehingga undang-undang pajak hanya menegaskan hak-hak dan kewajibannya sehubungan dengan perpajakan.¹²²

Berdasarkan Pasal 2 Undang-Undang nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan yang telah diubah terakhir dalam Undang- Undang nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja, yang menjadi subjek pajak adalah:

1. a. orang pribadi;
b. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak;
2. badan; dan



R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Cetakan Pertama, IND-HILL-CO, 996, hlm. 7

3. bentuk usaha tetap.

b. Objek Pajak

Segala sesuatu yang ada dalam masyarakat dapat dijadikan sasaran atau obyek pajak, baik keadaan, perbuatan, maupun peristiwa.¹²³ Pada umumnya peristiwa-peristiwa tersebut adalah peristiwa perdata berupa perbuatan, kejadian, keadaan dan hal-hal yang terkait dengan hukum dan/data hubungan hukum antara sesama subjek hukum atau antara subjek hukum dengan objek, yang merupakan obyek yang terkait pengenaan pajak menurut peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Peristiwa hukum bersifat perdata tersebut dapat berupa transaksi- transaksi, perjanjian atau kontrak kerja, perikatan merger, warisan yang timbul karena pemilik meninggal dunia (peristiwa), pengalihan atau penyerahan barang dan jasa, penjualan atau pertukaran aset (perbuatan) dan bertambahnya kekayaan (keadaan).¹²⁴

6. Kewajiban dan Hak Wajib Pajak

Terdapat 2 (dua) hal yang melekat pada Wajib Pajak dan dijamin oleh peraturan Perundang-undangan di bidang perpajakan, yaitu:

a. Kewajiban Wajib Pajak

Kewajiban yang berkaitan dengan pajak harus dilaksanakan dengan benar karena jika tidak maka akan menimbulkan



Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Op.Cit.*, hlm. 99
A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*,
I Manar,
arta, 2018, hlm. 162

konsekuensi penjatuhan sanksi perpajakan kepada Wajib Pajak.

Kewajiban Wajib Pajak yang harus dilaksanakan antara lain adalah:¹²⁵

- a. Menentukan apa dan berapa obyek pajak yang dimiliki sebagai dasar berkewajiban pajak.
- b. Mendaftarkan diri (yang memenuhi persyaratan subyektif) untuk memperoleh NPWP dan dikukuhkan sebagai PKP.
- c. Menghitung dan memperhitungkan jumlah pajak yang terutang yang harus dibayar.
- d. Membayar sendiri pajak terutang tanpa menunggu surat ketetapan pajak.
- e. Melaporkan sendiri pemenuhan kewajiban perpajakannya dengan mengisi/menyampaikan SPT dengan benar, lengkap dan jelas.
- f. Membuat, menyimpan dan memperlihatkan buku atau catatan/dokumen data pendukung laporan SPT.

b. Hak Wajib Pajak

Adanya hak perpajakan yang dijamin oleh undang-undang dimaksudkan untuk memperlancar Wajib Pajak untuk melaksanakan berbagai kewajiban perpajakannya. Wajib Pajak dijamin akan mendapatkan pelayanan sepenuhnya dan akan terhindar dari kesewenang-wenangan fiskus apabila terjadi



bid.

perbedaan penafsiran dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Wajib Pajak mempunyai beberapa hak yang dapat digunakan sebagaimana mestinya menurut UU KUP dan UU Cipta Kerja, yaitu:¹²⁶

- a. Melaporkan beberapa masa pajak dalam satu SPT masa.
- b. Mengajukan surat keberatan dan surat banding bagi Wajib Pajak dengan kriteria tertentu.
- c. Memperpanjang jangka waktu penyampaian SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk paling lama 2 (dua) bulan dengan menyampaikan pernyataan tertulis atau cara lain kepada Direktur Jenderal Pajak.
- d. Membetulkan Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan dengan menyampaikan pernyataan tertulis, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan.
- e. Mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran.
- f. Mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu; Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau Pemotongan atau



¹²⁶ Siti Resmi, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi Ke-11, Buku 1, Salemba Empat, 2019, hlm. 22 – 23

- pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- g. Mengajukan permohonan banding kepada Badan Peradilan Pajak atas Surat Keputusan Keberatan.
 - h. Menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
 - i. Memperoleh penghapusan atau pengurangan sanksi administrasi berupa bunga atau keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak.

Hak dan kewajiban dalam perpajakan merupakan 2 (dua) hal yang saling berkaitan erat, dalam rangka melaksanakan kewajiban tersebut muncullah hak sebagai jaminan Wajib Pajak agar tidak terganggu oleh pihak mana pun dalam melaksanakan kewajibannya.

7. Timbul dan Lunasnya Hutang Pajak

Terdapat 2 (dua) ajaran yang mengatur timbulnya hutang pajak, yaitu:

- a. Ajaran Formil

Berdasarkan ajaran formil, hutang pajak timbul karena adanya Surat Ketetapan Pajak (SKP), ajaran ini diterapkan pada *official assessment*. SKP ini yang menetapkan besarnya pajak terutang untuk seseorang untuk suatu peristiwa dan masa pajak (periode)



tertentu. Ketetapan tersebut bisa ketetapan pajak, ketetapan keberatan, ketetapan pengurangan atau surat tagihan pajak.

Ketetapan pajak berfungsi:¹²⁷

- a. Menimbulkan hutang pajak
- b. Menentukan besarnya pajak
- c. Memberitahukan besarnya pajak yang harus dibayar oleh wajibpajak
- d. Sebagai sarana penagihan pajak pasif.

b. Ajaran Materiil

Berdasarkan ajaran ini, hutang pajak timbul karena berlakunya suatu undang-undang. Seseorang akan dikenakan pajak karena oleh undang- undang dihubungkan dengan adanya suatu *tatbestand* yang terdiri dari suatu perbuatan atau keadaan tertentu.¹²⁸ Ajaran ini diterapkan pada *selfassessment system*.

Dalam ajaran material Surat Ketetapan Pajak (SKP) tidak menimbulkan hutang pajak sebab hutang pajak telah timbul karena undang-undang, sehingga SKP ini hanya mempunyai fungsi:¹²⁹

- a. Memberitahukan besarnya pajak terutang
- b. Menetapkan besarnya hutang pajak sehingga sifatnya hanya *declaratory*.

Berdasarkan pada kedua ajaran tersebut, timbulnya hutang pajak



1. Anshari Ritonga, *Op.Cit.*, hlm. 64

2. Santoso Brotodihardjo, *Op.Cit.*, hlm. 112

Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Konsep dan Aspek Formal*, Graha Ilmu, a, 2010, hlm. 186

adalah sebagai berikut:¹³⁰

- a. Berdasarkan sistem *self assessment*, hutang pajak timbul apabila telah memenuhi syarat subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan undang-undang.
- b. Berdasarkan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak atas hasil pemeriksaan ditetapkan besarnya pajak terutang yang masih harus dibayar.
- c. Berdasarkan putusan pengadilan.

Suatu hutang pajak dapat timbul dan dapat juga hapus. Hapusnya hutang pajak disebabkan oleh beberapa hal, yaitu:¹³¹

- a. Adanya pembayaran atau pelunasan pajak.
- b. Kompensasi atau pengimbangan.
- c. Daluwarsa atau lewat waktu.
- d. Pembebasan dan penghapusan.

8. Sanksi Perpajakan

Jika Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan maka Wajib Pajak akan dikenai sanksi, baik sanksi administrasi maupun sanksi pidana.

Adapun sanksi administrasi meliputi sanksi bunga, sanksi denda dan sanksi kenaikan seperti:¹³²

- a. Tidak menyampaikan SPT, dikenakan sanksi berupa denda sesuai



130. Anshari Ritonga, *Op.Cit.*, hlm. 64
131. Siti Kurnia Rahayu, *Op.Cit.*, hlm. 187
132. Anshari Ritonga, *Op.Cit.*, hlm. 64

pasal 7 ayat 1 UU KUP sebesar Rp500.000,00 (lima ratus ribu rupiah) untuk SPT Masa PPN, Rp100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk SPT lainnya, dan sebesar Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah) untuk SPT Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan.

- b. Atas data yang tidak sepenuhnya dilaporkan atau dilaporkan tidak benar dalam SPT dikenakan sanksi administrasi bunga sebesar 2% perbulan dari pajak yang kurang dibayar (pasal 9 ayat 2a, 2b dan pasal 13 ayat 2 UU KUP).
- c. Atas pajak yang dipotong/dipungut tidak atau kurang setor atau memasukkan SPT setelah ditegur, atau membuat pembukuan tidak benar dikenakan sanksi administrasi kenaikan sebesar 50%-100% dari pajak terutang yang belum atau kurang dibayar.

Namun, apabila pelanggaran tersebut berdampak pada timbulnya kerugian pada pendapatan negara, maka dapat dikenakan sanksi pidana kurungan atau penjara sebagaimana diatur dalam pasal 38, pasal 39, dan pasal 39A UU KUP.

C. Tindak Pidana Perpajakan

Jalan memahami pengertian dan substansi tindak pidana perpajakan, terlebih dahulu dikemukakan pengertian pajak. Berhubung karena, tindak pidana perpajakan merupakan bagian tak terpisahkan dari pajak sebagai sumber pendapatan negara. Adapun pengertian

yang dikemukakan oleh pakar hukum pajak, adalah sebagai berikut;



1. Soeparman Soemahamidjaja¹³³

Pajak adalah iuran wajib berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum. Ia mencantumkan istilah iuran wajib dengan harapan terpenuhi ciri bahwa pajak dipungut dengan bantuan dari dan kerja sama dengan WP, sehingga perlu pula dihindari penggunaan istilah paksaan. Selanjutnya ia berpendapat bahwa terlalu berlebihan bila khusus mengenai pajak ditekankan pentingnya unsur paksaan karena dengan mencantumkan unsur paksaan seakan-akan tidak ada kesadaran masyarakat untuk melakukan kewajibannya.

