

**PENEGAKAN HUKUM TERHADAP KORPORASI PENGGUNA
FAKTUR PAJAK FIKTIF DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN
(Studi Putusan PN Lhokseumawe No. 35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm)**

TESIS

**Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Memperoleh Gelar
MAGISTER HUKUM
Pada Program Studi Magister Hukum
Fakultas Hukum Universitas Malikussaleh**

Oleh

**RUDI WAHYUDI
NIM: 217410102007**



**universitas
MALIKUSSALEH**

**PROGRAM STUDI MAGISTER ILMU HUKUM
FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS MALIKUSSALEH
LHOKSEUMAWE
2024**

PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Rudi Wahyudi

NIM : 217410102007

Dengan ini menyatakan bahwa :

1. Tesis saya ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik magister di Perguruan Tinggi lainnya;
2. Tesis saya tidak terdapat bagian atau satu kesatuan yang utuh dari skripsi, tesis, disertasi, buku atau bentuk lain yang dikutip dari karya orang lain tanpa disebutkan sumbernya yang dapat dipandang sebagai tindakan penjiplakan;
3. Karya tulis ini murni gagasan, rumusan dan penilaian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Komisi Pembimbing;
4. Tesis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam daftar pustaka;
5. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila di kemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh karena tesis ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di Perguruan Tinggi ini.

Lhokseumawe, 12 Februari 2024

Yang membuat pernyataan,



METERAI
TEMPEL

5A545AJX017204510


Rudi Wahyudi

NIM: 217410102007

LEMBARAN PENGESAHAN

Judul Tesis : PENEGAKAN HUKUM TERHADAP KORPORASI
PENGGUNA FAKTUR PAJAK FIKTIF DALAM
TINDAK PIDANA PERPAJAKAN (Studi Putusan PN
Lhokseumawe No. 35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm)

Nama : Rudi Wahyudi

NIM : 217410102007

Program Studi : Magister Hukum

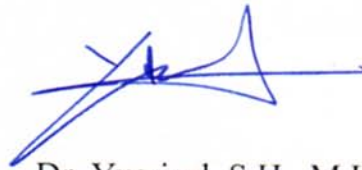
Menyetujui:
Komisi Pembimbing

Ketua



Prof. Dr. Jamaluddin, S.H., M.Hum
NIP. 19650919 200112 1 001

Anggota



Dr. Yusrizal, S.H., M.H
NIP. 19780601 200501 1 005

Lhokseumawe, 12 Februari 2024

Universitas Malikussaleh

Fakultas Hukum

Ketua Jurusan,





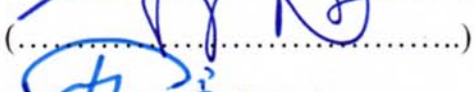

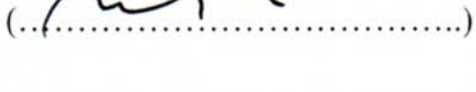
**PENEGAKAN HUKUM TERHADAP KORPORASI PENGGUNA
FAKTUR PAJAK FIKTIF DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN
(Studi Putusan PN Lhokseumawe No. 35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm)**

OLEH

Nama : Rudi Wahyudi
NIM : 217410102007
Program Studi : Magister Hukum

Telah dipertahankan di depan Sidang Penguji,
Pada Tanggal 07 Februari 2024
Dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Komisi Penguji

Nama Dosen	Tanda Tangan
1. Prof. Dr. Jamaluddin, S.H., M.Hum	()
2. Dr. Yusrizal, S.H., M.H	()
3. Dr. Faisal, S.Ag., S.H., M.Hum	()
4. Dr. Muhammad Nasir, S.H., LL.M	()
5. Dr. Muhammad Nur, S.H., M.H	()

Lhokseumawe, 12 Februari 2024

Universitas Malikussaleh

Fakultas Hukum

Ketua Jurusan,



Dr. Joelman Subaidi, S.H., M.H.

NIP. 19790317 2200312 1 001

KATA PENGANTAR

Bismillaahirrahmaanirrahiim.

Syukur alhamdulillah penulis panjatkan kehadiran Allah *Subhanahu wa ta'ala* yang telah memberikan kesempatan dan kesehatan sehingga peneliti telah dapat menyelesaikan Penelitian Hukum Pidana ini, yang berkenaan dengan penelitian *Penegakan Hukum Terhadap Korporasi Pengguna Faktur Pajak Fiktif Dalam Tindak Pidana Perpajakan* (Studi Putusan PN Lhokseumawe No. 35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm). Selawat beserta salam peneliti sanjungkan kepada Baginda Rasulullah *shallallahu alaihi wasallam* yang telah membawa kedamaian dan ketentraman dalam alam kehidupan ini, beserta sahabat beliau sekalian.

Banyak pihak yang berperan besar dalam memberikan bantuan sampai selesainya tesis ini baik moril dan materil serta motivasi, untuk itu peneliti mengucapkan terimakasih kepada papa dan mama tercinta, yang bersusah payah membesarkan dan mendidik anaknya sampai hari ini dengan penuh kasih sayang, doa dan pengorbanan, Istri dan anak-anak (Audrey, El, Vladya, Kafka) yang turut memberi dukungan yang tdak ternilai harganya dan merelakan waktu buat peneliti agar bisa menyelesaikan studi di Program Studi Magister Hukum Universitas Malikussaleh Lhokseumawe. Peneliti juga mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Herman Fithra, S.T., M.T, IPM ASEAN. Eng., selaku Rektor Universitas Malikussaleh.
2. Bapak Dr. Faisal, S.Ag., S.H., M. Hum., selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Malikussaleh, sekaligus Dosen Penguji yang memberikan masukan bersifat konstruktif demi kesempurnaan tesis ini
3. Bapak Prof. Dr. Jamaluddin, S.H., M.Hum., selaku Pembimbing Utama dan Ketua Penguji dalam penyelesaian tesis. yang telah memberikan arahan dalam penyempurnaan tesis ini.
4. Bapak Dr. Yusrizal, S.H., M.H., selaku Pembimbing Pendamping dan Anggota Penguji sekaligus Ketua Program Studi Magister Hukum Universitas Malikussaleh

5. Bapak Dr. Muhammad Nasir, S.H., LL.M., selaku Dosen penguji yang turut memberi masukan bersifat konstruktif sehingga tesis ini menjadi lebih baik.
6. Bapak Dr. Muhammad Nur, S.H., M.H., selaku Dosen penguji yang turut memberi masukan demi kesempurnaan tesis ini,
7. Terima kasih yang tak terhingga kepada dosen-dosen yang telah memeberikan pencerahan ilmu kepada peneliti selama mengikuti proses perkuliahan di Prodi Magister Hukum Universitas Malikussaleh.
8. Terima kasih kepada teman-teman seperjuangan Angkatan 2021 (Genap), peneliti bangga pernah belajar dan berjuang bersama di Prodi Magister Hukum Universitas Malikussaleh.
9. Terima kasih kepada semua pihak yang tidak dapat peneliti sebutkan satu persatu yang telah mendukung peneliti menyelesaikan pendididkan di Prodi Magister Hukum Universitas Malikussaleh.

Semoga rahmat dan Hidayah-Nya senantiasa dilimpahkan kepada kita semua, semoga penelitian ini bermanfaat dan berguna bagi kita semua. *Amin Ya Rabbal 'alamain.*

Lhokseumawe, 12 Februari 2024
Peneliti

Rudi Wahyudi
217410102007

RINGKASAN

Nama : Rudi Wahyudi
Program Studi : Magister Hukum
Judul Tesis : Penegakan Hukum Terhadap Korporasi Pengguna Faktur Pajak Fiktif Dalam Tindak Pidana Perpajakan (Studi Putusan PN Lhokseumawe No. 35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm)
(Prof. Dr. Jamaluddin, S.H., M.Hum dan Dr. Yusrizal, S.H., M.H)

Kasus penyalahgunaan faktur pajak yang dilakukan oleh PT. Putra Mandiri merupakan sederetan kasus penggunaan faktur pajak fiktif yang dilakukan oleh korporasi sebagai subjek hukum dengan melakukan pelanggaran terhadap ketentuan perpajakan yang menimbulkan kerugian terhadap pendapatan negara, penegakan hukum pidana sebagai ultimum remedium telah dilakukan terhadap PT. Putra Mandiri melalui putusan majelis hakim PN Lhokseumawe nomor 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm, dimana direktur perusahaan dijatuhi vonis pidana penjara dan pidana denda sebagai bentuk pertanggungjawaban pidana atas perbuatan melanggar ketentuan perpajakan berdasarkan UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Kontribusi pajak dalam menopang pembiayaan negara setiap tahun dituntut terus mengalami peningkatan sementara maraknya kasus faktur pajak fiktif oleh korporasi berpotensi menggerus pendapatan negara, beragam putusan terhadap korporasi pelaku yang diminta pertanggungjawaban pidana disebabkan tidak ada aturan eksplisit dalam ketentuan umum perpajakan yang menyatakan bahwa korporasi sebagai pelaku dan subjek hukum dapat dimintai pertanggungjawaban pidana sehingga menimbulkan multi penafsiran atas doktrin atau teori pertanggungjawaban pidana, hal ini menyebabkan proses penegakan hukum belum menjadi *deterrent effect* dan belum mampu memenuhi prinsip keadilan korektif sebagaimana dimaksud oleh Aristoteles dalam rangka mengoptimalkan pemulihan kerugian negara.

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif, Data yang digunakan adalah data sekunder, Analisa data dilakukan secara preskriptif dan *interpretative* terhadap putusan nomor 35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm guna memberikan gambaran yang jelas terkait pertanggungjawaban pidana korporasi dan menemukan formula ideal penegakan hukum terhadap korporasi pengguna faktur pajak fiktif dalam tindak pidana perpajakan.

