



CAKRAWALA HUKUM

MAJALAH ILMIAH FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS WIJAYA KUSUMA

Volume 23 Issue 1, March 2021

P-ISSN : 1411-2191

E-ISSN : 2723-0856

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License

Pertanggungjawaban Tindak Pidana Korporasi Dalam Bidang Perpajakan

Rusito¹; Kaboel Suwardi²

^{1 2} Dosen Fakultas Hukum, Universitas Wijayakusuma Purwokerto, Indonesia

ARTICLE INFO

Article History:

- Submitted: 1/2/2021
- Accepted: 27/2/2021
- Published: 10/3/2021

How to cite:

Rusito; Suwardi K.,
(2021),
*Pertanggungjawaban
Tindak Pidana Korporasi
Dalam Bidang
Perpajakan*
, Cakrawala Hukum, 23
(1), 25-31

ABSTRACT

Through this writing the writer conducts a critical analysis of the juridical basis of the criminal scope in Law no. 6 of 1983 as lastly amended by Law No. 16 of 2009 concerning General Provisions and Tax Procedures (UU KUP) which focuses on corporate criminal liability and criminal sanctions related to criminal offenses in the field of taxation. This writing begins with an explanation of criminal liability to corporations as a prerequisite for corporate punishment. The author analyzes criminal offenses in the field of taxation regulated in the KUP Law in terms of legal subjects covered by the KUP Law and criminal sanctions in the event of a violation of these crimes. The author concludes that there are inconsistencies in criminal liability against corporations and the criminal sanctions regulated in Articles 38, 39, and 39A of the KUP Law. The author finally provides some suggestions for improving this law in the aspect of criminal liability for corporations and their criminal sanctions.

Keywords: corporate crime, inconsistency, criminal liability.

Abstrak. Melalui penulisan ini penulis melakukan telaah secara kritis dasar yuridis dari cakupan pidana dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang berfokus pada pertanggungjawaban pidana korporasi dan sanksi pidana yang terkait dengan pelanggaran tindak pidana di bidang perpajakan. Penulisan ini diawali dengan pemaparan mengenai pertanggungjawaban pidana pada korporasi sebagai suatu prasyarat pemidanaan korporasi. Penulis menganalisis tindak pidana di bidang perpajakan yang diatur dalam UU KUP dalam hal subjek hukum yang dicakup oleh UU KUP dan sanksi pidana dalam hal terjadi pelanggaran tindak pidana tersebut. Penulis menyimpulkan adanya ketidakkonsistenan dalam pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi dan sanksi pidananya yang diatur dalam Pasal 38, 39, dan 39A UU KUP. Penulis akhirnya memberikan beberapa saran untuk perbaikan undang-undang ini dalam aspek pertanggungjawaban pidana untuk korporasi dan sanksi pidananya.

Kata Kunci: kejahatan korporasi, inkonsistensi, pertanggungjawaban pidana.

Copyright © 2021 Cakrawala Hukum. All rights reserved.

I. Pendahuluan

Penjelasan Pasal 38 yang mengawali Bab VIII Ketentuan Pidana menyebutkan bahwa pelanggaran terhadap suatu kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan suatu Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Dengan demikian, yang diancam dengan sanksi pidana adalah perbuatan atau tindakan yang bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

Apabila dicermati lebih lanjut, delik di bidang perpajakan yang tampaknya dapat dilakukan oleh wajib pajak badan diatur dalam Undang-Undang No.16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (yang selanjutnya akan disebut UU KUP) dalam Pasal 38, 39, dan 39A. Apabila Pasal 38 terkait dengan kelalaian atau kealpaan yang terkait dengan penyampaian Surat

Pemberitahuan Tahunan (SPT), maka Pasal 39 berfokus pada kesengajaan sebagai alasan pemidanaan yang terkait dengan pelaksanaan kewajiban di bidang perpajakan. Di lain pihak Pasal