4. Rochmat Soemitro¹³⁴

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.” Unsur dapat dipaksakan artinya bahwa bila utang pajak tidak dibayar, maka utang pajak tersebut dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan seperti dengan mengeluarkan surat paksa dan melakukan penyitaan, bahkan dapat dengan melakukan



¹³³ Soeparman Soemahamidjaja, 1964, *Pajak Berdasarkan Asas Gotong isertasi* Fakultas Hukum Universitas Padjajaran, Bandung, hlm. 3.

¹³⁴ Rochmat Soemitro, 1992, *Pengantar Singkat Hukum Pajak, Cetakan kedua*, T. Eresco, Bandung, hlm 12.

penyanderaan. Sementara itu, terhadap pembayaran pajak tersebut tidak dapat ditunjukkan jasa-timbal-balik tertentu, seperti halnya dengan retribusi.

5. Muhammad Djafar Saidi¹³⁵

Pajak adalah pelunasan perikatan dari wajib pajak tanpa tegen prestasi secara langsung dan bersifat memaksa sehingga penagihannya dapat dipaksakan oleh pejabat pajak. Sebenarnya pajak merupakan perikatan yang lahir dari undang-undang yang bernuansa publik sehingga bersifat memaksa. Pajak berada dalam pengawasan pejabat pajak sebagai pihak yang mewakili negara dan tidak ada tegen prestasi secara langsung kepada wajib pajak. Sifat yang dimiliki oleh pajak adalah bersifat memaksa dan terjelma dari aspek penagihannya dengan ancaman hukuman berupa sanksi administrasi maupun sanksi pidana.

Lebih lanjut, Muhammad Djafar Saidi¹³⁶ mengatakan bahwa unsur yang terkandung dalam pengertian pajak, adalah sebagai berikut:

1. Pajak adalah suatu iuran atau kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan (pendapatan) kepada negara. Dapat dikatakan bahwa pemerintah menarik sebagian daya beli rakyat untuk negara;
2. Perpindahan atau penyerahan iuran itu adalah bersifat wajib, dalam arti bahwa bila kewajiban itu tidak dilaksanakan maka dengan



¹³⁵ Muhammad Djafar Saidi, 2022, *Pembaruan Hukum Pajak, Edisi Terbaru*, Geenam, Penerbit PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 23.

¹³⁶ Ibid., hlm. 22-23.

sendirinya dapat dipaksakan, artinya; utang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan seperti surat paksa dan sita;

3. Perpindahan itu berdasarkan undang-undang atau peraturan yang dibuat oleh pemerintah yang berlaku umum. Sekiranya pemungutan pajak tidak didasarkan pada undang-undang atau peraturan, ini tidak sah dan dianggap sebagai perampasan hak;
4. Tidak ada jasa timbal (tegen prestasi) yang dapat ditunjuk. Artinya bahwa antara pembayaran pajak dengan prestasi dari negara tidak ada hubungan langsung. Prestasi dari negara seperti, hak untuk mendapatkan perlindungan dari alat-alat negara, hak penggunaan jalan umum, hak untuk mendapatkan pengajaran dan sebagainya. Prestasi tersebut tidak ditunjuk secara langsung kepada individu pembayar pajak, tetapi ditunjukkan secara kolektif atau kepada anggota masyarakat secara keseluruhan. Bahkan orang miskin mungkin lebih banyak menggunakan prestasi dari negara dibandingkan dengan orang kaya seperti dalam hal penggunaan sarana kesehatan;
5. Uang yang dikumpulkan tadi oleh negara digunakan untuk membiayai pengeluaran umum yang berguna untuk rakyat, seperti pembuatan jalan, jembatan, gedung, gaji untuk pegawai negeri termasuk ABRI, dan lain-lain.



Pemungutan pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat da negara yang hasilnya juga akan dikembalikan kepada

masyarakat. Oleh sebab itu, pemungutan pajak harus mendapat persetujuan dari rakyat itu sendiri mengenai jenis dan besarnya pajak yang akan dipungut. Proses persetujuan rakyat yang dimaksud tentunya hanya dapat dilakukan dengan suatu undang-undang. Pertanyaannya sekarang adalah mengapa harus dengan undang-undang? Landasan yuridis untuk menjawab pertanyaan tersebut adalah dengan mengacu pada Pasal 23A UUD NRI 1945 yang menegaskan bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa diatur dengan undang-undang”. Sebaliknya, bila ada pungutan yang namanya pajak tetapi tidak berdasarkan undang-undang, maka pungutan tersebut bukanlah pajak, tetapi lebih tepat disebut perampokan (*taxation without representation is robbery*).¹³⁷

Pengertian tindak pidana sering kali disebut dengan istilah delik yang berasal dari bahasa latin yaitu *delictum* dan dalam bahasa belanda disebut *delict*. Sementara itu dalam bahasa Indonesia delik diartikan sebagai perbuatan yang dapat dikenakan hukuman karena merupakan pelanggaran terhadap undang-undang. Dalam konteks hukum pajak, pengertian tindak pidana pajak mempunyai arti suatu peristiwa atau tindakan melanggar hukum atau undang-undang pajak yang dilakukan oleh seseorang yang tindakannya tersebut dapat



¹³⁷ Wirawan B. Ilyas Richard Burton, 2013, *Hukum Pajak : Teori, Analisis dan ngannya*, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 7.

dipertanggungjawabkan dan oleh undang-undang pajak telah dinyatakan sebagai suatu perbuatan pidana yang dapat dihukum.¹³⁸

Ketentuan yang mengatur tentang perbuatan yang dapat dikenakan sanksi pidana terdapat dalam BAB VIII Ketentuan Pidana, yakni pada Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C, dan Pasal 42 UU KUP. Perbuatan yang dilakukan dikategorikan sebagai kejahatan bukan merupakan pelanggaran administrasi, sehingga penerapannya terikat pada asas *ultimum remedium*. Dalam arti, pelanggaran administrasi harus didahulukan daripada kejahatan di bidang perpajakan.

D. Tindak Pidana Pajak oleh Korporasi

Pengertian Korporasi, dalam Black's Law Dictionary adalah sebagai berikut:¹³⁹

“Corporation. An artificial person or legal entity created by or under the authority of the laws of a state or nation, composed, in some rare instances, of a single person and his successors, being the incumbents of a particular office, but ordinarily consisting of an association of numerous individuals”. (Korporasi. Orang yang (semu) atau badan hukum yang dibuat oleh atau di bawah kekuasaan hukum suatu negara atau bangsa, yang terdiri, dalam beberapa kasus langka, dari satu orang dan para penerusnya, karena para pemimpin industri kantor tertentu, tetapi biasanya terdiri dari sebuah asosiasi berbagai individu)”

Korporasi adalah badan hukum mempunyai kekayaan yang sama sekali terpisah dari kekayaan anggotanya, sehingga hak dan kewajiban



¹³⁸ *Tindak Pidana Perpajakan*, hlm. 185

Henry Campbell Black, MA., *Black's Law Dictionary*, Fifth Edition, West Co, St. Paul Minnesota, 1979, hlm. 307.

badan hukum sama sekali terpisah dari hak dan kewajiban anggotanya.¹⁴⁰ Karakteristik utama dari badan hukum adalah apa yang disebut “*separate patrimony*”, yaitu memiliki harta sendiri yang terpisah dari pemegang saham sebagai pemilik. Karakteristik yang kedua dari badan hukum adalah tanggung jawab terbatas dari pemegang saham sebagai pemilik Perusahaan dan pengurus perusahaan.¹⁴¹

Muladi dan Dwidja Priyatno, berbicara tentang korporasi maka kita tidak bisa melepaskan pengertian tersebut dari bidang hukum perdata. Sebab korporasi merupakan terminologi yang erat kaitannya dengan badan hukum (*rechtsperson*) dan badan hukum itu sendiri merupakan terminologi yang erat kaitannya dengan bidang hukum perdata.¹⁴² Korporasi merupakan istilah yang biasa digunakan oleh ahli hukum pidana dan kriminologi untuk menyebut apa yang dalam bidang hukum perdata sebagai badan hukum. Badan hukum dalam bahasa Belanda disebut *rechtsperson* atau dalam bahasa Inggris disebut *legal person* atau *legal body*.¹⁴³

Menurut Moenaf H. Regar, korporasi adalah badan usaha (baik yang berbadan hukum maupun yang tidak berbadan hukum) yang keberadaannya dan statusnya disamakan dengan manusia (orang)

¹⁴⁰ Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2010, hlm. 28

Erman Rajagukguk, *Butir-Butir Hukum Ekonomi*, Lembaga Studi Hukum dan Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2011, hlm. 191.

Muladi dan Dwidja Priyatno, *Op.Cit.*, hlm. 23

1. Setyono, *Kejahatan Korporasi, Analisis Viktimologi dan Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Hukum Pidana*, Edisi kedua Cetakan Pertama, Banyumedia J., Malang, 2002, hlm. 17



tanpa melihat bentuk organisasinya.¹⁴⁴ Menurut Sutan Remi Sjahdeini pengertian korporasi dalam arti sempit adalah sebagai badan hukum, korporasi merupakan figur hukum yang eksistensi dan kewenangannya untuk dapat atau berwenang melalui perbuatan hukum di akui oleh hukum perdata. Pengertian korporasi secara luas sebagai pengertian korporasi dalam hukum pidana, korporasi meliputi baik badan hukum maupun bukan badan hukum.¹⁴⁵

Berdasarkan beberapa pendapat di atas dapat disimpulkan bahwa pengertian korporasi adalah badan usaha yang merupakan kumpulan terorganisasi dari orang dan/atau kekayaan baik yang badan hukum maupun bukan badan hukum dan memiliki kekayaan terpisah dari kekayaan anggotanya, yang status hukumnya sama dengan manusia (*person*), yang mempunyai hak dan kewajiban tersendiri yang terpisah dari hak dan kewajiban anggotanya, namun dalam menjalankan hak dan kewajibannya harus dibantu manusia yang disebut pengurus atau pengelola.