Hasil penelitian dan pembahasan atas putusan nomor 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm yang menempatkan Direktur PT. Putra Mandiri yang dimintai pertanggungjawaban pidana korporasi atas kasus penggunaan faktur pajak fiktif, pertanggungjawaban pidananya menggunakan teori *vicarious liability*, dimana pertanggungjawaban pidana korporasinya dibebankan kepada pengurus atau yang mewakili dan mengacu pada Peraturan Jaksa Agung No. PER-028/AJA/10/2014, berbeda dengan Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020./PN.Jkt Brt yang menempatkan PT. GSG sebagai korporasi yang dimintai pertanggungjawaban pidana dengan pendekatan *Identification Theory*. Penegakan hukum pidana perpajakan atas korporasi pengguna faktur pajak fiktif mengedepankan asas ultimum remedium melalui serangkaian kegiatan mulai dari proses pemeriksaan bukti permulaan yang dilanjutkan dengan tahapan penyidikan oleh penyidik PPNS Direktorat Jenderal Pajak dan pelimpahan tersangka kepada pihak kejaksaan untuk dilakukan proses penuntutan hingga keluarnya putusan pengadilan.

Kata kunci: Korporasi, pertanggungjawaban pidana, penegakan hukum, faktur pajak fiktif

SUMMARY

Name : Rudi Wahyudi
Study Program : *Master Of Law*
Thesis Title : *Law enforcement against corporations using fictitious tax invoices in tax crimes (Decision Study No. 35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm)*
(Prof. Dr. Jamaluddin, S.H., M.Hum dan Dr. Yusrizal, S.H., M.H)

The case of misuse of tax invoices committed by PT Putra Mandiri is a series of cases of the use of fictitious tax invoices committed by corporations as legal subjects by violating tax provisions that cause losses to state revenue, criminal law enforcement as the ultimum remedium has been carried out against PT Putra Mandiri. Putra Mandiri through the decision of the panel of judges of the Lhokseumawe District Court number 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm, where the director of the company was sentenced to imprisonment and fines as a form of criminal responsibility for violating tax provisions based on Law No. 28 of 2007 concerning General Provisions and Tax Procedures.

The contribution of taxes in supporting state financing every year is required to continue to increase while the rampant cases of fraudulent tax invoices by corporations have the potential to erode state revenues, various decisions against corporate perpetrators who are held criminally liable are due to the fact that there are no explicit rules in the general provisions of taxation stating that corporations as perpetrators and legal subjects can be held criminally liable, giving rise to multiple interpretations of the doctrine or theory of criminal liability, this causes the law enforcement process to not be a deterrent effect and has not been able to fulfill the principle of corrective justice as intended by Aristotle in order to optimize the recovery of state losses.

The research method used in this research is normative legal research, the data used is secondary data, data analysis is carried out prescriptively and interpretatively on decision number 35/Piid.Sus/2022/PN.Lsm in order to provide a clear picture of corporate criminal liability and find an ideal formula for law enforcement against corporations using fictitious tax invoices in tax crimes.

The results of the research and discussion of Decision Number 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm which places the Director of PT Putra Mandiri who is held criminally liable for the corporation for the use of fictitious tax invoices, the criminal liability uses the theory of vicarios liability, where corporate criminal liability is imposed on the management or representative and refers to the Attorney General Regulation No. PEiR-028/AJA/10/2014, in contrast to Decision Number 334/Pid.Sus/2020./PN.Jkt Brt which places PT GSG as a corporation held criminally liable with the Identification Theory approach. Tax criminal law enforcement on corporations using fictitious tax invoices prioritizes the ultimum remedium principle through a series of activities starting from the preliminary evidence examination process followed by the investigation stage by the Directorate General of Taxes PPNS investigators and the transfer of suspects to the prosecutor's office for the prosecution process until the issuance of a court decision.

Keywords: Corporations, criminal liability, law enforcement, fictitious tax invoices, justice,

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	
PERNYATAAN ORISINALITAS	
LEMBAR PENGESAHAN	
KATA PENGANTAR.....	i
ABSTRAK	iii
ABSTRACT	iv
DAFTAR ISI.....	v
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah.....	1
B. Perumusan Masalah	12
C. Tujuan dan Manfaat Penelitian	12
D. Penelitian Terdahulu.....	14
E. Kerangka Teori.....	18
F. Metode Penelitian.....	27
BAB II TINJAUAN UMUM PERPAJAKAN, PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI DAN PENEGAKAN HUKUM.....	32
A. Tinjauan Umum Perpajakan.....	32
B. Pertanggungjawaban Pidana Korporasi	41
C. Penegakan Hukum	44
BAB III PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI PENGGUNA FAKTUR PAJAK FIKTIF	49
A. Tindak Pidana Perpajakan.....	49
B. Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Pengguna Faktur Pajak Fiktif	56
C. Analisis Putusan Nomor 334/ Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt	83
D. Analisis Putusan Nomor 35/ Pid.Sus/2022/PN.Lsm.....	98
BAB IV UPAYA PENANGANAN DAN PENEGAKAN HUKUM PENYALAHGUNANAAN FAKTUR PAJAK	123
A. Upaya Penanganan Penyalahgunaan Faktur Pajak	123
B. Penegakan Hukum penyalahgunaan Faktur Pajak	131
BAB V PENUTUP	141
A. Kesimpulan.....	141
B. Saran	142
DAFTAR PUSTAKA	143

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Pajak memiliki peran yang sangat penting bagi kemajuan dan pembangunan suatu negara, hal ini dikarenakan sektor perpajakan merupakan salah satu sumber pemasukan terbesar bagi keuangan negara khususnya Indonesia. Pajak sebagai kewajiban kenegaraan merupakan amanat konstitusi negara, dimana Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang,¹

Definisi Pajak sebagai kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.²

Lembaga pemerintah yang bertugas untuk menghimpun penerimaan pajak demi kemandirian pembiayaan negara di Indonesia adalah Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang merupakan salah satu unit eselon satu yang berada di bawah naungan Kementerian Keuangan Republik Indonesia.³ DJP sebagai instansi pemerintah menjalankan fungsi pembinaan, penyuluhan, pelayanan serta penegakan hukum yang berkolaborasi dengan fungsi pengawasan terkait pemenuhan kewajiban perpajakan bagi masyarakat.

¹ Indonesia, Undang Undang Dasar 1945 Pasal 23 A.

² Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), Pasal 1 ayat 1.

³ Salim, Agus dan Haeruddin, *Dasar-dasar Perpajakan*. Palu, LPP-Mitra Edukasi, 2019., hlm. 15-16.

Kebutuhan akan pembiayaan negara yang terus mengalami peningkatan dari tahun ke tahun menuntut Direktorat Jenderal Pajak untuk terus memaksimalkan fungsinya sebagai pemegang peran strategis dalam memajukan perekonomian nasional. Penerimaan perpajakan dalam lima tahun terakhir, rentang tahun 2018-2022 yang dikutip dari data Kementerian Keuangan Republik Indonesia terus menunjukkan kenaikan, tercatat penerimaan perpajakan tahun 2018 sebesar Rp. 1.518, 78 Triliun mengalami kenaikan 33,12% di tahun 2022 yaitu menjadi sebesar Rp. 2.034,6 Triliun.⁴ Postur Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN) tahun 2024, di proyeksikan penerimaan perpajakan senilai Rp. 2.309,85 Triliun yang akan menopang 69,47% dari total pembelanjaan negara.⁵

Sistem pemungutan pajak yang berlaku di Indonesia menganut *self assessment system* dan *Withholding system*, dimana dalam *self assessment system* negara memberi wewenang kepada Wajib Pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak terutang⁶, sehingga menuntut peran aktif wajib pajak dalam menghitung, memperhitungkan, membayar/menyetor pajak yang terutang sesuai dengan jangka waktu yang telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan serta melaporkannya dalam Surat Pemberitahuan (SPT), sementara otoritas pajak melakukan fungsi pengawasan terhadap kepatuhan perpajakan serta penegakan hukum agar efektifitas sistem pemungutan pajak bisa optimal, dan terhadap wajib pajak dituntut kesadaran dan itikad baik dalam menjalankan

⁴ Kementerian Keuangan RI, 2023, *Penerimaan Perpajakan 2005-2022*. Diakses tanggal 31 Agustus 2023 dari <https://data-apbn.kemenkeu.go.id/lang/id/post/9/pendapatan-negara>.

⁵ Kementerian Keuangan RI, *Informasi APBN 2024*. Jakarta, 2023, <https://anggaran.kemenkeu.go.id/in/post/apbn-2024-telah-disahkan:-perkuat-perekonomian-melalui-transformasi-ekonomi-yang-berkelanjutan> 22 September 2023.

⁶ Nugraheni, A.P dan S.A Khotijah, *Perpajakan Berdasarkan UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan*. Magelang, Pustaka Rumah Cinta, 2022., hlm. 6.

pemenuhan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Fungsi dari penegakan hukum di bidang perpajakan selain untuk meningkatkan angka kepatuhan Wajib Pajak, sekaligus juga untuk pengamanan penerimaan pajak dan pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Penegakan hukum di bidang perpajakan dapat digolongkan dalam dua kategori yaitu: Penegakan Hukum Administrasi dan Penegakan Hukum Pidana. Penegakan hukum ini bisa dikenakan kepada setiap Wajib Pajak baik Orang Pribadi maupun Korporasi yang melakukan pelanggaran maupun tindak kriminal di bidang perpajakan tergantung dari besar kecilnya pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Korporasi berperan sangat penting bagi perekonomian negara khususnya dalam bidang perpajakan. Tujuan dan cita-cita negara dalam memajukan kesejahteraan umum dapat tercapai melalui kontribusi yang diberikan oleh korporasi berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 33 ayat (1) yang pada intinya menjelaskan bahwa sistem perekonomian di Indonesia tersusun berdasarkan asas kekeluargaan dan usaha bersama dengan tujuan untuk meningkatkan taraf hidup warga negara Indonesia.⁷

Negara menerima keuntungan dalam bentuk pajak yang wajib dibayarkan dalam hampir setiap kegiatan transaksi dan kegiatan korporasi yang lain. Beberapa kontribusi yang diberikan korporasi khususnya dalam perkembangan perekonomian di Indonesia yaitu melalui pemasukan negara dalam bentuk devisa

⁷ Syahrin, Alvi. *Ketentuan Pidana dalam UU No. 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup*. Jakarta, Sofmedia, 2019., hlm.57.

maupun pajak yang dibayarkan dalam kegiatan transaksi dan meningkatkan lapangan pekerjaan bagi masyarakat sekitar. Hal tersebut mengakibatkan korporasi menempati urutan kedua setelah negara dalam membangun perekonomian.