39A merupakan pengaturan delik pidana di bidang perpajakan terkait dengan kesengajaan penerbitan atau penggunaan faktur pajak, yang khusus untuk jenis pajak PPN. Namun demikian, cukup menarik untuk disimak bahwa rumusan yang digunakan dalam pasal-pasal ini menggunakan istilah setiap orang yang secara harafiah berarti individu dan tidak termasuk wajib pajak badan. Tulisan ini membahas mengenai pertanggungjawaban wajib pajak badan dalam tindak pidana di bidang perpajakan, sanksi pidana yang dapat dikenakan kepada wajib pajak badan ini, dan beberapa hal yang dapat menimbulkan kontroversi dalam praktik perpajakannya. Pertama-tama, konsep pertanggungjawaban pidana akan dibahas secara ekstensif diikuti dengan tindak pidana di bidang perpajakan yang dapat dilakukan oleh wajib pajak badan beserta dengan sanksi-sanksi pidananya. Bagian terakhir dari tulisan ini akan membahas mengenai beberapa aspek *inkonsistensi* beserta dengan arah perkembangan ke depan dari rumusan delik pajak dalam UU KUP.

Dari latar belakang diatas maka didapatkan rumusan masalah sebagai berikut :

1. Bagaimana pertanggungjawaban tindak pidana korporasi dalam bidang perpajakan menurut tinjauan hukum pidana?
2. Bagaimana rumusan delik pidana yang dapat dilakukan oleh wajib pajak badan dalam UU KUP?

II. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan teori pertanggungjawaban pidana korporasi. Teori ini telah menjadi satu isu yang menarik perhatian para akademisi selama bertahun-tahun. Pada awalnya, pertanggungjawaban pidana korporasi didasarkan pada doktrin *respondeat superior*, suatu doktrin yang menyatakan bahwa korporasi sendiri tidak bisa melakukan tindak pidana dan memiliki kesalahan. Oleh karenanya, pertanggungjawaban pidana korporasi merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban atas tindakan orang lain/ agen, dimana ia bertanggungjawab atas tindak pidana dan kesalahan yang dimiliki oleh para agen. Doktrin ini diambil dari hukum perdata yang diterapkan pada hukum pidana. Konsep ini biasanya berlaku dalam hukum perdata tentang perbuatan melawan hukum (*the torts of law*) berdasarkan doktrin *respondeat superior*.¹

Ada tiga syarat yang harus dipenuhi untuk adanya pertanggungjawaban pidana korporasi, yaitu: agen melakukan suatu tindak pidana (*commits a crime*); tindak pidana yang dilakukan itu masih dalam ruang lingkup pekerjaannya (*within a scope of employment*), dan dilakukan dengan tujuan untuk menguntungkan korporasi (*with intent to benefit corporation*).² Pada perkembangan berikutnya, doktrin *respondeat superior* menghasilkan beberapa model atau teori pertanggungjawaban pidana korporasi, yaitu *direct corporate criminal liability*, *strict liability*, *vicarious liability*, *aggregation theory*, dan *corporate culture model*.³

III. Pembahasan

A. Pertanggungjawaban Tindak Pidana Korporasi Dalam Bidang Perpajakan Menurut Tinjauan Hukum Pidana

Korporasi adalah sebutan yang lazim dipakai untuk menyebut apa yang dalam hukum perdata disebut sebagai badan hukum, atau yang dalam bahasa Belanda disebut sebagai *rechtspersoon*, atau dalam bahasa Inggris disebut *legal entity* atau *corporation*.⁴ Selain itu

¹ Sutan Remy Sjahdeini, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, (Jakarta: Grafiti Pers, 2006), h. 84.

² V.S. Khanna, "Corporate Liability Standars: When Should Corporation Be Criminally Liable?", *American Criminal Law Review*; dalam Mahrus Ali, *Asas-Asas Hukum Pidana Korporasi* (Jakarta: Rajawali Pers, 2013), h. 101.

³ *Ibid*

⁴ Yusuf Shofie, *Pelaku Usaha, Konsumen, dan Tindak Pidana Korporasi* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 2002), hal. 14.