Kejahatan korporasi sesuai dengan pengertian dalam Black's Law Dictionary adalah segala tindak pidana yang dilakukan oleh dan oleh karenanya dapat dibebankan kepada sebuah korporasi karena kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh pegawai dan karyawannya, sering kali



Kristian, Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi, PT. Rafika Aditama, 2016, . 24
Sutan Remi Sjahdeini, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Grafiti Pers, 006, hlm.43.

dikenal sebagai kejahatan kerah putih (*white collar crime*).¹⁴⁶ *White collar crime* menurut Edwin H. Sutherland adalah kejahatan yang dilakukan oleh orang-orang terhormat dan status sosial tinggi serta dilakukan dalam pekerjaannya.¹⁴⁷

Menurut Lerry J. Siegel, bentuk-bentuk pelanggaran pidana (kejahatan) dibidang ekonomi dibedakan menjadi "*white collar crime*" dan *organized crime*". Clinard dan Yeager berpendapat bahwa *organized crime* adalah bagian dari *white collar crime*.¹¹⁰ Perbuatan *white collar crime* dibedakan menjadi dua bentuk, yaitu kejahatan yang dilakukan individu yang menyalahkan jabatan dalam rangka memperoleh keuntungan dirinya, termasuk kejahatan jabatan,¹⁴⁸ sedangkan kejahatan korporasi adalah kejahatan yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan, pegawai-pegawai, agen-agensya terutama untuk memajukan tujuan-tujuan sah organisasi yang dilakukan secara ilegal.¹⁴⁹

Berdasarkan pengertian kejahatan korporasi sesuai dengan uraian diatas, dapat disimpulkan bahwa apabila tindakan melanggar hukum dilakukan oleh pejabat korporasi, pegawai-pegawai, agen-agensya berdasarkan hubungan kerja, baik sendiri-sendiri maupun bersama-

¹⁴⁶ Hamzah Hatrik, *Azas Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Hukum Pidana Indonesia*, Grapindo, Jakarta, 1996.

¹⁴⁷ Slapper G and Tombs S, *Corporate Crime*, Essex, Pearson, 1999, hlm. 3
Muhammad Mustofa, *Kleptokrasi: Persengkokolan Birokrat-Korporat sebagai e-Collar Crime di Indonesia*, Kencana Prenada Media Grup, Jakarta, 2010, hlm.

Dewa Made Suartha, 2015, *Hukum Pidana Korporasi, Pertanggungjawaban lam ijakan Hukum Pidana Indonesia*, Setara Press, Malang, hlm. 29



sama yang bertindak untuk dan atas nama badan hukum atau korporasi di dalam maupun di luar lingkungan korporasi dan untuk kepentingan korporasi maka tindakan tersebut merupakan tindak pidana (kejahatan) korporasi.

Bentuk-bentuk kejahatan korporasi beserta korbannya sangat beraneka ragam yang pada dasarnya mempunyai nilai ekonomi, seperti kejahatan yang berkaitan dengan kejahatan dibidang konsumen, bidang lingkungan hidup, kejahatan perpajakan, kejahatan pencucian uang dengan korban yang sangat luar biasa individu, kelompok dan masyarakat dan Negara.¹⁵⁰ Kejahatan korporasi menurut Sheley dikategorikan menjadi 6 kategori, yang salah satunya adalah *Defrauding the government*, misalnya menghindar atau memperkecil pembayaran pajak dengan cara melaporkan data yang tidak sesuai dengan data yang sesungguhnya.¹⁵¹ Salah satu jenis pelanggaran tindak pidana (kejahatan) korporasi menurut Clinard dan Yeager adalah penghindaran pajak maupun manipulasi pajak.¹⁵²

Jadi tindak pidana (kejahatan) perpajakan yang dilakukan oleh korporasi adalah dalam bentuk penghindaran pajak maupun manipulasi pajak dengan cara melaporkan data pajak yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, sehingga pajak yang dibayarkan menjadi kecil



Nyoman Serikat Putra Jaya, *Hukum dan Hukum Pidana di Bidang Ekonomi*, s Diponegoro Press, Semarang, 2013, hlm. 13

Sheley, Josep F, "Exploring Crime: Reading in Criminology and Criminal dalam IDewa Made Suartha, (ed), *Hukum Pidana Korporasi*, Setara Press, 015, hlm. 31.

Muhammad Mustofa, *op.cit.*, hlm. 125

dan perbuatan ini merupakan tindak pidana pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP.

Pidana merupakan suatu penderitaan yang sengaja diberikan oleh negara pada seseorang atau beberapa orang sebagai akibat atas perbuatan-perbuatan yang mana menurut aturan hukum pidana adalah perbuatan yang dilarang.¹⁵³ Tindak pidana menurut Moeljatno adalah Perbuatan yang oleh suatu aturan hukum dilarang dan diancam pidana, asal saja dalam pada itu diingat bahwa larangan ditujukan kepada perbuatan, yaitu suatu keadaan atau kejadian yang ditimbulkan oleh kelakuan orang, sedangkan ancaman pidananya ditujukan kepada orang yang menimbulkan kejadian itu.¹⁵⁴ Kesalahan adalah faktor penentu pertanggungjawaban pidana karena tidak sepatutnya menjadi bagian perbuatan pidana. Menurut Jonkers, perbuatan pidana adalah suatu perbuatan dengan sengaja atau alpa yang dilakukan dengan melawan hukum oleh seseorang yang dapat dipertanggungjawabkan.¹⁵⁵

Setiap tindakan dapat dianggap sebagai tindak pidana selama tindakan yang dilakukan mengakibatkan suatu peristiwa pidana. Peristiwa pidana adalah suatu kejadian yang mengandung unsur-unsur perbuatan yang dilarang oleh undang-undang, sehingga siapa yang



¹⁵³ddy O.S. Hiariej, *Hukum Pidana*, Universitas Terbuka, Tangerang selatan, 2019,

¹⁵⁴Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Rineke Cipta, Jakarta, 2008, hlm. 54

¹⁵⁵ddy O.S. Hiariej, *Hukum Pidana*, Universitas Terbuka, Tangerang selatan, 2019,

menimbulkan peristiwa itu dapat dikenai sanksi pidana. Suatu peristiwa agar dapat dikatakan sebagai suatu peristiwa pidana harus memenuhi syarat-syarat seperti berikut:¹⁵⁶

- a. Harus ada suatu perbuatan
- b. Perbuatan harus sesuai sebagaimana yang dirumuskan dalam undang-undang
- c. Harus ada kesalahan yang dapat dipertanggungjawabkan
- d. Harus ada ancaman hukumannya.

Perbuatan pidana perpajakan dibagi dalam dua bentuk, yaitu pelanggaran dan kejahatan. Pelanggaran adalah perbuatan pelaku tindak pidana perpajakan tanpa sengaja, sedangkan kejahatan adalah perbuatan tindak pidana perpajakan dengan sengaja.¹⁵⁷ Kejahatan dirumuskan dalam buku kedua KUHP, dan tindak pidana pelanggaran dirumuskan dalam buku ketiga KUHP.

Tindak pidana perpajakan menurut Rochim 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 perpajakan ini dilakukan tanpa kekerasan sehingga kejahatan ini masuk dalam kelompok kejahatan jenis *concursum idealis*, artinya memiliki



.B. Daliyo, *Pengantar Hukum Indonesia*, Prenhallindo, Jakarta, 2001, hlm.93
Simon Nahak, *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana*
n
im Perspektif Pembaharuan Hukum, Setara Press, Jakarta, 2014, hlm. 65

basis dasar dari kejahatan tertentu seperti penggelapan, penipuan, pemalsuan, pencurian dan sebagainya.¹⁵⁸

Pandangan Muhammad Djafar terkait tindak pidana perpajakan adalah berupa kejahatan di bidang pajak yang dapat berupa melakukan perbuatan atau tidak melakukan perbuatan yang memenuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Melakukan perbuatan tetapi bertentangan dengan kaidah hukum pajak sehingga dikategorikan sebagai kejahatan dibidang perpajakan, misalnya wajib pajak melakukan perbuatan berupa menyampaikan surat pemberitahuan tetapi substansi tidak benar, tidak lengkap, tidak jelas atau tidak ditandatangani. Tidak melakukan perbuatan tetapi memenuhi rumusan kaidah pajak sehingga dikategorikan melakukan kejahatan dibidang perpajakan, misalnya wajib pajak tidak membayar pajak untuk suatu saat atau masa pajak bagi tiap-tiap jenis pajak tidak tepat waktu.¹⁵⁹

E. *Beneficial Owner* (BO) atau Pemilik Manfaat

Konsep *Beneficial Ownership* (BO) dalam Sejarah Hukum Internasional pertama kali digunakan pada tahun 1966 dalam protokol perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) yaitu antara Inggris dan Amerika Serikat, dimana diatur mengenai *beneficial owner*, *agen*, dan *nominee* dikenakan ketentuan pajak di Inggris, namun untuk penerima manfaat selain agen dan nominee dikenakan aturan tax treaty



¹⁵⁸ Rochim, *Modus Operandi Tindak Pidana Pajak*, Solusi Publising, Jakarta, 2010,
¹⁵⁹ Muhammad Djafar Saidi, Eka Merdeka Wati Fajar, *op.cit.*, hlm. 3

(perjanjian pajak). Istilah kepemilikan yang menguntungkan pertama kali diperkenalkan di Inggris.¹⁶⁰

Pemilik Manfaat merupakan konsep kepemilikan yang berasal dari sistem hukum common law yang merujuk kepada kepemilikan atas sebuah properti, yaitu kepemilikan dalam bentuk legal dan beneficial. Kepemilikan legal adalah kepemilikan yang dapat dipindahkan, dicatat, didaftarkan atas nama pihak tertentu. Sedangkan kepemilikan beneficial adalah kepemilikan perusahaan yang berhak atas penggunaan dan properti walaupun tidak memiliki kepemilikan secara legal. Pemilik Manfaat (BO) adalah pihak yang memenuhi kriteria sebagai pemilik, tanpa adanya keharusan pengakuan kepemilikan dari sudut pandang hukum.¹⁶¹

Mengenai istilah BO berasal dari istilah dalam sistem hukum yaitu common law, dimana dalam hal tersebut terdapat dua bentuk kepemilikan atas properti, yaitu legal dan beneficial. Kepemilikan secara legal yaitu ketika kepemilikan tersebut dapat dipindahkan, dicatat, didaftarkan atas nama pihak tertentu. Penjelasan beneficial lebih menggambarkan jenis kepemilikan dari suatu pihak yang berhak atas penggunaan dan manfaat dari properti meskipun pihak tersebut tidak memiliki kepemilikan secara legal. International Tax Glossary,