Penguatan peran korporasi di dunia telah mendorong pula beberapa perubahan besar dalam hukum perdagangan dunia. Korporasi merupakan sekumpulan manusia atau organisasi yang dipersamakan di mata hukum sebagai manusia, karena korporasi memiliki hak dan kewajiban seperti dalam proses digugat atau menggugat di Pengadilan, salah satunya yaitu Perseroan Terbatas (PT).⁸ Dalam hukum pidana, korporasi memiliki arti luas jika dibandingkan arti korporasi dalam hukum perdata. Korporasi ditinjau dari hukum pidana dapat berupa badan hukum dan badan nonhukum. Badan hukum dalam hukum pidana bukan hanya berupa Yayasan, Koperasi, dan Perseroan Terbatas (PT), melainkan Firma dan Perseroan Komanditer (CV) juga merupakan salah satu bentuk dari badan usaha yang termasuk badan non-hukum.⁹

Perkembangan zaman dan teknologi mengakibatkan berkembangnya proses bisnis korporasi maka peluang untuk terjadinya kejahatan korporasi juga semakin berkembang. Kejahatan yang disebabkan oleh ulah korporasi biasa dikenal dengan istilah *white collar crime* atau kejahatan terstruktur yang dilaksanakan korporasi atau pejabat di korporasi seperti staf atau karyawan,

⁸ Puspa, Yan Pramadya. *Kamus Hukum*. Semarang, Aneka, 1977., hlm.256.

⁹ Manulang, Herlina dan Riki Yanto Pasaribu, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*. Medan, LPPMUHN Press Universitas HKBP Nomensen, 2020., hlm.18.

manajer perusahaan, atau direksi terhadap orang-orang di sekitar perusahaan, kreditur, *competitor*, lingkungan, serta *investor*.

Bentuk dari kejahatan korporasi salah satunya yaitu dalam tindak pidana pajak. Kejahatan dalam bidang perpajakan adalah penyampaian informasi pajak yang secara sengaja maupun tidak sengaja dipersalahkan oleh wajib pajak yang ada kaitannya dengan proses pembayaran pajak dengan mengajukan surat pemberitahuan yang dimana mengandung informasi tidak benar yang berpotensi mengakibatkan kerugian finansial bagi negara dan kejahatan lain berdasarkan aturan perpajakan.¹⁰

Tindak Pidana pajak korporasi adalah perbuatan atau tindakan wajib pajak badan yang dilakukan dengan cara mereayasa laporan pajak, menghilangkan atau memalsukan data pendukung pengenaan pajak semestinya (*Tax Evasion*) karena kealpaannya atau kesengajaannya tidak memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdampak pada timbulnya kerugian pada pendapatan negara maka dapat dikenakan sanksi pidana pajak.¹¹

Delik kejahatan perpajakan di antaranya diatur dalam Pasal 39 A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) adalah

¹⁰ Indonesia, Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 tentang *Penanaman Modal* Pasal 33 ayat (3).

¹¹ Basir, Abdul. *Penegakkan Hukum Pidana Perpajakan di Indonesia*. Surabaya, Cipta Media Nusantara, 2022., hlm. 36.

Penggunaan Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS) atau lebih dikenal dengan istilah Faktur Pajak Fiktif, dimana dalam pasal tersebut diatur ketentuan pidana bagi setiap orang yang dengan sengaja menggunakan faktur pajak fiktif dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali dan maksimal 6 (enam) jumlah pajak dalam faktur pajak,¹²

Penerapan *self assessment system* dalam pemungutan pajak memberi peluang bagi korporasi yang tidak memiliki itikad baik dalam memaksimalkan keuntungan sebagai subjek hukum untuk melakukan kecurangan pajak yang dapat merugikan pendapatan negara menyebabkan potensi penerimaan negara belum tergali secara optimal. Hal ini tercermin dari Laporan Tahunan 2021 Direktorat Jenderal Pajak Republik Indonesia dimana modus operandi tindak pidana di bidang perpajakan masih didominasi oleh kasus terkait Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS)¹³ atau biasa dikenal sebagai Faktur Pajak Fiktif yang dilakukan oleh korporasi sebagai upaya *illegal* untuk menghindari atau mengurangi pemenuhan kewajiban perpajakannya yang dapat merugikan pendapatan negara, sehingga dibutuhkan upaya penegakan hukum yang optimal dan berkeadilan serta adanya kepastian hukum dalam pertanggungjawaban pidana yang dilakukan khususnya oleh korporasi

Faktur Pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena

¹² Indonesia, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Pasal 39A.

¹³ Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, 2022, Laporan Tahunan DJP 2021, dari <http://pajak.go.id/sites/default/files/2022-11/Laporan%20Tahunan%20DJP%202021%20-%20Bahasa.pdf>. Diiunduh tanggal 11 Agustus 2023.

Pajak (JKP) Pajak Pertambahan Nilai (PPN).¹⁴ Pengusaha Kena Pajak (PKP) wajib membuat faktur pajak untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak maupun ekspor Barang Kena Pajak tidak berwujud atau Jasa Kena Pajak.¹⁵

Faktur pajak fiktif atau faktur pajak tidak sah adalah faktur pajak yang terbit Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS) atau faktur pajak yang diterbitkan oleh pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP)¹⁶. Ketentuan Pidana dalam Pasal 39A disisipkan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bertujuan untuk mencegah dan memberantas tindak pidana di bidang perpajakan khususnya penerbitan dan penggunaan Faktur Pajak fiktif yang tujuan akhirnya bagi para kriminal adalah: (1) mengurangi jumlah PPN kurang bayar terutang Wajib Pajak khususnya pengguna Faktur Pajak tidak sah; dan (2) mengambil keuntungan dari restitusi Pajak Pertambahan Nilai dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Masa Pajak Pertambahan Nilai secara melawan hukum.¹⁷

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah Pajak yang hanya dikenakan atas setiap pertambahan nilai yang terjadi dalam masing-masing proses produksi/perdagangan dan ditujukan untuk ditanggung (*destinaris*) hanya oleh konsumen akhir. Pajak Pertambahan Nilai menggunakan sistem perhitungan pengkreditan

¹⁴ Indonesia, Undang undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Pasal 1 angka 23.

¹⁵ Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-03/PJ/2022 Tentang Faktur Pajak. Pasal 3(2).

¹⁶ [Perpajakan.ddtc.co.id](https://perpajakan.ddtc.co.id). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-17/PJ/2018 Poin E Angka 1a. diakses dari <https://perpajakan.ddtc.co.id/sumber-hukum/peraturan-pusat/surat-edaran-direktur-jenderal-pajak-se-17pj2018>.

¹⁷ Bina Yumanto, 2021, *Memahami Konsep dan Subjek Pertanggungjawaban Pidana dalam Pasal 39A UU No 28 Tahun 2007*, Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia Vol. 3 No. 1 diunduh dari <https://ejurnal.pajak.go.id/st/article/download/250/55> hal. 169.

PPN Masukan (PM) yang berasal dari pembelian bahan/ barang dagangan dengan PPN Keluaran (PK) dari penjualan barang dagangan/ hasil produksi, dimana PPN hanya disetorkan jika terdapat kelebihan PK dibanding PM.

Wajib Pajak yang memiliki kegiatan tertentu sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (4) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai seperti Wajib Pajak eksportir, Wajib Pajak yang melakukan penyerahan kepada pemungut PPN, dan Wajib Pajak lainnya yang penyerahannya tidak dipungut atau dibebaskan PPN, maka keseluruhan PM dari pembeliannya yang telah dipungut oleh pihak penjual dapat seluruhnya dilakukan restitusi atau kompensasi ke masa pajak berikutnya. Hal ini ternyata dimanfaatkan oleh sebagian orang untuk menerbitkan dan menjual Faktur Pajak fiktif

Modus Tindak Pidana Perpajakan yang paling banyak dilakukan oleh korporasi adalah dengan menggunakan Faktur Pajak Fiktif dimana korporasi tersebut sengaja membeli Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS) untuk dapat dikreditkan/diperhitungkan dalam SPT Masa PPN untuk mengurangi jumlah PPN kurang bayar yang harus disetor ke kas Negara setiap masa pajaknya, dengan membayar sejumlah persentase tertentu saja (misalnya 10%) dari nilai PPN yang tertera dan akan dikreditkannya dalam SPT Masa PPN sehingga dapat menghemat PPN yang harus disetorkan.

Penegakan hukum Pidana sebagaimana dikemukakan oleh Kadir Husin adalah suatu sistem pengendalian kejahatan yang dilakukan oleh lembaga kepolisian, kejaksaan, pengadilan dan lembaga pemasyarakatan.¹⁸ Kemudian

¹⁸ Ishaq, *Dasar-Dasar Ilmu Hukum*. Jakarta, Sinar Grafika, 2006., hlm. 244.