Satjipto Raharjo menyatakan bahwa korporasi adalah suatu badan hasil ciptaan hukum. Badan yang diciptakannya itu terdiri dari “*corpus*” atau struktur fisik, yang ke dalamnya hukum memasukkan unsur “*animus*” yang menjadikan badan itu memiliki kepribadian. Oleh karena badan hukum itu merupakan ciptaan hukum, maka kecuali penciptaannya, kematiannya pun juga ditentukan oleh hukum.⁵

Hal yang perlu diperhatikan di sini adalah bahwa korporasi tidaklah selalu identik dengan badan hukum (*legal entity*). Penggunaan istilah “badan hukum” sebagai subjek hukum adalah untuk membedakan dengan manusia yang sama-sama merupakan subjek hukum. Menurut Sutan Remy Sjahdeini, dilihat dari bentuk hukumnya, korporasi dapat diartikan secara sempit dan luas. Dalam arti sempit, korporasi adalah badan hukum. Secara luas, korporasi dapat berbentuk badan hukum maupun bukan badan hukum. Dalam artiannya secara sempit, korporasi merupakan figur hukum yang eksistensi dan kewenangannya untuk melakukan perbuatan hukum diakui oleh hukum perdata. Artinya, hukum perdata lah yang mengakui eksistensi korporasi dan memberikannya “hidup” untuk berwenang melakukan perbuatan hukum sebagai suatu figur hukum. Demikian juga dengan matinya korporasi. Suatu korporasi hanya “mati” secara hukum apabila matinya korporasi itu diakui oleh hukum.⁶

Hukum pidana Indonesia menganut pengertian korporasi dalam arti yang luas yakni dapat berbentuk badan hukum maupun bukan badan hukum. Bukan hanya badan hukum seperti perseroan terbatas, yayasan, koperasi, atau perkumpulan yang telah disahkan sebagai badan hukum yang digolongkan sebagai korporasi menurut hukum pidana; tetapi juga firma, CV (*Commanditaire Vennootschap*), dan persekutuan atau *maatschap* yang menurut hukum perdata bukan badan hukum, juga termasuk ke dalam pengertian korporasi menurut hukum pidana.⁷

David O. Friedrichs mendefinisikan tindak pidana korporasi (*corporate crime*) sebagai tindak pidana yang dilakukan oleh pengurus korporasi untuk kepentingan korporasi atau tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi itu sendiri (*offences committed by corporate officials for their corporation or the offences of the corporation itself*).⁸ Sedangkan Marshall B. Clinard dan Peter C. Yeager sebagaimana dikutip oleh Setiyono memberikan pengertian tindak pidana korporasi sebagai: *Any act committed by corporation that is punished by the state, regardless of whether it is punished under administrative, civil, or criminal law* (setiap tindakan yang dilakukan oleh korporasi yang dapat dikenakan hukuman oleh negara, apakah di bawah hukum administrasi negara, hukum perdata, maupun hukum pidana).⁹

Kekhasan dari tindak pidana korporasi atau sering pula disebut kejahatan korporasi adalah bahwa ia dilakukan oleh korporasi atau agen-agenya (manajer, karyawan, ataupun pemilik) terhadap anggota masyarakat, pemerintah, lingkungan, kreditur, investor, ataupun terhadap para pesaingnya. Kerugian yang ditimbulkan dalam kejahatan korporasi lebih besar dibandingkan kerugian dalam kejahatan individual.¹⁰

Berkenaan dengan pemidanaan korporasi, terdapat satu hal yang perlu dicermati, yakni pemidanaan model apa yang tepat untuk digunakan dalam suatu tindak pidana korporasi. Sebab perlu diakui bahwa korporasi sebagai subjek hukum pidana yang tidak memiliki kalbu

⁵ Satjipto Raharjo, *Ilmu Hukum* (Bandung: Alumni, 1986), hal. 110.

⁶ Sutan Remy Sjahdeini, *op.cit*, hal. 43-44.

⁷ *Ibid*, hal. 45.

⁸ David O. Friedrichs, *Trusted Criminals: White Collar Crime in Contemporary Society*, dalam Mahrus Ali, *Asas-Asas.op.cit*, hal. 9.

⁹ Setiyono, *Kejahatan Korporasi*, Cetakan Ketiga (Malang: Bayumedia Publishing, 2005), hal. 20.