The World Bank – UNODC, *The Puppet Masters: How to Corrupt Use Legal to Hide Stolen Assets and What to Do About It*, The World Bank – UNODC, .18

Anthony Tiono dan R. Arja Sadjiarto, *Penentuan Beneficial Owner Untuk Penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda*, Tax and Law Review, Vol.3, No.2, 2013, hlm.3-4

nominee dan agent diartikan sebagai pihak yang menguasai harta untuk pihak lain yang merupakan beneficial owner dari harta tersebut. Sedangkan conduit didefinisikan sebagai suatu badan yang didirikan berkaitan dengan skema penghindaran pajak.¹⁶²

Adapun pengertian menurut Vogel, sebagaimana dikutip oleh Rachmanto Surahmat dalam bukunya *Bunga Rampai Perpajakan Tahun 2007* dimana BO didefinisikan sebagai mereka yang mempunyai hak untuk menentukan apakah suatu modal atau kekayaan harus dimanfaatkan bagi orang lain, atau menentukan bagaimana hasil dari modal atau kekayaan itu dimanfaatkan. Menurut Herman LJ merupakan kepemilikan yang tidak hanya sebatas terdaftar secara hukum sebagai pemilik, melainkan memiliki hak untuk mengambil keputusan yang akan dilakukan terhadap sesuatu yang dikuasainya.¹⁶³

Da Silva mengidentifikasi bahwa karakteristik inti dari Pemilik Manfaat adalah orang yang menerima pembayaran (seperti dividen, bunga atau royalti) dan berhak menggunakan dan menikmatinya, bisa jadi tidak wajib, baik berdasarkan kontrak ataupun hukum, untuk meneruskan pendapatan tersebut kepada orang lain.¹⁶⁴ Pemilik Manfaat bukanlah merupakan hak



bid.

bid.

Bruno Da Silva, *Evolution of the Beneficial Ownership Concept: More than Half of f Uncertainty and What History Can Tell Us*, *Frontiers of Law in China*, Vol.12, ember, 2017, hlm. 502.

hukum tetapi lebih dapat dikategorikan sebagai privilege (keistimewaan), tetapi bukan merupakan hak hukum atau klaim.¹⁶⁵

Secara Internasional, konsep Pemilik Manfaat diatur didalam rekomendasi Financial Action Task Force (FATF) yang menjelaskan bahwa Pemilik Manfaat adalah orang perseorangan yang pada akhirnya memiliki atau mengendalikan pelanggan dan/atau orang pribadi yang atas namanya transaksi dilakukan. Ini juga mencakup orang-orang yang menjalankan kendali efektif tertinggi atas badan hukum atau pengaturan hukum.¹⁶⁶ Pertama, menurut Rekomendasi FATF, Pemilik Manfaat merujuk pada orang perseorangan yang terakhir memiliki atau mengendalikan pihak lain (ultimate owns or controls), dan/atau orang perseorangan yang kepentingannya dikendalikan oleh orang lain. Selain itu, Pemilik Manfaat juga merujuk pada orang perseorangan yang melaksanakan kendali efektif secara keseluruhan (ultimate effective control) terhadap pihak lain atau atas pengaturan hukum. Kedua, istilah ultimate owns or controls dan ultimate effective control menggaris bawahi pada suatu keadaan di mana pelaksanaan kepemilikan atau pengendalian dilakukan baik melalui kendali langsung maupun tidak langsung.¹⁶⁷

Pada KTT Brisbane November 2014, G20 mengadopsi High-Level Principles on Beneficial Ownership Transparency dengan



Matthias Reinhard-DeRoo, *Beneficial Ownership: Basic and Federal Indian Law* *a Concept*, (Switzerland: Springer International, 2014), h., 66.

FATF Guidance, "Transparency and Beneficial Ownership", hlm. 8.

Levey Varida Ariani, "Beneficial Owner: Mengenal Pemilik Manfaat dalam Tindak korporasi", *Jurnal Penelitian De Jure*, Badan Penelitian dan Pengembangan HAM, Vol. 20, No. 1, Maret, 2020, hlm. 72.

menggambarkan bahwa transparansi keuangan merupakan isu dengan prioritas yang tinggi. Prinsip G20 dibentuk berdasarkan FATF yang menetapkan standar global untuk anti pencucian uang. G20 berkomitmen untuk memimpin dengan memberi contoh dengan mengesahkan serangkaian prinsip inti mengenai transparansi Pemilik Manfaat (BO) dan pengaturan hukum yang berlaku di seluruh anggota G20.¹⁶⁸

Indonesia sebagai negara anggota G20 dituntut untuk menerapkan pengaturan internasional mengenai transparansi Pemilik Manfaat (BO). Oleh karena itu, Presiden menerbitkan Peraturan Presiden Nomor 13 Tahun 2018 tentang Penerapan Prinsip Mengenali Pemilik Manfaat dari Korporasi dalam Rangka Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang dan Tindak Pidana Pendanaan Terorisme (Perpres 13/2018) yang diikuti oleh peraturan pelaksanaannya yaitu Peraturan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Nomor 15 tahun 2019 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penerapan Prinsip Mengenali Pemilik Manfaat Dari Korporasi (Permenkumham 15/2019) dan Peraturan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Nomor 21 tahun 2019 tentang Tata Cara Pengawasan Penerapan Prinsip Mengenali Pemilik Manfaat Dari Korporasi (Permenkumham 21/2019).

Adapun pengertian Pemilik Manfaat (BO) didalam Perpres 13/2018 tertera pada Pasal 1 angka 2, yang menjelaskan bahwa “Pemilik Manfaat

ih orang perseorangan yang dapat menunjuk atau memberhentikan



Cusrini Purwijanti dan Iman Prihandono, “Pengaturan Karakteristik Beneficiary Indonesia”, Jurnal Notaire, Vol. 01 No. 1, Juni 2018, hlm. 69

direksi, dewan komisaris, pengurus, pembina, atau pengawas pada korporasi, memiliki kemampuan untuk mengendalikan korporasi, berhak atas dan/atau menerima manfaat dari korporasi baik langsung maupun tidak langsung, merupakan pemilik sebenarnya dari dana atau saham korporasi dan/atau memenuhi kriteria sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Presiden ini.”

Tujuan dari informasi Pemilik Manfaat (BO) antara lain memberikan kepastian hukum atas pertanggungjawaban pidana karena memudahkan pencarian identitas dalam membongkar kasus pidana, memudahkan pencarian dan pembuktian tindak pidana pencucian uang (TPPU), melindungi korporasi dan Pemilik Manfaat (BO) yang beritikad baik, optimalisasi pemulihan aset dari pelaku tindak pidana korupsi dan pencucian uang, implementasi bisnis yang sehat dan menghindari monopoli pasar; serta mencegah konflik kepentingan dalam kepemilikan sumber daya publik, misalnya dalam hal kepemilikan Izin Usaha Pertambangan (IUP). Beberapa kerugian dengan tidak adanya keterbukaan informasi Pemilik Manfaat (BO) adalah hilangnya potensi ekonomi dan pendapatan negara karena peluang penghindaran pajak oleh wajib pajak dan secara spesifik dalam bidang pasar modal dan sektor keuangan dapat terjadi proses jual beli harga yang semu karena perusahaan penjual memiliki afiliasi kepemilikan dengan perusahaan

beli. Bursa pasar uang tidak berjalan sempurna karena pembeli maupun penjual bisa saja dikendalikan oleh Pemilik Manfaat (BO) yang



sama, membuat kinerja bursa tidak mencerminkan kinerja yang sebenarnya. Sehingga terjadi kamufase dalam pergerakan indeks harga.

169

Dapat disimpulkan bahwa BO merupakan pihak yang memiliki hak untuk menikmati suatu kekayaan dan hasil yang timbul dari kekayaan itu, dapat dengan dengan bebas menggunakan kekayaan yang dikuasainya, memiliki kontrol, dan menanggung resiko atas kekayaan yang dikuasainya tanpa perlu adanya pengakuan secara legal.¹⁷⁰ Para investor memiliki cara yang tak terhitung banyaknya untuk menyembunyikan identitas sebenarnya, seperti halnya dalam tingkat pemegang saham langsung, penggunaan pemegang saham *nominee*, perantara lain, dan rantai kendaraan perusahaan atau derivatif ekuitas akan menutupi identitas investor.¹⁷¹

Pemilik Manfaat (BO) merupakan pihak yang dapat menikmati suatu kekayaan atas kepemilikan properti dan hasil yang timbul dari kekayaan itu, memiliki kontrol, dan menanggung resiko atas kekayaan yang dikuasainya tanpa perlu adanya pengakuan secara legal. Namun, berdasarkan rekomendasi FATF dan pengertian Pemilik Manfaat (BO) didalam Perpres 13/2018, Pemilik Manfaat (BO) yang merupakan memiliki

¹⁶⁹ Maryati Abdullah, "Menguak Beneficial Ownership, Membongkar Kamufase Ekonomi"

<https://www.cnnindonesia.com/nasional/20160620145755-21->

[menguak-beneficialownership-membongkar-kamufase-ekonomi](https://www.cnnindonesia.com/nasional/20160620145755-21-), Di akses pada
ber 2024

bid.

Erik Vermeulen, *Beneficial Ownership and Control: A Comparative Study – Information and Enforcement*, OECD Corporate Governance Working Papers, CD Publishing, 2013, hlm.11



kepemilikan legal juga dapat dikategorikan sebagai Pemilik Manfaat (BO) apabila terbukti memegang kontrol terakhir terhadap kepemilikan tersebut.

F. Pertanggungjawaban Pidana Korporasi

Saat kejahatan di bidang perpajakan telah memenuhi unsur-unsur delik pajak, berarti pelaku kejahatan wajib dikenakan sanksi pidana sebagaimana ditentukan dalam kaidah hukum pajak.¹⁷² Penjatuhan sanksi pidana kepada para pelaku tindak pidana secara teoritis telah didasarkan atas beberapa pandangan (teori) yang berkembang dalam hukum pidana. Teori tujuan pembebanan sanksi pidana yang berkembang selama ini dapat dibagi secara umum menjadi tiga (3), yaitu:¹⁷³

a. Teori Absolut atau Teori Pembalasan (*Vergelding Theorie*).