Soerjono Soekanto menyatakan penegakan hukum adalah kegiatan menyerasikan hubungan nilai-nilai yang terjabarkan dalam kaidah-kaidah yang mantap dan sikap tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir untuk menciptakan, memelihara, dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup masyarakat.¹⁹

Penegakan hukum di bidang perpajakan adalah tindakan yang dilakukan oleh pejabat terkait untuk menjamin supaya wajib pajak dan calon wajib pajak memenuhi ketentuan undang-undang perpajakan, seperti dalam hal menyampaikan SPT, pembukuan, dan informasi lain yang relevan, serta membayar pajak pada waktunya. Sarana penegakan hukum dapat meliputi sanksi administrasi dan atau sanksi pidana.

Kasus PT. Gemilang Sukses Garmino diwakili Liaw Nany merupakan salah satu contoh kasus korporasi yang telah terbukti merugikan keuangan negara sekurang-kurangnya Rp. 9.981.505.876,- (Sembilan milyar sembilan ratus delapan puluh satu juta lima ratus lima ribu delapan ratus empat puluh tujuh enam rupiah). Terdakwa merupakan perusahaan yang bergerak di bidang garmen tersebut dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) masa Pajak Pertambahan Nilai (PPN), menggunakan faktur pajak fiktif, dan mengajukan permohonan restitusi PPN. Berdasarkan ketentuan Pasal 39 A huruf a Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum

¹⁹ Rani Nurfaziah, 2018, *Penegakan Hukum Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Dalam UU Perpajakan di Kanwil DJP Riau dan Kepri*, Jurnal Online Mahasiswa FH Univ. Riau, Volume V Edisi 2 Juli-Desember 2018, diakses dari <https://jom.unri.ac.id/index.php/JOMFHUKUM/article/view/22019/21309>., hlm. 6.

dan Tatacara Perpajakan, dijatuhi pidana denda terhadap terdakwa PT. Gemilang Sukses Garmino sebesar Rp. 29.944.517.628,- (Dua puluh sembilan milyar sembilan ratus empat puluh empat juta lima ratus tujuh belas ribu enam ratus dua puluh delapan rupiah).²⁰

Kasus lain dengan korporasi sebagai wajib pajak, tidak menempatkan korporasi sebagai tersangka maupun terdakwa dalam kasusnya. Sebagaimana yang terjadi pada kasus PT. Energi Manunggal Inti dan PT. Noor Rieka Jaya, dengan terdakwa Muhammad Noor. Dalam kasus tersebut Muhammad Noor selaku Direktur PT. Energi Manunggal Inti dan Direktur Utama PT. Noor Rieka Jaya melakukan perbuatan yang menerbitkan, menggunakan, dan mengkreditkan faktur pajak masukan tahun pajak 2013 sampai dengan 2015 yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya sejumlah 126 Faktur pajak dimana dilakukan bersama dengan saksi dan dilakukan secara berlanjut (*voortgezette handeling*) dalam rentang waktu tiga tahun pajak (2013 – 2015) pada dua korporasi badan hukum sebagai wajib pajak badan yang mengakibatkan kerugian pada Pendapatan Negara sejumlah Rp 4.351.137.522 (Empat milyar tiga ratus lima puluh satu juta seratus tiga puluh tujuh ribu lima ratus dua puluh dua rupiah). Atas tindakan tersebut, Muhammad Noor selaku Direktur PT. Energi Manunggal Inti dan Direktur Utama PT. Noor Rieka Jaya dijatuhi hukuman penjara selama 3 (tiga) tahun dan pidana denda sebesar Rp. 8.702.275.044,- (Delapan milyar tujuh ratus dua juta dua ratus tujuh puluh lima ribu empat puluh empat rupiah).²¹ Sementara itu, PT. Energi Manunggal Inti dan PT. Noor Rieka Jaya selaku wajib

²⁰ Pengadilan Negeri Jakarta Barat, 2020, *Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Br.*

²¹ Pengadilan Tinggi Semarang, 2021, *Putusan Nomor 258/PID/2021/PT.SMR.*

pajak dalam kasus ini diuntungkan atas perbuatan tersebut tidak dikenakan sanksi pidana apapun.

Putusan pengadilan terhadap beberapa kasus di atas, terbukti bahwa adanya pelaku yang berbeda yang dimintai pertanggungjawaban dalam penjatuhan pidana atas tindak pidana perpajakan terkait faktor pajak fiktif yang dilakukan oleh korporasi sebagai subjek pajak dalam penegakan hukum di bidang perpajakan. Korporasi yang merupakan sebagai subjek hukum yang melakukan pelanggaran ataupun kejahatan terkadang diuntungkan tidak mendapatkan sanksi apapun dalam tindak pidana perpajakan, padahal korporasi dapat dijerat dengan pidana penjara atau dapat dimintai pertanggungjawaban atas perbuatan pidana jika korporasi mendapatkan keuntungan dari suatu tindak pidana tersebut.²² Korporasi juga selain dijatuhkan pidana denda dapat dijatuhkan pidana tambahan lain sesuai dengan peraturan perundang-undangan.²³

Tuntutan kontribusi pajak yang terus meningkat guna menopang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara sementara maraknya nya kasus faktor pajak fiktif yang dilakukan oleh korporasi beberapa tahun terakhir yang berpotensi menggerus pendapatan negara dari sektor pajak, di sisi lain terdapat beragam putusan dalam pertanggungjawaban pidana terhadap pelaku menjadi tantangan tersendiri dalam penegakan hukum perpajakan Berdasarkan teori sistem hukum Lawrence M Friedman^[1], penegakan hukum yang efektif bergantung pada tiga unsur yakni struktur hukum, substansi hukum dan budaya hukum

²² Indonesia, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 Tentang tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi. Pasal 4 (1).

²³ Indonesia, Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Poin 1.

Penulis menduga terdapat sistem pengawasan faktor pajak yang belum optimal dan mispersepsi penerapan ketentuan pemidanaan serta pertanggungjawaban pidana terhadap pelaku menyebabkan proses penegakan hukum belum menjadi *deterrent effect* sehingga kasus tindak pidana perpajakan khususnya faktor pajak fiktif masih terus terjadi. Hal ini menjadi menarik untuk dikaji melalui pendekatan teori penegakan hukum, teori pertanggungjawaban pidana dan teori keadilan untuk memperoleh gambaran secara komprehensif tentang penegakan hukum dan pertanggungjawaban pidana atas kejahatan yang dilakukan oleh korporasi selaku pengguna faktor pajak fiktif.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan permasalahan sebagaimana yang telah diuraikan di atas, penulis merumuskan beberapa pertanyaan penelitian berikut ini:

1. Bagaimana pertanggungjawaban pidana korporasi sebagai pengguna faktor pajak fiktif dalam tindak pidana perpajakan dalam putusan Pengadilan Negeri Lhokseumawe Nomor 35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm
2. Bagaimana penegakan hukum di bidang perpajakan terkait Faktor Pajak Fiktif terhadap kasus dalam putusan Pengadilan Negeri Lhokseumawe Nomor 35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm

C. Tujuan dan Manfaat Penulisan

Adapun tujuan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengkaji dan menganalisis pertanggungjawaban pidana korporasi sebagai pengguna faktor pajak fiktif dalam tindak pidana perpajakan

2. Untuk mengkaji dan menganalisis penegakan hukum di bidang perpajakan terkait korporasi pengguna faktor pajak fiktif

Penelitian ini dilakukan dengan harapan mampu memberikan manfaat, baik manfaat teoritis maupun manfaat praktis:

- a. Manfaat teoritis, hasil penelitian ini diharapkan dapat berguna untuk perkembangan ilmu hukum pada umumnya dan perkembangan hukum pidana dan hukum pajak pada khususnya serta memperluas cakrawala berpikir dengan pemahaman dan perspektif baru bagi masyarakat luas dan mahasiswa tentang penegakan hukum dan tanggung jawab pidana korporasi sebagai pengguna faktor pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya dalam tindak pidana perpajakan
- b. Manfaat Praktis yakni dengan adanya penelitian ini diharapkan dapat menjadi wacana baru, sekaligus memberikan pemahaman yang lebih mendalam mengenai pertanggung jawaban pidana korporasi sebagai pengguna faktor pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya dalam tindak pidana perpajakan yakni, sebagai berikut:
 - 1) Bagi Pemerintah/Aparat Hukum Terkait, diharapkan penelitian ini dapat memberikan masukan serta evaluasi atas upaya penegakan hukum yang efektif dan pertanggung jawaban pidana korporasi yang berkeadilan dalam tindak pidana perpajakan;
 - 2) Bagi Korporasi, sebagai Wajib Pajak Badan diharapkan dapat menjadi bahan edukasi agar terus meningkatkan kepatuhan perpajakan dan terhindar dari perbuatan melawan hukum;

- 3) Bagi Peneliti sendiri, tesis ini sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Hukum pada Program Studi Magister Hukum Universitas Malikussaleh, dan bagi peneliti selanjutnya, diharapkan penelitian ini dapat memberikan kontribusi bagi penelitian-penelitian terkait kedepannya, khususnya mengenai penegakan hukum dan pertanggungjawaban pidana bagi korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan

D. Penelitian Terdahulu

Maraknya perbuatan melawan hukum dalam tindak pidana perpajakan khususnya terkait faktor pajak fiktif dan saat ini menjadi isu yang mulai banyak diteliti, dengan berbagai sudut pandang penelitian. Ada beberapa kajian yang berkaitan dengan isu Penegakan hukum faktor pajak fiktif dan pertanggungjawaban pidana korporasi sehingga menuntut peneliti untuk memberikan gambaran penelitian terdahulu yang telah diteliti oleh peneliti lain. Hal ini bertujuan agar tidak ada tumpang tindih kajian atau duplikasi dengan peneliti sebelumnya. Beberapa penelitian terdahulu adalah sebagai berikut:

Pertama, Penelitian oleh Diana Malameta Ginting dengan judul “Penegakan hukum terhadap wajib pajak sebagai korporasi: kajian atas kepatuhan dan kepastian hukum”.²⁴ Penelitian ini mengkaji tentang kepastian hukum terhadap penerapan aturan perpajakan dalam rangka penegakan hukum kepada wajib pajak korporasi yang melakukan pelanggaran ketentuan perpajakan secara administrasi yang berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak dalam

²⁴ Ginting, Diana Malemita. Doctoral Thesis: “*Penegakan hukum terhadap wajib pajak sebagai korporasi: kajian atas kepatuhan dan kepastian hukum*”. Jakarta: Universitas Pelita Harapan, 2020., hlm. ix.

melakukan pemenuhan kewajiban perpajakan. Adapun perbedaan dengan penelitian yang dilakukan oleh peneliti adalah objek kajian penegakan hukum dikhususkan pada tindak pidana perpajakan dengan modus penggelapan pajak melalui penggunaan Faktur Pajak fiktif.