¹⁰ Mahrus Ali dan Aji Pramono, *Perdagangan Orang: Dimensi, Instrumen Internasional, dan Pengaturannya di Indonesia* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2011), hal. 272.

sangat berbeda dengan manusia. Yang paling nyata dapat dilihat bahwa tidak semua jenis atau bentuk pidana dapat dikenakan kepada korporasi. Sebagai contoh, pidana penjara, pidana kurungan, pidana mati merupakan jenis-jenis pidana yang tidak mungkin diterapkan terhadap korporasi, karena jenis-jenis pidana itu hanya dapat dikenakan dan dijalani oleh manusia. Demikian pula halnya dengan perbuatan terlarang, tidak semua dapat dilakukan oleh korporasi, seperti poligami dan pemerkosaan.¹¹

Berdasarkan pasal 10 KUHP, dapat dilihat bahwa pidana mati, pidana penjara, dan pidana kurungan tidak dapat dijatuhkan dan dikenakan pada korporasi. Oleh karenanya, sanksi pidana yang dapat dijatuhkan pada korporasi adalah:¹²

- a. Pidana denda.
- b. Pidana tambahan berupa pengumuman putusan hakim/ pengadilan.
- c. Pidana tambahan berupa penutupan seluruhnya atau sebagian perusahaan, tindakan administratif berupa pencabutan seluruhnya atau sebagian fasilitas tertentu yang telah atau dapat diperoleh perusahaan dan tindakan tata tertib berupa penempatan perusahaan di bawah pengampuan yang berwajib.

Perpajakan di Indonesia mengenal dua jenis wajib pajak, yaitu wajib pajak orang dan wajib pajak badan. Hal ini tertuang di dalam ketentuan pasal 1 butir 2 UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, atau sering disingkat menjadi UU KUP. Pasal 1 butir 2 tersebut berbunyi: "Wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan".¹³

Sementara ketentuan pasal 1 butir 3 UU KUP berbunyi: "Badan adalah sekumpulan orang dan/ atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap".¹⁴ Pasal ini menunjukkan bahwa UU KUP memberikan pengertian korporasi dalam arti luas sebagaimana yang dianut oleh hukum pidana Indonesia, dan bukan pengertian korporasi dalam arti sempit sebagaimana yang dianut oleh hukum perdata Indonesia.

Dari kedua ketentuan di atas, jelaslah bahwa korporasi termasuk wajib pajak, yakni wajib pajak badan. Dan oleh karenanya, korporasi merupakan subjek hukum dalam tindak pidana perpajakan dan dapat dimintai pertanggungjawabannya secara pidana pula.

UU KUP tidak menyebutkan secara eksplisit mengenai ancaman pidana yang dikenakan terhadap korporasi. Namun dari ketentuan-ketentuan pidana di atas, dapat dilihat bahwa dalam hal tindak pidana perpajakan dilakukan oleh suatu korporasi, maka berdasarkan UU KUP hanya terdapat satu jenis pemidanaan yang dapat dikenakan terhadap korporasi, yaitu denda. Sementara untuk hukuman badan seperti kurungan atau penjara dikenakan terhadap agen-agen dari korporasi yang berperan dalam tindak pidana tersebut. Jadi, dalam pemidanaan tindak

¹¹ Hamzah Hatrik, *Asas Pertanggungjawaban Korporasi dalam Hukum Pidana (Strict Liability dan Vicarious Liability)* (Jakarta: PT. Rajagrafindo Persada, 1996), hal. 105.

¹² Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi* (Jakarta: Kencana, 2010), hal. 155.

¹³ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pasal 1 butir 2.

¹⁴ *Ibid*, pasal 1 butir 3.

pidana perpajakan terhadap korporasi, pidana denda ditanggung oleh korporasi, sementara pidana badan ditanggung oleh agen korporasi yang bersangkutan.

B. Rumusan Delik Pidana Yang Dapat Dilakukan Oleh Wajib Pajak Badan Dalam UU KUP

Di dalam UU KUP, suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak di atur dalam rumusan delik yang dijabarkan dalam Pasal 38, 39 ayat 1, 2, 3, dan 39A. Pasal 38 mengatur tentang kealpaan atau kelalaian, sementara Pasal 39 dan 39A mengatur tentang kesengajaan. Pasal 38 ini pada intinya mengatur delik yang dilakukan karena kealpaan dan terbatas pada SPT yang tidak disampaikan atau disampaikan tidak lengkap atau tidak benar. Kealpaan dalam penjelasan pasal ini diartikan dengan tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Beberapa unsur penting dalam Pasal 38 ini adalah: Delik itu dilakukan oleh orang; Karena kealpaannya; Menimbulkan kerugian pada pendapatan negara; dan Perbuatan itu bukan perbuatan pertama atau perbuatan ulangan.