Tujuan pemidanaan berdasarkan teori absolut (Algra), Negara harus membebankan hukum pidana kepada para pelaku, karena para pelaku dianggap telah berbuat dosa (*quia peccatum*).¹⁷⁴ Teori Absolut dalam pandangan Muladi, "pidanaan merupakan pembalasan atas kesalahan yang telah dilakukan, jadi berorientasi pada perbuatan dan terletak pada kejahatan itu sendiri".¹⁷⁵

b. Teori Relatif atau Teori Tujuan (*Doel Theorien*).

Tujuan pemidanaan menurut teori relatif (Algra) menjelaskan



¹⁷² Hartiwingsih dan Lushiana Primasari, *Hukum Pidana Ekonomi*, Universitas Jember, Jember, 2019, hlm. 6.11

¹⁷³ Algra, N.E. dkk., *Mula hukum*, Binacipta, Jakarta, 1983, hlm. 303

¹⁷⁴ Muladi, *Lembaga Pidana Bersyarat*, Alumni, Bandung, 2002, hlm. 29

bahwa, Negara membebankan sanksi pidana kepada pelaku tindak pidana sebagai alat untuk mencapai tujuan, yaitu: menakut-nakuti seseorang untuk melaksanakan tindakan jahat.¹⁷⁶ Teori Relatif dalam pandangan L.J. van Apeldoorn, sanksi pidana diberikan kepada para pelaku tindak pidana supaya orang tidak membuat atau melakukan kejahatan (*nepeccetur*).¹⁷⁷ Menurut I Dewa Gede Atmadja tujuan teori relatif selain didasarkan untuk atas pencegahan (*prevention*) dan menakut-nakuti (*deterrence*), juga untuk pembaharuan (*reformation*), yaitu untuk mengubah sifat jahat si pelaku dengan dilakukannya pembinaan dan pengawasan oleh institusi yang berwenang, untuk nantinya si pelaku kembali hidup di tengah-tengah masyarakat dapat hidup menjadi berperilaku sebagai orang yang baik.¹⁷⁸

c. Teori Penggabungan/Modern (*Vereniging Theori*).

Tujuan pemidanaan berdasarkan teori gabungan (Algra) menjelaskan bahwa pemerintah memiliki hak untuk menghukum, apabila orang berbuat kejahatan dan apabila hukum yang dibebankan memiliki tujuan yang bermanfaat.¹⁷⁹ Teori Gabungan secara substantif telah menggabungkan antara prinsip-prinsip teori absolut dan teori relatif sebagai satu kesatuan, yaitu: “pemidanaan



Algra, N.E. dkk., *Op.Cit*, hlm. 305

L.J. van Apeldoorn, *Pengantar Ilmu Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta, 1985,

I Dewa Gede Atmadja dan I Nyoman Putu Budiarta, *Teori-Teori Hukum*, Setara lang, 2018, hlm. 178

Algra, N.E. dkk., *Op.Cit*, hlm. 306

mengandung unsur pembalasan di satu pihak, dan di pihak lain juga mengakui unsur prefensi utamanya memperbaiki si pelaku atau terpidana yang melekat pada setiap sanksi pidana”.¹⁸⁰

Penganut aliran *retributif* (pembalasan) terkemuka adalah Immanuel Kant yang menyatakan bahwa kesalahan merupakan dasar penjatuhan pidana, maka pemidanaan menjadi layak diberikan kepada pelaku tindak pidana.¹⁸¹ Sedangkan menurut pandangan utilitarianisme dengan falsafah pada kedayagunaan hukum pidana, Jeremy Bentham mengatakan, janganlah hukum pidana dikenakan atau digunakan apabila tidak berdasar, tidak perlu dan tidak menguntungkan atau tidak efektif.¹⁸² Tujuan pemidanaan aliran utilitarian (teori relatif) adalah pencegahan.

Berdasarkan teori-teori pemidanaan dapat disimpulkan bahwa tujuan pemidanaan selain untuk pembalasan (*retributif*) kepada pelaku tindak pidana, untuk pencegahan (*preventif*) baik untuk pelaku maupun orang lain untuk tidak melakukan tindak pidana serta pendidikan atau pembinaan (*treatment/reformation*) kepada pelaku. Namun dalam tindak pidana yang menimbulkan kerugian negara dan salah satunya adalah tindak pidana dibidang perpajakan yang dalam hal ini korbannya adalah negara, masyarakat atau pihak ketiga, maka dari sudut pandang



Dewa Gede Atmadja dan I Nyoman Putu Budiarta, *op. cit.*, hlm. 178.
Becaria, *Of Crime and Punishment*, Translated by Jane Griqson Marsillo Publisher, 1996, hlm. 9-10
Jilik Mulyadi, *Membangun Model Ideal Pemidanaan Korporasi Pelaku Tindak Pidana Berbasis Keadilan*, Kencana, Jakarta, 2021, hlm. 130

negara harus ada pengembalian kerugian pada pendapatan negara demi keadilan.

Roeslan Saleh menyatakan bahwa pertanggungjawaban pidana diartikan sebagai diteruskannya celaan yang obyektif yang ada pada perbuatan pidana dan secara subyektif memenuhi syarat untuk dapat dipidana karena perbuatannya itu.¹⁸³ Maksud dari celaan obyektif adalah bahwa perbuatan yang dilakukan oleh seseorang memang merupakan suatu perbuatan yang dilarang. Indikatornya adalah perbuatan tersebut melawan hukum baik dalam arti melawan hukum formil maupun melawan hukum materiel. Maksud dari celaan subyektif menunjuk kepada orang yang melakukan perbuatan yang dilarang tersebut. Walaupun perbuatan yang dilarang telah dilakukan oleh seseorang, namun jika orang tersebut tidak dapat dicela karena pada dirinya tidak terdapat kesalahan, maka pertanggungjawaban pidana tidak mungkin ada.

Dalam bahasa lain, tetapi mengandung hakikat yang sama, Chairul Huda menyebutkan bahwa dasar adanya pidana adalah asas legalitas, sedangkan dasar dapat dipidananya pembuat adalah asas kesalahan. Oleh karena itu, pertanggungjawaban pidana adalah pertanggungjawaban orang terhadap tindak pidana yang dilakukannya. Pertanggungjawaban pidana pada hakikatnya merupakan suatu



Roeslan Saleh, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana-Dua 1 Dasar Dalam Hukum Pidana*, Aksara Baru, Jakarta, 1983, hlm. 75.

mekanisme yang dibangun oleh hukum pidana untuk bereaksi terhadap pelanggaran atas kesepakatan menolak suatu perbuatan tertentu.¹⁸⁴

Secara lebih rinci, Sudarto menyatakan bahwa agar seseorang memiliki aspek pertanggungjawaban pidana, dalam arti dipidananya pembuat, terdapat beberapa syarat yang harus dipenuhi, yaitu:¹⁸⁵

- a. Adanya suatu tindak pidana yang dilakukan oleh pembuat;
- b. Adanya unsur kesalahan berupa kesengajaan atau kealpaan;
- c. Adanya pembuat yang mampu bertanggung jawab;
- d. Tidak ada alasan pemaaf.

Pertanggung jawaban hukum adalah tanggung jawab subjek hukum atau pelaku yang melakukan perbuatan melawan hukum atau tindak pidana, sehingga dapat dituntut untuk membayar ganti rugi dan/atau menjalankan pidana.¹⁸⁶ Tanggung jawab hukum secara prinsip dibedakan menjadi dua jenis, yaitu:¹⁸⁷

- a. Tanggung jawab yang didasarkan kesalahan (*liability based on fault*) adalah tanggung jawab yang dibebankan kepada subjek hukum atau pelaku yang melakukan perbuatan melawan hukum atau perbuatan pidana karena adanya kealpaannya (kelalaian).

¹⁸⁴ Chairul Huda, *Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan*, Cet. Kedua, Kencana, Jakarta, 2006, hlm. 68

¹⁸⁵ Sudarto, *Hukum Pidana I*, Badan Penyediaan Bahan-bahan Kuliah, FH UNDIP, I, 1988, hlm. 85.

HS, H. Salim dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum pada Tesis dan Disertasi*, Buku Kedua, Raja Grafindo Perkasa, Jakarta, 2015, hlm.

Hans Kelsen, *Teori Umum Tentang Hukum dan Negara*, Nusa Media, Bandung, 95.



Kelalaian adalah keadaan dimana subjek hukum atau pelaku lengah, tidak hati-hati atau lupa melakukan kewajibannya. Dalam *liability based on fault* baru mendapatkan ganti kerugian apabila korban berhasil membuktikan adanya kesalahan pada pihak tergugat.¹⁸⁸

- b. Tanggung jawab mutlak (*strict liability*) adalah perbuatannya menimbulkan akibat yang dianggap merugikan undang-undang dan ada suatu hubungan eksternal antara perbuatannya dengan akibatnya. Ciri utama dari *strict liability* adalah tidak adanya persyaratan tentang perlunya kesalahan, namun pihak tergugatlah yang harus membuktikannya.¹⁸⁹

Pertanggungjawaban pidana menurut Roscoe Pound adalah sebagai suatu kewajiban untuk membayar pembalasan yang akan diterima pelaku dari seseorang yang telah dirugikan.¹⁹⁰ Pertanggungjawaban pidana berkaitan dengan apakah dalam melakukan perbuatannya pelaku mempunyai kesalahan atau tidak karena dalam hukum pidana berlaku asas *green straf zonder schuld; actus non facit reum nisi mens sit rea*, yaitu seseorang tidak dapat dipidana jika tidak ada kesalahan.¹⁹¹



Koesnadi Hardjosoemantri, *Hukum Tata Lingkungan*, Gajah Mada University Yogyakarta, 1988, hlm. 334-335.

bid

Didy O.S. Hiariej, *Hukum Pidana*, Universitas Terbuka, Tangerang selatan, 2019,

Moeljatno, *Asas-asas Hukum Pidana*, Rineke Cipta, Jakarta, 2008, hlm. 153.