Kedua, Penelitian dilakukan oleh Al-Firdaus dengan judul “Studi Eksploratif Penanganan Faktur Pajak yang Tidak Berdasarkan Transaksi yang Sebenarnya”.²⁵ Penelitian tersebut membahas secara general kasus penggunaan faktur pajak yang tidak sah. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa penggunaan faktur pajak fiktif dan proses bisnis pada Kantor Pelayanan Pajak menjadi penyebab kasus yang terus berulang maka diperlukan pembaharuan mekanisme pajak pertambahan nilai. Sehubungan dengan hal tersebut, dari tinjauan pustaka tersebut dapat ditemukan titik persamaan dan perbedaan dengan penelitian ini. Adapun titik persamaannya yakni membahas mekanisme penggunaan faktur pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS), sementara perbedaannya terletak pada pertanggungjawaban pidana korporasi

Ketiga, Antonius Leonard Tarigan, dengan judul “Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Praktik *Transfer Pricing* Bidang Perpajakan di Indonesia”.²⁶ Hasil penelitian menunjukkan bahwa pertanggungjawaban pidana korporasi di Indonesia dapat dikenakan kepada para direksi (pengurus) suatu korporasi setelah memenuhi unsur kealpaan dan kesengajaan. Dengan demikian, dapat terjadi ppidanaan terhadap korporasi berdasarkan konsep pelaku

²⁵ Al-Firdaus, F. (2018). “*Studi Eksploratif Penanganan Faktur Pajak yang Tidak Berdasarkan Transaksi yang Sebenarnya*”. *JURNAL PAJAK INDONESIA (Indonesian Tax Review)*, 1(2)., hlm. 14–30. <https://doi.org/10.31092/jpi.v1i2.194>.

²⁶ A.L. Tarigan. Thesis: “*Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Praktik Transfer Pricing Bidang Perpajakan di Indonesia*.” Medan: USU, 2016., hlm. ix.

fungsional (*functioneel daderschap*). Penelitian ini memiliki persamaan tentang subjek hukum pelaku tindak pidana namun perbedaannya adalah modus tindak pidana yang dilakukan.

Keempat, Penelitian lain mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi,²⁷ Penelitian ini mengkaji tentang putusan kasus pidana korupsi PT. Mandiri Air Line dimana Pertanggungjawaban pidana korporasi sebagai pelaku tindak korupsi dalam kasus PT. MNA adalah pembebanan pertanggungjawaban pidana terhadap pengurus yang diidentifikasi sebagai *directing mind* dari PT. MNA. Dasar pertimbangan hukum Hakim dalam menjatuhkan pidana kepada pengurus adalah terpenuhinya unsur-unsur Tindak Pidana Korupsi, pertimbangan yuridis, serta hal-hal yang memberatkan maupun meringankan. Namun berdasarkan analisis terhadap kasus dengan memperhatikan Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi serta teori-teori pertanggungjawaban pidana korporasi, PT. MNA semestinya dapat juga dibebani pertanggungjawaban pidana korporasi. Dari penelitian tersebut terdapat kesamaan terhadap konsep pertanggungjawaban korporasi dalam tindak pidana namun terdapat perbedaan dalam objek kasus yang akan dikaji oleh peneliti.

Kelima, Disertasi Dwisetyo Budi Utomo dengan judul “Rekonstruksi Penegakan Hukum Pidana Denda Terhadap Pelanggaran di Bidang Perpajakan Berasaskan Nilai Keadilan”²⁸ Dalam penelitian tersebut peneliti menguraikan dan

²⁷ Sofia Yonas, “Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Korupsi (Studi Kasus Pada PT. Merpati Nusantara Airlines)” *Journal Soedirman Law review*, Vol.3, No.2 (2021)., hlm.66.

²⁸ Dwi Setyo Budi Utomo, Doctoral Thesis: *Rekonstruksi Penegakan Hukum Pidana Denda Terhadap Pelanggaran di Bidang Perpajakan Berasaskan Nilai Keadilan*. (Semarang: Universitas Islam Sultan Agung Semarang, 2020)., hlm. viii.

merekonstruksi penegakan hukum pidana denda terhadap pelanggaran di bidang perpajakan di masa yang akan datang dengan berdasarkan pada nilai keadilan. Adapun hasil dari penelitian disertasi ini ditemukan fakta bahwa pelaksanaan pidana pajak memiliki kelemahan berupa tidak diaturnya kedudukan pidana kurungan pengganti pidana denda sebagaimana diatur dalam Pasal 30 ayat (1) dan ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Penelitian ini memiliki kesamaan topik dengan penelitian yang akan diteliti terkait penegakan hukum pidana di bidang perpajakan namun memiliki beberapa perbedaan pada fokus penelitian, dimana disertasi tersebut fokus pada pemidanaan dalam hal ini pidana denda dan mengkaji penegakan hukum secara umum, sementara penelitian yang akan dilakukan berfokus pada penegakan hukum atas kasus penggunaan faktur pajak fiktif dan pertanggung jawaban pidana korporasi.

Keenam, Al Ghifari²⁹ dengan judul penelitiannya “Tinjauan Perubahan Penegakan Hukum Pidana dalam UU HPP terhadap Pemulihan Kerugian pada Pendapatan Negara”. Dalam penelitian ini peneliti membahas efektifitas penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakkan hukum pidana perpajakan secara umum dalam rangka *restorative justice* melalui pengembalian kerugian pada pendapatan negara sebelum dan sesudah Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP) diterapkan serta permasalahannya. Adapun titik pembeda penelitian ini dengan yang akan diteliti oleh penulis adalah terletak pada subjek yang akan diteliti (korporasi) dan objek

²⁹ Al Gifary, Muhammad. *Tinjauan Perubahan Penegakan Hukum Pidana dalam UU HPP terhadap Pemulihan Kerugian pada Pendapatan Negara*. KTTA thesis, Jakarta: Politeknik Keuangan Negara STAN, 2022., hlm. xv.

atau modus tindak pidana yang dilakukan lebih spesifik mengarah pada faktor pajak fiktif.

Ketujuh, Disertasi Abdul Bashir³⁰ dengan judul “Ultimum Remedium dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara”. Penelitian ini membahas penegakan hukum pidana yang mengedepankan asas *ultimum remedium* terhadap pelaku (wajib Pajak) korporasi dalam rangka *restorative justice* terhadap pendapatan negara, perbedaan penelitian ini dengan yang akan dikaji oleh penulis adalah pada delik pidana yang dilakukan oleh korporasi tersebut, penulis akan memfokuskan pada perbuatan melawan hukum yang sedang marak terjadi yaitu penyalahgunaan faktor pajak fiktif atau Faktor Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS).

E. Kerangka Teori

Permasalahan dalam penelitian ini akan dikaji menggunakan basis teori sebagai dasar untuk menganalisis secara sistematis permasalahan terkait penegakan hukum dan pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi pengguna faktor pajak fiktif dalam tindak pidana perpajakan. Teori yang digunakan sebagai alat bantu agar penelitian ini menjadi lebih terarah.

Ada tiga tipe teori yang digunakan yaitu:

1. *Grand theory*, menggunakan teori Penegakan Hukum, dengan teori ini peneliti akan menganalisis aturan perundang-undangan dan turunannya terkait Penegakan Hukum dalam kasus Faktor Pajak Fiktif

³⁰ Bashir, Abdul. Doctoral Thesis: *Ultimum Remedium dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara*. Jakarta: Universitas Jayabaya, 2021., hlm. xi.

2. *Middle theory*, menggunakan teori pertanggungjawaban pidana korporasi, teori ini digunakan sebagai pisau analisis dalam menentukan pihak yang dimintai pertanggungjawaban pidana yang dilakukan oleh korporasi dalam tindak pidana perpajakan dalam studi putusan kasus yang akan diteliti
3. *Applied theory*, menggunakan Teori Keadilan untuk menganalisis proses penegakan hukum dan penjatuhan hukuman terhadap korporasi pengguna faktor pajak fiktif dalam tindak pidana perpajakan sesuai putusan PN Lhokseumawe 35/Pid.Sus /2022/PN.Lsm dan dibandingkan dengan putusan PN Jakarta Barat Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt.