Berdasar pasal ini ancaman pidananya adalah denda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Pidana alternatifnya adalah pidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Lebih lanjut lagi, Pasal 39 ayat 1 dan 39A mengatur delik yang dilakukan dengan unsur kesengajaan. Pada Pasal 39 ayat 1 tampaknya lebih berfokus pada orang yang melalaikan kewajiban perpajakannya, sehingga unsur penting dalam delik ini adalah: Delik itu dilakukan oleh orang; Karena dengan kesengajaan; Menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara.

Di lain pihak, Pasal 39A adalah delik kesengajaan yang berfokus pada kewajiban wajib pajak sebagai pemotong atau pemungut pajak (terkait dengan PPN dan PPh Pemotongan atau Pemungutan). Selain itu, delik sebagaimana di atur dalam Pasal 39A ini tidak mensyaratkan adanya pembuktian kerugian pada pendapatan Negara. Sejalan dengan rumusan Pasal 39 ayat 1, ini pada ayat 2 pasal ini tampaknya lebih mengarah kepada pengulangan delik atau *recidive* yang juga diancan dengan sanksi pidana. Di lain pihak, Pasal 39 ayat 3 dimaksudkan untuk mengatur tentang delik percobaan yang terbatas pada suatu tindakan menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP dan/atau NPPKP.

IV. Penutup

Seperti halnya di negara-negara lain, konsep tindak pidana korporasi dan pertanggungjawaban pidana korporasi telah dikenal dalam sistem hukum di Indonesia. Namun konsep ini tidak dikenal di dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) sebagai *lex generalis*, melainkan di dalam beberapa perundang-undangan yang mencantumkan ketentuan pidana sebagai *lex specialis*. Pengertian korporasi sendiri dalam hukum pidana Indonesia ditafsirkan secara luas, yakni baik badan hukum maupun bukan badan hukum. Demikian pula halnya di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Di dalam UU KUP, korporasi diakui sebagai subjek hukum dan karenanya dapat dipidana pula atas kesalahan agen-agensya. Hanya saja, pidana yang dapat dijatuhkan kepada korporasi berupa denda, sedangkan hukuman badan seperti penjara atau kurungan dijatuhkan kepada agen korporasi yang terlibat dalam tindak pidana tersebut.

Rumusan delik yang menggunakan istilah-istilah kealpaan atau kesengajaan jelas-jelas menunjukkan penerapan konsep tradisional tidak ada pidana tanpa kesalahan, sementara itu di lain pihak, unsur kelalaian dan kesengajaan itu secara teoritis tidak akan pernah tampak dalam wajib pajak badan atau korporasi adalah subjek hukum yang sifatnya *non-corporate*. Dengan demikian,

implikasi dari pengaturan khusus untuk wajib pajak badan sebagai subjek hukum ini adalah adanya formulasi mengenai dalam hal mana atau kapan suatu delik pidana di bidang perpajakan dikatakan telah dilakukan oleh korporasi.

Daftar Pustaka

- Sutan Remy Sjahdeini, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, (Jakarta: Grafiti Pers, 2006).
- V.S. Khanna, "Corporate Liability Standars: When Should Corporation Be Criminally Liable?", *American Criminal Law Review*; dalam Mahrus Ali, *Asas-Asas Hukum Pidana Korporasi* (Jakarta: Rajawali Pers, 2013).
- Yusuf Shofie, *Pelaku Usaha, Konsumen, dan Tindak Pidana Korporasi* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 2002).
- Satjipto Raharjo, *Ilmu Hukum* (Bandung: Alumni, 1986).
- Setiyono, *Kejahatan Korporasi*, Cetakan Ketiga (Malang: Bayumedia Publishing, 2005).
- Mahrus Ali dan Aji Pramono, *Perdagangan Orang: Dimensi, Instrumen Internasional, dan Pengaturannya di Indonesia* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2011).
- Hamzah Hatrik, *Asas Pertanggungjawaban Korporasi dalam Hukum Pidana (Strict Liability dan Vicarious Liability)* (Jakarta: PT. Rajagrafindo Persada, 1996).
- Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi* (Jakarta: Kencana, 2010).
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.