Seseorang mendapatkan pidana tergantung pada 2 (dua) hal, yaitu (1) harus ada perbuatan yang bertentangan dengan hukum atau ada unsur melawan hukum, dan; (2) terhadap pelakunya ada unsur kesalahan dalam bentuk kesengajaan dan atau kealpaan, sehingga perbuatan yang melawan hukum tersebut dapat dipertanggungjawabkan kepadanya.¹⁹² Pertanggungjawaban pidana (*criminal liability*) artinya, orang telah melakukan tindak pidana belum tentu harus dipidana, melainkan harus mempertanggungjawabkan perbuatannya yang telah dilakukan jika ditemukan unsur kesalahan, dalam *common law system* dinamakan *mens rea*, karena suatu tindak pidana itu terdiri dari dua unsur, yaitu *a criminal act (actus reus)* dan *a criminal intent (mens rea)*.¹⁹³

Actus reus dan *mens rea* atau yang disebut *conduct element* atau *fault element* harus dipenuhi untuk menentukan adanya pertanggungjawaban pidana. Pertanggungjawaban pidana terjadi setelah adanya suatu tindak pidana, dengan demikian tindak pidana itu dipisahkan dari unsur kesalahan. Pengecualian prinsip *actus reus* dan *mens rea* itu hanya pada delik-delik yang bersifat *strict liability*, dimana *mens rea* tidak perlu dibuktikan.¹⁹⁴

¹⁹² Martiman Prodjomidjoo, *Memahami Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Pradva Paramita,

Jakarta, 1997, hlm. 31.

¹⁹³ Hartiwiningsih dan Lushiana Primasari, *Hukum Pidana Ekonomi*, Universitas Pangerang Selatan, 2019, hlm. 3.34.

¹⁹⁴ Hasbullah F. Sjawie, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dan Tindak Pidana*

Pradva Media Grup, Jakarta, 2015, hlm. 10.



Berdasarkan pada uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa subjek hukum atau pelaku baru dapat dimintai pertanggungjawaban pidana jika sebelumnya pelaku tersebut telah terbukti melakukan perbuatan yang dilarang atau adanya unsur melawan hukum dan adanya unsur kesalahan baik dalam bentuk kealpaan maupun kesengajaan.

Penuntutan dan penjatuhan pidana terhadap korporasi sendiri menurut Mardjono Reksodipuro adalah perlu, karena kerugian yang diakibatkan oleh macam kejahatan ini sangatlah besar, untuk individu, masyarakat dan negara.¹⁹⁵ Penerapan sanksi pidana terhadap praktek-praktek bisnis yang tercela bukan merupakan hal yang perlu dicegah, karenasudah terlalu lama kita membiarkan perbuatan-perbuatan tercela dan sangat merugikan negara itu merajalela.¹⁹⁶ Menurut Muladi, perhatian khusus diarahkan pada kejahatan korporasi dalam kegiatan di bidang ekonomi, oleh karena itu perlu ditetapkan terlebih dahulu perbuatan-perbuatan apa yang dinyatakan sebagai perbuatan terlarang atau tindak pidana korporasi.¹⁹⁷ Delik-delik yang tidak dapat dilakukan oleh korporasi adalah:¹⁹⁸

a. Yang satu-satunya ancaman pidananya hanya bisa dikenakan

¹⁹⁵ I Dewa Made Suartha, *op.cit*, hlm. 40

¹⁹⁶ Sunarjati, Hartono, "Kemungkinan Penerapan Sanksi Praktek-Praktek Bisnis Internasional", dalam: Sumantora (ed), *Aspek-aspek Pidana Bidang di Bidang Ekonomi*, Ghalia

arta, 1990, hlm. 182.

Muladi dan Dwidja Priyanto, *Op.Cit.*, hlm. 177

Sudarto, *Pemidanaan, Pidana dan Tindakan dalam Masalah-Masalah Hukum*,

arang, 1987, hlm. 27.



kepada orang biasa, misalnya pembunuhan.

- b. Yang bisa dilakukan orang biasa, misalnya perkosaan.

Pertanggungjawaban tindak pidana terhadap subjek hukum badan (korporasi) didasarkan pada beberapa yang membenarkan korporasi sebagai subjek hukum pidana yang dinilai dapat melakukan tindak pidana dan dapat dimintakan pertanggungjawaban secara pidana, yaitu:¹⁹⁹

- a. *Identificatioan Theory* (Teori Identifikasi) atau *Direct liability* (Pertanggungjawaban langsung). Menurut doktrin ini, korporasi dapat melakukan tindak pidana secara langsung melalui *senior officer* dan di Identifikasi sebagai perbuatan korporasi itu sendiri. *Senior officer* ini adalah orang yang merupakan otak yang menjalankan seluruh aktifitas korporasi (*directing mind*). Doktrin ini memandang bahwa perbuatan/delik dan kesalahan/sikap batin pejabat senior dipandang sebagai perbuatan dan dikumpulkan dari perbuatan dari sikap batin dari beberapa pejabat senior.²⁰⁰
- b. *Strict liability* (Pertanggungjawaban Ketat) atau *absolute liability* (pertanggungjawaban mutlak). Dalam pertanggungjawaban korporasi asas kesalahan tidak mutlak berlaku, seseorang yang telah melakukan perbuatan terlarang (*actus reus*) sebagaimana dirumuskan dalam undang-undang sudah dapat dipidana tanpa



Cristian, *op.cit.*, hlm. 81
Muladi, *Proyeksi Hukum Pidana Materil di Indonesia di Masa Datang*, UNDIP,
1984, hlm. 6.

mempersoalkan apakah si pelaku mempunyai kesalahan (*mens rea*) atau tidak.²⁰¹ Menurut Romly Atmasasmita, dalam doktrin *strict liability* pertanggungjawaban tidak harus mempertimbangkan adanya kesalahan. Karena dalam pertanggungjawaban korporasi, asas kesalahan tidaklah mutlak berlaku. Seseorang sudah dapat dipertanggungjawabkan untuk tindak pidana tertentu walaupun pada diri orang tersebut tidak ada kesalahan (*mens rea*).²⁰²

- c. *Vicarious liability* (pertanggungjawaban pengganti). Doktrin *vicarious liability* mengandung arti bahwa seseorang yang tidak memiliki kesalahan pribadi, bertanggung jawab atas tindakan orang lain (pertanggungjawaban pengganti). Pertanggungjawaban seperti ini hampir semuanya ditujukan pada delik dalam undang-undang.²⁰³ Doktrin ini didasarkan pada prinsip "*employment principle*", yaitu bahwa majikan (*employer*) adalah Penanggung jawab utama dari perbuatan para buruhnya atau karyawannya. Pertanggungjawaban pengganti ini dapat diterapkan apabila benar-benar dapat dibuktikan adahubungan atasan dan bawahan antara majikan (korporasi) dengan buruh atau karyawan yang melakukan

²⁰¹ Barda Nawawi Arief, *Sari Kuliah Perbandingan Hukum Pidana*, Raja Grafindo Persada Jakarta, 2002, hlm. 40.

Romli Atmasasmita, *Kapita Selekta Hukum Pidana dan Kriminologi*, Mandarung, 5, hlm. 79.

'udi Wibowo Sukinto, *Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana dalam Tindak Pidana lupan di Indonesia*, Disertasi Program Studi Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum versitas Brawijaya Malang, 2012, hlm. 208.



tindak pidana.²⁰⁴ Barda Nawawi Arief menyatakan bahwa doktrin *vicarious liability* diartikan bahwa pertanggungjawaban hukum seseorang atas perbuatan salah yang dilakukan oleh orang lain.

- d. *The corporate culture model*. Korporasi dapat dipertanggungjawabkan secara pidana dilihat dari prosedur, sistem bekerjanya, atau budaya korporasi yang bersangkutan.²⁰⁵

Pengertian *strict liability* hampir sama dengan *vicarious liability*, karena kedua doktrin ini tidak mensyaratkan adanya *mens rea* atau kesalahan dari pelaku. Perbedaannya terletak pada pengenaan pertanggungjawaban pidana, pada *strict liability* pertanggungjawaban pidana bersifat langsung, sedangkan pada *vicarious liability* pertanggungjawaban pidana tidak langsung.²⁰⁶

Dalam tindak pidana perpajakan yang dilakukan korporasi dikenal ada dua macam teori petanggungjawaban pidana korporasi, yaitu doktrin *strict liability* (tanggung jawab ketat atau tanggung jawab mutlak) dan *vicarious liability* (tanggung jawab pengganti). Kedua doktrin ini menerapkan pertanggungjawaban pidana tanpa kesalahan (*liability without fault*), Dalam doktrin *strict liability* unsur utamanya adalah perbuatan (*actus reus*), sehingga yang harus dibuktikan adalah *actus*



²⁰⁴Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana, Perkembangan an Konsep KUHP Baru*, Kencana Prenada Media Grup, Jakarta, 2010, hlm. 162.
²⁰⁵Barda Nawawi Arief, *Op. Cit*, hlm. 251.
²⁰⁶Tomli Atmasasmita, *loc.cit*.

reus bukan *mens rea*.²⁰⁷ Dalam Doktrin *vicarious liability* adalah pertanggungjawaban seseorang tanpa kesalahan pribadi, bertanggung jawab atas tindakan orang lain. Terdapat dua prinsip yang harus dipenuhi dalam menerapkan *vicarious liability* yaitu pendelegasian dan prinsip perbuatan buruh merupakan perbuatan majikan.²⁰⁸

Teori ini tidak mempertimbangkan adanya asas kesalahan (*mens rea*) dalam perbuatan pidana untuk dapat dipertanggungjawabkan oleh pengurus suatu korporasi. Alasan utama menerapkan pidana tanpa kesalahan ini adalah demi perlindungan masyarakat, karena untuk menentukan delik-delik tertentu (seperti tindak pidana korporasi) sangat sulit membuktikan adanya unsur kesalahan.²⁰⁹ Teori ini dapat diberlakukan pada tindak pidana perpajakan, seperti yang diatur dalam Pasal 38, 39, 39A, 40 dan 41 UU KUP.²¹⁰

Nina H.B. Jorgensen menjelaskan ada 2 teori umum tentang *Corporate Criminal Liability*, yaitu: *identification* dan *imputation*. Menurut teori identifikasi, "*the basic for liability is that the acts of certain natural persons are actually the of the corporation. These people are seen not as the agents of company but as its very person, and their guilt is the guilt of the company*".²¹¹ Landasan dari pertanggungjawaban pidana korporasi adalah bahwa perbuatan manusia alamiah tertentu



Dewa Made Suartha, *op.cit.*, hlm, 86.
bid, hlm, 87.