1. Teori Penegakan Hukum

Soerjono Soekanto berpendapat, penegakan hukum adalah kegiatan menyasikan hubungan nilai-nilai yang terjabarkan dalam kaidah-kaidah mantap dan sikap tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir. Untuk menciptakan, memelihara dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup.³¹

Penegakan hukum pidana adalah penerapan hukum pidana secara konkrit oleh aparat penegak hukum. Dengan kata lain, penegakan hukum pidana merupakan pelaksanaan dari peraturan-peraturan pidana. Dengan demikian, penegakan hukum merupakan suatu sistem yang menyangkut penyesuaian antara nilai dengan kaidah serta perilaku nyata manusia. Kaidah-kaidah tersebut kemudian menjadi pedoman atau patokan bagi perilaku atau tindakan yang dianggap pantas atau seharusnya. Perilaku atau sikap tindak itu bertujuan untuk

³¹ Soekanto, Soerjono. *Faktor- Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*. Jakarta, RajaGrafindo Persada, 2007., hlm.35.

menciptakan, memelihara, dan mempertahankan kedamaian. Menurut Moeljatno menguraikan berdasarkan dari pengertian istilah hukum pidana yang mengatakan bahwa penegakan hukum adalah bagian dari keseluruhan hukum yang berlaku disuatu Negara yang mengadakan unsur - unsur dan aturan-aturan, yaitu:

- a. Menentukan perbuatan-perbuatan yang tidak boleh di lakukan dengan di sertai ancaman atau sanksi berupa pidana tertentu bagi barang siapa yang melanggar larangan tersebut.
- b. Menentukan dan dalam hal apa kepada mereka yang melanggar larangan-larangan itu dapat dikenakan atau dijatuhi pidana sebagaimana yang telah diancamkan.
- c. Menentukan dengan cara bagaimana pengenaan pidana itu dapat dilaksanakan apabila orang yang disangkakan telah melanggar larangan tersebut.³²

2. Teori Pertanggungjawaban Pidana Korporasi

Pertanggungjawaban pidana disebut sebagai *toerekenbaarheid*, *criminal responsibility*, *criminal liability*. Bahwa pertanggungjawaban pidana ditujukan untuk menentukan apakah seseorang tersangka /terdakwa dipertanggungjawabkan atas suatu tindak pidana yang terjadi atau tidak.

Teori pertanggungjawaban pidana korporasi, awalnya dikenal ada dua macam doktrin, yaitu doktrin *Strict Liability* (tanggung jawab ketat atau tanggung jawab mutlak) dan doktrin *Vicarious Liability* (tanggung jawab pengganti). Namun karena persoalan pertanggungjawaban korporasi sedapat mungkin harus

³² Widnyana, I Made. *Asas-asas Hukum Pidana*. Jakarta, Fikahati Aneska, 2010., hlm. 11.

mempertimbangkan unsur kesalahan, maka sebagaimana dijelaskan oleh Muladi³³, muncul teori baru yang diperkenalkan oleh Viscount Haldane yang dikenal dengan sebutan *identification theory*.

1). *Identification Theory* (Teori Identifikasi) atau *Direct Liability Doctrine*).

Doktrin pertanggungjawaban langsung atau doktrin identifikasi adalah salah satu teori atau doktrin yang digunakan sebagai salah satu justifikasi atau alasan pembenar untuk menerapkan sistem pertanggungjawaban pidana korporasi meskipun korporasi bukanlah sesuatu yang dapat berdiri sendiri. Menurut doktrin ini, suatu korporasi dapat melakukan tindak pidana secara langsung melalui “pejabat senior” sehingga perbuatan tersebut dapat diidentifikasi sebagai perbuatan dan kehendak dari perusahaan atau korporasi itu sendiri. Dalam teori ini, agar suatu korporasi dapat dibebani pertanggungjawaban secara pidana maka orang yang melakukan tindak pidana atau kejahatan tersebut harus dapat diidentifikasi terlebih dahulu. Pertanggungjawaban pidana baru dapat benar-benar dibebankan kepada korporasi apabila tindak pidana atau kejahatan yang dilakukan tersebut dilakukan oleh orang yang merupakan “*directing mind*” dan merupakan pejabat senior dari korporasi tersebut.

2). *Strict Liability atau Absolute Liability* (Pertanggungjawaban Ketat atau Pertanggungjawaban Mutlak).

Pertanggungjawaban pidana dapat dimintakan tanpa keharusan untuk membuktikan adanya kesalahan dari pelaku. Hamzah Hatrik mendefinisikan

³³ Muladi, *Pertanggungjawaban Korporasi dalam Hukum Pidana (Corporate Criminal Liability)*, Makalah pada Seminar Nasional tentang Aspek Pertanggungjawaban Pidana dalam Kebijakan Publik dari Tindak Pidana Korupsi, Kejaksaan Agung RI dan FH UNDIP, Semarang 6-7 Mei 2004., hlm. 6.

bahwa *Strict Liability* adalah pertanggungjawaban tanpa kesalahan (*liability without fault*), yang dalam hal ini si pembuat sudah dapat dipidana jika ia telah melakukan perbuatan yang dilarang sebagaimana telah dirumuskan dalam undang-undang, tanpa melihat lebih jauh sikap batin si pembuat.

Hanafi dalam bukunya yang berjudul “*Strict Liability dan Vicarious Liability* dalam hukum Pidana” menegaskan bahwa dalam perbuatan pidana yang bersifat *Strict Liability* hanya dibutuhkan dugaan atau pengetahuan dari pelaku (terdakwa), sudah cukup menuntut pertanggungjawaban pidana dari padanya. Jadi, tidak dipersoalkan adanya *mens rea* karena unsur pokok *Strict Liability* adalah *actus reus* (perbuatan) sehingga yang harus dibuktikan adalah *actus reus* (perbuatan) bukan *mens rea* (kesalahan).

3). *Vicarious Liability Doctrine* atau Pertanggungjawaban Pengganti

Teori ini sering diartikan sebagai pertanggungjawaban pengganti (pertanggungjawaban menurut hukum dimana seseorang atas perbuatan salah yang dilakukan oleh orang lain). Pada dasarnya, teori ini diambil dari konsep hukum perdata yang diterapkan pada hukum pidana. *Vicarious Liability* biasanya berlaku dalam hukum perdata yang mengatur mengenai perbuatan melawan hukum (*the law of torts*) berdasarkan *doctrine of respondeat superior*.

Tindak pidana korporasi pada dasarnya adalah perbuatan yang dilakukan oleh direksi dan atau pegawai dari suatu korporasi, pada setiap tingkatannya yang menjalankan tugas dan fungsi serta bisa dianggap bertindak mewakili korporasi, yang dapat mengakibatkan tanggungjawab pidana. Baik kepada korporasinya

maupun bersama dengan pegawainya secara pribadi dapat diminta pertanggungjawaban pidana.

3. Teori Keadilan

Keadilan (*Gerechtikeit*) adalah salah satu cita-cita hukum yang selalu harus dicapai dalam penegakan hukum sehingga menciptakan kepastian hukum dan kemanfaatan hukum. Keadilan pun juga menjadi salah satu konsep terkait dimana dapat diartikan sebagai timbal balik dari apa yang telah dilakukan, baik itu perbuatan baik maupun perbuatan buruk.³⁴ Di dalam penegakan hukum sendiri, keadilan masih menjadi relatif dan memiliki banyak pandangan terkait konsep keadilan yang dimana masih terkesan sulit untuk dipahami karena masing-masing orang memiliki kacamata yang berbeda terkait konsep keadilan.

Teori Keadilan dalam Bahasa Inggris disebut *theory of justice*, atau dalam Bahasa Belanda dikenal dengan *theorie van rechtvaardigheid*. Aristoteles dalam karyanya yang berjudul *Etika Nichomachea* menjelaskan pemikiran pemikirannya tentang keadilan. Bagi Aristoteles, keutamaan, yaitu ketaatan terhadap hukum (hukum polis pada waktu itu, tertulis dan tidak tertulis) adalah keadilan. Dengan kata lain keadilan adalah keutamaan dan ini bersifat umum.

Theo Huijbers menjelaskan mengenai keadilan menurut Aristoteles di samping keutamaan umum, juga keadilan sebagai keutamaan moral khusus, yang berkaitan dengan sikap manusia dalam bidang tertentu, yaitu menentukan hubungan baik antara orang-orang, dan keseimbangan antara dua pihak. Ukuran keseimbangan ini adalah kesamaan numerik dan proporsional. Hal ini karena

³⁴ Dwisvimiari, Inge. "Keadilan dalam perspektif filsafat ilmu hukum." *Jurnal Dinamika Hukum* 11.3 (2011), hlm. 522-531.

Aristoteles memahami keadilan dalam pengertian kesamaan. Dalam kesamaan numerik, setiap manusia disamakan dalam satu unit. Misalnya semua orang sama di hadapan hukum. Kemudian kesamaan proporsional adalah memberikan kepada setiap orang apa yang menjadi haknya, sesuai kemampuan dan prestasinya.³⁵ Selain itu Aristoteles juga membedakan antara keadilan distributif dengan keadilan korektif.

Keadilan *distributive* menurutnya adalah keadilan yang berlaku dalam hukum publik, yaitu berfokus pada distribusi, honor kekayaan, dan barang-barang lain yang diperoleh oleh anggota masyarakat. Kemudian keadilan korektif berhubungan dengan pembetulan sesuatu yang salah, memberikan kompensasi kepada pihak yang dirugikan atau hukuman yang pantas bagi pelaku kejahatan. Sehingga dapat disebutkan bahwa ganti rugi dan sanksi merupakan keadilan akorektif menurut Aristoteles. Teori keadilan menurut Aristoteles yang dikemukakan oleh Theo Huijbers adalah sebagai berikut:³⁶

- 1) Keadilan dalam pembagian jabatan dan harta benda publik. Disini berlaku kesamaan geometris. Misalnya seorang Bupati jabatannya dua kali lebih penting dibandingkan dengan Camat, maka Bupati harus mendapatkan kehormatan dua kali lebih banyak daripada Camat. Kepada yang sama penting diberikan yang sama, dan yang tidak sama penting diberikan yang tidak sama.
- 2) Keadilan dalam jual-beli. Menurutnya harga barang tergantung kedudukan dari para pihak. Ini sekarang tidak mungkin diterima.