Dewa Made Suartha, *op.cit.*, hlm. 4.
Simon Nahak, *op.cit.*, hlm. 101.

Nyoman Serikat Putra Jaya, *Hukum dan Hukum Pidana di Bidang Ekonomi*, s Diponegoro Press, Semarang, 2013, hlm. 25

merupakan perbuatan nyata korporasi. Manusia alamiah tertentu tidak dipandang sebagai pengurus atau wakil dari korporasi tetapi sebagai manusia istimewa dan kesalahan mereka adalah kesalahan dari korporasi.²¹² Menurut teori imputation, "*the corporate is liable for the acts and intent of its employees, acting on behalf of the corporation, which are imputed to the entity*". Korporasi bertanggung jawab atas perbuatan dan kesalahan dari pelayannya yang bertindak atas nama korporasi. Teori imputasi ini sebenarnya memaklaimkan *vicarious liability*.²¹³

Teori identifikasi di atas adalah salah satu teori yang menjustifikasi pertanggungjawaban korporasi dalam hukum pidana, tindakan dan kehendak dari direktur adalah juga merupakan tindakan dan kehendak dari korporasi (*the acts and state of mind of person are the acts and state of mind of the corporation*).²¹⁴ Karenanya ada yang berpendapat bahwa teori identifikasi ini disebut juga *directing mind theory* tersebut *seems to represent a middle-ground between strict liability and no liability*. Dinamakan teori identifikasi karena menurut teori ini korporasi bisa melakukan tindak pidana secara langsung melalui orang-orang yang sangat berhubungan erat dengan korporasi atau yang disebut juga sebagai *controlling officer* dan dipandang sebagai korporasi itu sendiri, sepanjang tindakan yang dilakukan itu berkaitan dengan korporasi.²¹⁵



²¹² *ibid*
²¹³ *ibid*
²¹⁴ Card, Richard, *Introduction to Criminal Law*, 10th Edition, Butterworths, London,
²¹⁵ Hartiwiningsih dan Lushiana Primasari, *op.cit*, hlm. 3.38.

Oemar Seno Aji lebih cenderung menggunakan asas *vicorius liability* dan *identification*, “diketahui adanya suatu ekuivalensi di Inggris dalam soal *vicorius libality* sebagai pengecualian terhadap *strict liability*, *companies* itu bertanggung jawab dalam dua hal, yaitu secara *vicarious* dan dibawah doktrin identifikasi”.²¹⁶

Menurut Mardjono Reskodipuro bahwa perkembangan hukum pidana di Indonesia, ada tiga system pertanggungjawaban korporasi sebagai subjek tindak pidana, yaitu:²¹⁷

- a. Pengurus koporasi sebagai pembuat, maka penguruslah yang bertanggung jawab.
- b. Korporasi sebagai pembuat, maka pengurus yang bertanggungjawab,
- c. Korporasi sebagai pembuat dan bertanggungjawab.

Berdasarkan uraian terkait pertanggungjawaban pidana korporasi diatas, dapat disimpulkan, terkait dengan tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak badan (korporasi) selama ini menerapkan konsep *strict liability* dan *vicarios liability*, sehingga tindak pidana pajak yang dilakukan oleh badan yang bertanggung jawab adalah pengurus atau yang mewakili, terhadap Wajib Pajak badan (korporasi) tidak dikenakan sanksi pidana sama sekali.



Oemar Seno Aji, *Tindak Pidana Perbankan*, Makalah semimar Nasional Tindak
Perbankan, PH-UNDIP, semarang, 11-12 Juni 1990, hlm. 34.
Lartiwiningsih dan Lushiana Primasari, *op.cit*, hlm. 3.21

Pertanggungjawaban tindak pidana pajak yang dilakukan oleh wajib pajak badan (korporasi) harus mempertimbangkan unsur kesalahan, karena tindak pidana perpajakan merupakan tanggung jawab berdasarkan kesalahan. Terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh wajib pajak badan (korporasi) yang secara langsung melalui orang-orang yang sangat berhubungan erat dengan korporasi atau yang disebut juga sebagai *controlling officer* sepanjang tindakan yang dilakukan berkaitan dengan korporasi maka dipandang sebagai tindakan korporasi atau dapat dikatakan tindakan dan kehendak dari direktur adalah merupakan tindakan dan kehendak dari korporasi itu sendiri, sehingga berdasarkan konsep *identification theory* atau *directing mind doctrine*, wajib pajak badan (korporasi) dapat dikenakan sanksi pidana.

Pada awalnya orang menolak untuk mempertanggungjawabkan korporasi dalam perkara pidana, dengan alasan korporasi tidak mempunyai perasaan seperti manusia sehingga korporasi tidak mungkin melakukan kesalahan. Melihat dampak negatif yang ditimbulkan oleh kegiatan korporasi, maka timbul pemikiran untuk mempertanggungjawabkan korporasi dalam perkara pidana.²¹⁸ Korporasi dapat dikenakan pidana berdasarkan asas *vicarious liability* atas kejahatan yang dilakukan oleh pegawainya dan korporasi dapat

dikenakan pidana berdasarkan *identification theory* atau *direct mind*



Dewa Made Suartha, op.cit., hlm. 93.

theory. Di berbagai negara, untuk penuntutan dan pemidanaan korporasi biasanya dianut “*bipunishment provisions*” yaitu baik pelaku (pengurus) maupun korporasi itu sendiri dapat dijadikan subjek pemidanaan.²¹⁹ Pengadilan mengakui tindakan dari anggota tertentu dari korporasi selama tindakan tersebut berkaitan dengan korporasi, dianggap tindakan dari korporasi tersebut.²²⁰

Terkait dengan pertanggungjawaban korporasi yang melakukan tindak pidana dari beberapa rumusan perundang-undangan diluar KUHP, yang dapat dipertanggungjawabkan adalah:²²¹

- a. Badan hukum, perseroan, perserikatan atau Yayasan atau
- b. Mereka yang memberikan perintah atau yang bertindak sebagai pimpinan dalam perbuatan atau kelalaian itu, atau
- c. Kedua-duanya (a dan b).

Pemidanaan dalam hukum pidana moderen berorientasi pada pelaku dan perbuatan (*daad-dader strafrecht*), Jenis sanksi yang ditetapkan tidak hanya sanksi pidana, tetapi juga sanksi tindakan. Pengakuan tentang kesetaraan antara sanksi pidana dan sanksi tindakan inilah yang merupakan hakekat dasar dari konsep *double track system*. Penekanan *double track system* terkait dengan fakta bahwa unsur



bid. hlm. 45

Seago, Peter, *Criminal Law*, 3rd Edition, Sweet & Maxwell, London, 1989, hlm.

Dewa Made Suartha, *op.cit.*, hlm. 68.

pencelaan/penderitaan (lewat sanksi pidana) dan unsur pembinaan (lewat sanksi tindakan) sama-sama penting.²²²

Menurut M. Sholehudin, *double track system* adalah system dua jalur mengenai sanksi dalam hukum pidana, yaitu jenis sanksi pidana disatupihak dan jenis tindakan dilain pihak. Sanksi pidana bersumber pada ide dasar “mengapa diadakan pidana”, dan sanksi tindakan bertolak dari ide dasar “untuk apa diadakan pembedaan itu”.²²³

Tentu pidana yang dijatuhkan ke korporasi adalah pidana denda atau berupa tindakan yang lain, seperti tindakan tata tertib atau tindakan administratif.²²⁴ Menurut Andi Hamzah, perlu diingat bahwa korporasi itu tidak mungkin dipidana badan, untuk korporasi yang melakukan tindak pidana tersedia pidana pokok denda dan pidana tambahan dan sejumlah tindakan.²²⁵ Tindakan lain yang dapat dijatuhkan kepada perusahaan menurut Suprato adalah:²²⁶

- a. Penutupan seluruhnya atau sebagian perusahaan si terhukum untuk waktu tertentu,

²²² M. Sholehuddin, *Sistem Sanksi Dalam Hukum Pidana: Ide Dasar Double Track System &*

Implementasinya, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2003, hlm. 32

²²³ *Ibid.*

Reid, Sue Titus, *Criminal Law*, 3rd Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1995, hlm.

Andi Hamzah, *Tanggung Jawab Korporasi dalam Tindak Pidana Lingkungan* ntor Meneg KLH, Jakarta, 1987, hlm. 34.

Suprpto, *Hukum Pidana Ekonomi Ditinjau dalam Rangka Pembangunan* Widjaja, Jakarta, 1963, hlm. 73.



- b. Pencabutan seluruh atau sebagian fasilitas tertentu yang telah atau dapat diperolehnya dari pemerintah oleh perusahaan selama waktutertentu, di bawah pengampuan selama waktu tertentu.
- c. Penempatan perusahaan di bawah pengampuan selama waktu tertentu.

Sanksi pidana yang dapat dijatuhkan kepada korporasi yang melakukan tindak pidana korporasi hanyalah pidana denda, sedangkan pidana mati, pidana penjara, pidana kurungan tidak diterapkan kepada korporasi dikarenakan oleh karakter dan sifat korporasi yang berbeda dengan subjek hukum manusia.²²⁷ Dalam menetapkan kebijakan legislasi yang berkaitan dengan pelaksanaan pidana denda menurut Muladi dan Barda Nawawi Arief perlu mempertimbangkan penetapan besarnya pidanadenda, batas waktu pembayaran denda dan tindakan lain dalam hal pidana denda tidak dibayar dalam batas waktu yang telah ditetapkan.²²⁸

G. Kerangka Pikir

Kerangka pemikiran adalah suatu diagram yang menjelaskan secara garis besar alur logika berjalannya sebuah penelitian. Kerangka pemikiran dibuat berdasarkan pertanyaan penelitian (*research question*), dan merepresentasikan suatu himpunan dari beberapa konsep serta hubungan diantara konsep-konsep tersebut.²²⁹ Komponen



 Hartiwingsih dan Lushiana Primasari, *op.cit*, hlm. 3.25.
 Muladi dan Barda Nawawi Arief, *op.cit.*, hlm. 181-182.
 Gregor Polancic, "Empirical Research Method Poster", 2007.

utama pada kerangka pemikiran yang dikembangkan Gregor Polancic, adalah *Independent Variables* (variabel bebas), *Dependent Variables* (variabel terikat), *Levels* (indikator dari variable bebas yang akan diobservasi), *Measures* (indikator dari variabel terikat yang akan diobservasi).²³⁰

1. Variabel bebas (*independent variable*). Dalam penelitian ini variabel bebas ada tiga yang dapat didefinisikan sebagai berikut:

- a) Hakikat *beneficial owner* menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku, karena dengan mengetahui hakikat dari *beneficial owner* akan mudah ditentukan keterlibatannya dalam tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi dan/atau *beneficial owner*
- b) Cara menentukan pelaku tindak pidana yang menjerat *benificer owner* dalam tindak pidana perpajakan yaitu merujuk pada 3 (tiga) teori yang ada yaitu *Identification Theory* (Teori Identifikasi), Teori *Strict Liability*, dan Teori *Vicarious Liability*.
- c) Penerapan pertanggungjawaban pidana yang adil terhadap *benificer owner* sebagai pihak yang menikmati hasil kejahatan tindak pidana perpajakan. Dalam hal ini penulis menerapkan teori keadilan dari Thomas Aquinas yaitu teori keadilan komutatif, teori keadilan distributif, dan teori keadilan vindikatif. Kemudian mengelaborasi dalam bentuk 3 (tiga) item, yaitu: (1) Kepastian



Gregor Polancic. *Ibid*

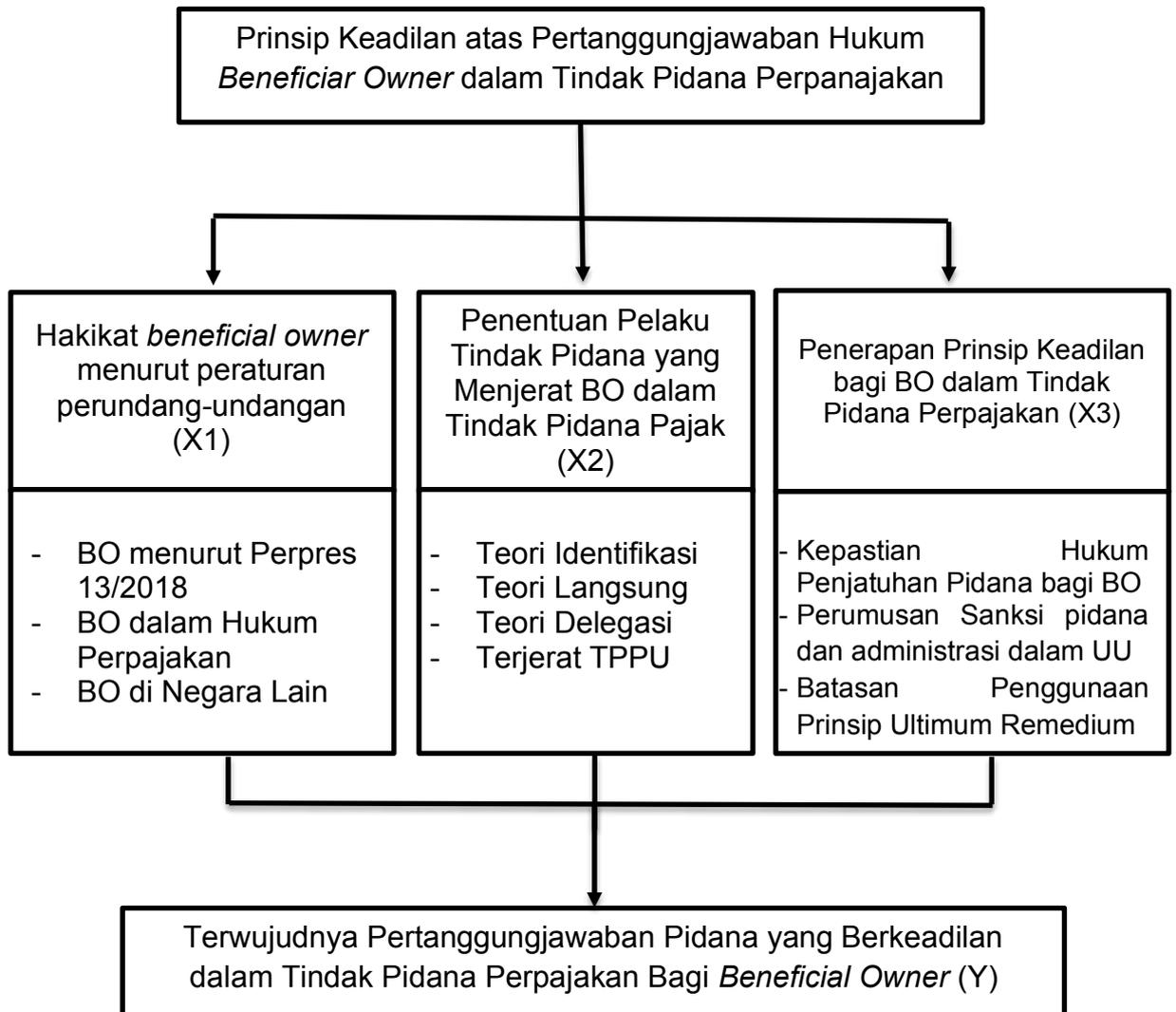
hukum penjatuhan Pidana bagi *beneficial owner* ketika memenuhi unsur pertanggungjawaban dengan menerapkan teori keadilan komutatif, (2) penerapan sanksi administrasi dan sanksi pidana yang dirumuskan dalam undang-undang *beneficial owner (ius constituendum)*, dengan menerapkan teori keadilan vindikatif, (3) batasan penggunaan asas *Ultimum Remedium* bagi recidive *beneficial owner*, dengan menerapkan teori keadilan distributif.

2. Variable terikat (*dependent variables*) dalam penelitian ini adalah mewujudkan pertanggungjawaban pidana yang berkeadilan dalam tindak pidana perpajakan bagi *beneficial owner*.



G. Bagan Kerangka Pikir

Bagan 2. Kerangka Pikir



H. Definisi Operasional

1. *Beneficial owner* atau pemilik manfaat adalah orang perseorangan yang dapat menunjuk atau memberhentikan direksi, dewan komisaris, pengurus, pembina, atau pengawas pada Korporasi, memiliki kemampuan untuk mengendalikan Korporasi, berhak atas dan/atau menerima manfaat dari Korporasi baik langsung maupun tidak langsung, merupakan pemilik sebenarnya dari dana atau saham korporasi dan/atau memenuhi kriteria.
2. Hakikat adalah inti sari atau keadaan sebenarnya dari sesuatu.
3. Pertanggungjawaban pidana adalah keadaan dimana seseorang mempertanggungjawabkan perbuatannya dengan memenuhi unsur-unsur pertanggungjawaban pidana.
4. Tindak pidana perpajakan adalah suatu peristiwa atau tindakan melanggar hukum atau undang-undang pajak yang dilakukan oleh seseorang yang tindakannya tersebut dapat dipertanggungjawabkan dan oleh undang-undang pajak telah dinyatakan sebagai suatu perbuatan pidana yang dapat dihukum.
5. Teori identifikasi atau *identification theory* adalah sebuah teori yang menekankan bahwa semua tindakan yang dilakukan oleh *high level manager* atau direktur, baik legal maupun illegal diidentifikasi sebagai tindak korporasi, namun bisa dilakukan identifikasi untuk mengetahui keterlibatan *high level manager* atau direktur.



6. Teori *Strict Liability* atau Teori Langsung adalah teori yang menekankan pada pertanggungjawaban pidana yang langsung diberikan kepada siapa yang melanggar undang-undang tanpa melihat apakah pelaku seorang pimpinan atau bawahan.
7. Teori *Vicarious Liability* atau teori delegasi adalah suatu pertanggungjawaban pidana dapat dibebankan kepada orang tertentu atas perbuatan orang lain, dalam lingkup pekerjaan di satu korporasi yang sama.
8. Asas *Ultimum Remedium* adalah hukum pidana dijadikan upaya terakhir dalam hal penegakan hukum.
9. Asas *Premium Remedium* adalah penegakan hukum lebih didahulukan ,melalui sarana pidana.
10. Residivis adalah pengulangan suatu tindak pidana oleh pelaku yang sama, yang mana tindak pidana yang dilakukan sebelumnya telah dijatuhi pidana dan berkekuatan hukum tetap.
11. Pidanaan adalah suatu sanksi yang menderitakan atau nestapa yang sengaja ditimpakan kepada seseorang.
12. Kepastian Hukum Penjatuhan Pidana bagi Beneficial Owner adalah sebuah kepastian hukum bagi pelaku tindak pidana perpajakan, dalam hal ini beneficial owner, jika memenuhi unsur delik pasal, dilanjutkan dengan memenuhi unsur pertanggungjawaban pidana perpajakan, maka sebagai wujud kepastian hukum, pelaku harus diberi sanksi pidana.



13. Perumusan Sanksi pidana dan administrasi dalam undang-undang adalah merumuskan sanksi administrasi dan sanksi pidana dalam bentuk undang-undang kepada korporasi dan/atau *beneficial owner* dalam perkara tindak pidana perpajakan.
14. Batasan Penggunaan Prinsip *Ultimum Remedium* adalah pembatasan penerapan prinsip *ultimum remedium* terhadap korporasi dan/atau *beneficial owner* yang terbukti melakukan pengulangan tindak pidana.
15. Tindak Pidana Pencucian Uang adalah suatu upaya perbuatan untuk menyembunyikan atau menyamarkan asal usul uang/dana atau Harta Kekayaan hasil tindak pidana melalui berbagai transaksi keuangan agar uang atau Harta Kekayaan tersebut tampak seolah-olah berasal dari kegiatan yang sah/legal.