³⁵ Hyronimus Rhiti, *Filsafat Hukum Edisi Lengkap (Dari Klasik ke Postmodernisme)*, Ctk. Kelima. Yogyakarta, Universitas Atma Jaya. 2015. hlm. 241.

³⁶ *Ibid*, hlm. 242

- 3) Keadilan sebagai kesamaan aritmatik dalam bidang privat dan juga publik. Kalau seorang mencuri, maka ia harus dihukum, tanpa mempedulikan kedudukan orang yang bersangkutan. Sekarang, kalau pejabat terbukti secara sah melakukan korupsi, maka pejabat itu harus dihukum tidak peduli bahwa ia adalah pejabat.
- 4) Keadilan dalam bidang penafsiran hukum. Karena Undang-Undang itu bersifat umum, tidak meliputi semua persoalan konkret, maka hakim harus menafsirkannya seolah-olah ia sendiri terlibat dalam peristiwa konkret tersebut. Menurut Aristoteles, hakim tersebut harus memiliki epikeia, yaitu “suatu rasa tentang apa yang pantas”.

Thomas Aquinas mengemukakan keadilan dengan membedakan keadilan menjadi 2 (dua) kelompok, yaitu keadilan umum (*justitia generalis*) dan keadilan khusus. Keadilan umum adalah keadilan menurut kehendak undang-undang, yang harus ditunaikan demi kepentingan umum, sedangkan keadilan khusus adalah keadilan atas dasar kesamaan atau proporsionalitas.

Keadilan khusus dibedakan menjadi 3 (tiga) jenis, yaitu:³⁷

- 1) Keadilan distributif (*justitia distributiva*) yaitu keadilan yang secara proporsional diterapkan dalam lapangan hukum publik secara umum. Sebagai contoh, negara hanya akan mengangkat seseorang menjadi hakim, apabila orang itu memiliki kecakapan untuk menjadi hakim;
- 2) Keadilan komutatif adalah keadilan yang mempersamakan antara prestasi dan kontraprestasi;

³⁷ Darmodihardjo, Darji & Sidharta, *Pokok-Pokok Filsafat Hukum, Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia*. Jakarta, Gramedia Pustaka Utama, 1995., hlm., 138-139.

- 3) Keadilan vindikatif adalah keadilan dalam hal menjatuhkan hukuman atau ganti kerugian dalam tindak pidana. Seorang dianggap adil apabila ia dipidana badan atau denda sesuai dengan besarnya hukuman yang telah ditentukan atas tindak pidana yang dilakukannya.

Notohamidjojo mengemukakan jenis keadilan antara lain yaitu, keadilan kreatif (*justitia creativa*) dan keadilan protektif (*justitia protectiva*). Keadilan kreatif adalah keadilan yang memberikan kepada setiap orang untuk bebas menciptakan sesuatu sesuai dengan daya kreatifitasnya, sedangkan keadilan protektif adalah keadilan yang memberikan pengayoman kepada setiap orang, yaitu perlindungan yang diperlukan dalam masyarakat.

Roscoe Pound, salah seorang penganut *Sociological Jurisprudence* berpandangan bahwa keadilan dapat dilaksanakan dengan hukum atau tanpa hukum. Keadilan tanpa hukum dilaksanakan sesuai dengan keinginan atau intuisi seseorang yang di dalam mengambil keputusan mempunyai ruang lingkup diskresi yang luas serta tidak ada keterikatan pada perangkat aturan tertentu.³⁸

Keadilan berasal dari kata adil, yang berarti tidak sewenang-wenang, tidak memihak, tidak berat sebelah. Keadilan setidaknya dapat dibedakan menjadi tiga jenis yaitu keadilan umum atau keadilan legal, keadilan khusus, serta aequitas. Keadilan legal adalah keadilan menurut undang-undang, yang harus ditunaikan demi kepentingan umum³⁹, sekaligus pada saat yang bersamaan tidak mengorbankan manusia sebagai individu. Keadilan khusus adalah keadilan atas

³⁸ *Ibid.* hlm.147.

³⁹ Gustav Radbruch, *Legal Philosophy*, II, 1932, dalam 20th Century Legal Philosophy Series: Vol. IV, The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin, Translated by Kurt Wilk, Harvard University Press, Cambridge. Massachusetts, 1950., hlm., 49.

dasar kesamaan atau proporsionalitas. Sedangkan aequitas adalah keadilan yang berlaku umum, obyektif dan tidak memperhitungkan situasi daripada orang-orang yang bersangkutan.⁴⁰

F. METODE PENELITIAN

Bakher dan Zubair memberikan pandangan tentang definisi penelitian “Penelitian pada dasarnya adalah upaya merumuskan masalah, mengajukan pertanyaan pertanyaan tersebut, dengan menemukan fakta dan memberikan interpretasi yang benar. Namun secara lebih dinamis, penelitian memiliki fungsi dan tujuan inventif, yaitu terus menerus memperbaharui kesimpulan dan teori yang telah diterima berdasarkan fakta dan kesimpulan yang telah ditemukan”.⁴¹

1. Jenis dan Sifat Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan untuk mengkaji dan menganalisis persoalan hukum dalam penelitian ini adalah yuridis normatif. Penelitian ini berfokus pada norma konsep, teori, asas, serta peraturan dan penelitian ini memerlukan bahan Pustaka atau bahan sekunder sebagai objek kajian utama terkait permasalahan yang diteliti agar peneliti memeriksa ada tidaknya konsistensi dan kesesuaian antara suatu peraturan dan konstitusi atau di antara hukum dan peraturan, serta kaitannya dengan penerapan dalam praktek.

Penelitian ini bersifat *preskriptif*, yaitu suatu penelitian yang bertujuan memberikan gambaran atau merumuskan permasalahan sesuai dengan keadaan

⁴⁰ Notohamidjojo, O. *Soal-Soal Pokok Filsafat Hukum*. Editor Tribudiyono, Salatiga, Griya Media, 2011., hlm. 79.

⁴¹ Susanto, Anthon Fredy. “*Penelitian Hukum Transformatif-Partisapatif*”. Malang, Setara Press, 2015., hlm.162.

atau fakta yang ada dikaitkan dengan norma atau ketentuan yang berlaku guna mendapatkan saran-saran mengenai apa yang harus dilakukan untuk mengatasi permasalahan dalam penegakan hukum terhadap korporasi pengguna faktur pajak fiktif dalam tindak pidana perpajakan.

2. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini dilakukan melalui tiga pendekatan yaitu:

- 1) Pendekatan perundangan undangan (*statute approach*) dengan menganalisis beberapa peraturan yang ada kaitannya dengan Penegakan hukum terhadap korporasi penggunaan faktur pajak fiktif dalam tindak pidana perpajakan.
- 2) Pendekatan konseptual (*conceptual approach*) sebagai sarana untuk menemukan suatu gagasan, ide maupun pemikiran yang nantinya melahirkan sebuah konsep, pengertian, dan berbagai asas hukum yang relevan, sebagai sandaran dalam mengkontruksi argumentasi hukum
- 3) Pendekatan kasus (*case approach*) dengan mengkaji putusan Pengadilan Negeri Lhokseumawe No.35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm dan sebagai pembanding dengan menggunakan Pengadilan Negera Jakarta Barat Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.JktBrt.

3. Sumber Data

Jenis data yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah data kualitatif, yaitu data yang tidak berbentuk angka yang dapat diperoleh dari rekaman,

pengamatan, wawancara atau bahan tertulis (Undang-Undang, dokumen, buku-buku dan sebagainya) yang berupa ungkapan-ungkapan verbal.

Sumber data penelitian ini terdiri data data primer yang didapatkan melalui wawancara dengan pihak yang berkompeten dalam penegakan hukum tindak pidana perpajakan dan data sekunder yang diperoleh secara tidak langsung dari sumbernya melalui studi kepustakaan (*library research*) seperti (buku-buku teks, jurnal, majalah, koran, dokumen, peraturan, perundangan dan lain sebagainya) yang dapat diperoleh dari perpustakaan ataupun internet. Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan konsep konsep, teori-teori dan informasi serta pemikiran konseptual dari penelitian pendahulu baik berupa peraturan perundang-undangan dan karya ilmiah lainnya. Data sekunder terdiri dari :

a. Bahan Hukum Primer

Yaitu bahan-bahan hukum yang diperoleh dari Peraturan Perundang-Undangan yang berkaitan dengan objek penelitian, yaitu:

- 1) Undang-Undang Dasar (UUD) Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- 2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan
- 3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan
- 4) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Pajak Pertambahan Nilai
- 5) Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas
- 6) Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP)
- 7) Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP)
- 8) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

- 9) Peraturan Direktur Jenderal Pajak(DJP) No. PER-16/PJ/2018 Tentang Perubahan atas PER-19/PJ/2017 Tentang Perlakuan terhadap Penerbitan dan/atau Penggunaan Faktur Pajak tidak Sah oleh Wajib Pajak
- 10) Peraturan Jaksa Agung Republik Indonesia Nomor PER-028/AJA/10/2014 Tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana Dengan Subjek Hukum Korporasi
- 11) Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) RI No. 13 Tahun 2016 Tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana Oleh Korporasi
- 12) Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan
- 13) Putusan Pengadilan Negeri Lhokseumawe Nomor 35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm

b. Bahan Hukum Sekunder,

Bahan hukum yang erat hubungannya dengan bahan hukum primer yang dapat membantu menganalisis dan memahami bahan hukum primer, yaitu berisikan putusan perkara nomor 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt sebagai pembanding serta buku dan karya ilmiah yang berkaitan dengan penelitian pada penulisan hukum ini.

c. Bahan Hukum Tersier,

Bahan hukum penunjang yang memberikan informasi mengenai bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder, seperti kamus besar Bahasa Indonesia, jurnal mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi, jurnal mengenai tindak pidana perpajakan, artikel mengenai pajak dan informasi yang di dapatkan dari internet.

4. Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data pada penelitian ini menggunakan teknik studi dokumenter berupa buku-buku, tulisan-tulisan para ahli hukum artinya data yang diperoleh melalui penelusuran kepustakaan baik secara daring maupun luring yang ditabulasi kemudian disistematiskan dengan memilih perangkat-perangkat hukum yang relevan dengan objek penelitian. Dalam penelitian ini juga akan dilakukan wawancara kepada pihak terkait sebagai bahan analisis untuk memberikan gambaran yang jelas praktik penegakan hukum dalam tindak pidana perpajakan khususnya delik Faktur Pajak fiktif yang dilakukan oleh korporasi pengguna faktur pajak.

5. Analisa Data

Penguraian data seperti bahan hukum primer dan sekunder akan dianalisis menggunakan metode yuridis kualitatif, yaitu penelitian ini bertitik tolak peraturan perundang-undangan sebagai hukum positif yang kemudian dianalisis secara kualitatif serta tanpa menggunakan statistik dan matematik.

Dengan ini, peneliti menganalisis data yang diperoleh mengenai:

- a. Pertanggungjawaban pidana korporasi sebagai pengguna faktur pajak fiktif dalam tindak pidana perpajakan, beserta penerapan sanksi yang dilakukan oleh penegak hukum dalam penyelesaian tindak pidana korporasi di bidang perpajakan berdasarkan putusan Pengadilan Negeri Lhokseumawe No.35/Pid.Sus/2022/PN.Lsm dan sebagai pembanding dengan menggunakan Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.JktBr.
- b. Upaya Penanganan dan Penegakan Hukum dalam Tindak Pidana Perpajakan terkait penyalahgunaan faktur pajak.

BAB II

TINJAUAN UMUM PERPAJAKAN, PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI DAN PENEGAKAN HUKUM

A. Tinjauan Umum Perpajakan

Definisi pajak dalam Undang-undang nomor 16 Tahun 2009 yang merupakan perubahan keempat dari Undang undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 1 ayat 1 menyatakan bahwa pajak adalah kontribusi Wajib Pajak kepada Negara yang terutang oleh Orang Pribadi atau Badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan di gunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.⁴²

Berdasarkan definisi di atas, terdapat beberapa unsur dari pengertian pajak, yaitu:

- a. Kontribusi wajib dari masyarakat kepada negara
- b. Pemungutannya berdasarkan Undang-Undang dan aturan pelaksanaannya sehingga sanksinya tegas dan bisa dipaksakan
- c. Tanpa kontra prestasi secara langsung yang dapat ditunjuk
- d. Dipungut oleh pemerintah terhadap subjek pajak (Orang pribadi, Badan)
- e. Digunakan untuk membiayai pelaksanaan pemerintahan demi kemakmuran masyarakat.

Peranan pajak dalam pembangunan nasional, menurut Siti Resmi⁴³ memiliki dua fungsi yaitu Fungsi Anggaran (*Budgetair*) dan Fungsi Mengatur (*Regulered*)

⁴² Mardiasmo. *Perpajakan. Edisi Revisi 2009*, Yogyakarta, Andi Publisher, 2010., hlm.1.

⁴³ Resmi,Siti. *Perpajakan Teori dan Kasus Buku 1 Edisi Ketujuh*. Jakarta, Salemba Empat, 2019., hlm.3.

a) Fungsi Anggaran

Fungsi pajak sebagai anggaran, artinya pajak sebagai salah satu sumber bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran – pengeluarannya.

b) Fungsi Mengatur

Fungsi pajak sebagai mengatur, artinya pajak digunakan sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi, contoh pajak yang tinggi dikenakan terhadap minuman keras dan barang mewah untuk mengurangi tingkat konsumsi masyarakat.

Pemungutan pajak adalah suatu rangkaian kegiatan mulai dari penghimpunan data objek dan subjek Pajak, penentuan besarnya pajak yang terutang sampai kegiatan penagihan pajak kepada Wajib Pajak serta pengawasan penyeterannya.⁴⁴ Di Indonesia mengenal tiga sistem pemungutan pajak yaitu:⁴⁵

- a. *Official Assessment System*, yaitu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak terutang oleh Wajib Pajak.
- b. *Self Assessment System*, yaitu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang sepenuhnya kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri besarnya pajak terutang.
- c. *With Holding System*, yaitu suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada pihak ketiga untuk menentukan besarnya pajak yang terutang.

⁴⁴ Pasal 1 Ayat 3 Peraturan Pemerintah Nomor 91 Tahun 2010.

⁴⁵ Pudyatmoko, Y.S, Pengantar Hukum Pajak -Edisi Revisi. Yogyakarta, Andi Offset, 2006., hlm.7.

Asas pemungutan pajak merupakan suatu asas untuk mencapai tujuan pemungutan pajak, yang merupakan pedoman yang digunakan oleh pemerintah saat membuat peraturan atau melakukan pemungutan pajak, menurut Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* dengan teorinya *The Fourth Maxims*, asas pemungutan pajak sebagai berikut:⁴⁶

a. Asas *Equality and Equity*

Asas *Equality* atau kesamaan, artinya keadaan yang sama atau orang yang dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama (*non discrimination*), *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 *Certainty* atau Kepastian, dimana semua pungutan pajak harus berdasarkan undang-undang sehingga yang melanggar ketentuan tersebut akan dikenakan sanksi.

c. Asas *Convenience of Payment*

Asas ini dapat diartikan sebagai asas yang tepat waktu atau asas kesenangan, berdasarkan asas ini maka pajak harus dipungut pada waktu yang tepat bagi wajib pajak, misalnya saat wajib pajak menerima penghasilan.

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

⁴⁶ Soemitro, Rocmat dan D.K Sugiharti. *Asas dan Dasar Perpajakan 1 Cetakan Kedua*. Bandung, Refika Aditama, 2010., hlm. 14.

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

Penggolongan pajak memiliki banyak kriteria sebagai dasar pengelompokkannya, namun secara garis besar berdasarkan kriteria kewenangan dalam pemungutannya maka pajak digolongkan sebagai berikut:⁴⁷

a. Pajak Pusat (Pajak Negara)

Pajak ini dipungut oleh pemerintah pusat sehingga hasilnya masuk ke Kas Negara, dasarnya Undang-Undang dan Peraturan Pelaksanaannya. Pengelolanya adalah Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea Cukai dan dipungut dengan sistem pemungutan *Self Assessment System* dan *With Holding System*. Adapun jenis pajak yang dikelolanya adalah; Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN & PPnBM), Bea Materai (BM), Fiskal Luar Negeri, Pajak Ekspor Impor dan lain-lain.

b. Pajak Daerah

Pajak ini dipungut oleh Pemerintah Daerah (Propinsi, Kabupaten/Kota) sehingga hasilnya masuk ke Kas Daerah. Dasarnya adalah Undang-Undang dan Pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Daerah, pengelolaannya oleh Dinas Pendapatan Daerah, dengan sistem pemungutan *Official Assessment System* dan *Withholding System*.

⁴⁷ Susyanti, Jeni dan Ahmad Dahlan. *Perpajakan Untuk Praktisi dan Akademisi*. Malang, Empat Dua Media, 2015., hlm. 2-3.

Subjek Pajak adalah subjek hukum yang oleh undang-undang pajak diberi kewajiban perpajakan, berdasarkan aturan perpajakan⁴⁸ yang menjadi subjek pajak adalah:

- a. Orang Pribadi
- b. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.
- c. Badan, dan
- d. Bentuk Usaha Tetap.

Objek Pajak memiliki banyak ragamnya, segala sesuatu yang ada dalam masyarakat dapat dijadikan sasaran atau objek pajak, baik keadaan, perbuatan maupun peristiwa⁴⁹. Pada umumnya peristiwa tersebut adalah peristiwa perdata yang terkait dengan hukum dan/atau hubungan hukum antara sesama subjek hukum atau antara subjek hukum dengan objek yang terkait pengenaan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Wajib Pajak⁵⁰ 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. Sebagai wajib pajak, seseorang memiliki hak dan kewajiban yang harus dipenuhi. Hak dan kewajiban inilah yang dilindungi oleh pemerintah melalui undang-undang.

a. Kewajiban Wajib Pajak

Pemenuhan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak harus dilaksanakan dengan benar, karena jika tidak maka akan menimbulkan konsekuensi penjatuhan

⁴⁸ Indonesia, Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang telah diubah terakhir dalam Undang-Undang Nomor 7 un 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Pasal 2.

⁴⁹ Soemitro, Rahmat. Asas dan Dasar Perpajakan 1, op.cit., hlm.99.

⁵⁰ Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Pasal 1.

sanksi perpajakan baik secara administrasi maupun pidana. Kewajiban wajib pajak yang harus dilaksanakan antara lain:⁵¹

- 1) Mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak, apabila telah memenuhi persyaratan.
- 2) Melaporkan usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan pengusaha dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak.
- 3) Mengisi Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, dan jelas, dalam bahasa Indonesia dengan menggunakan huruf latin, angka arab, satuan mata uang rupiah, serta menandatangani dan menyampaikannya ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat wajib pajak terdaftar atau dikukuhkan atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak.
- 4) Menyampaikan Surat Pemberitahuan dalam bahasa Indonesia dengan menggunakan satuan mata uang selain rupiah yang diizinkan, yang pelaksanaannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- 5) Membayar atau menyetor pajak yang terutang dengan menggunakan Surat Setoran Pajak ke kas negara melalui tempat pembayaran yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- 6) Membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 7) Menyelenggarakan pembukuan bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan wajib pajak badan, dan melakukan pencatatan bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas.
- 8) Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan

⁵¹ Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Pasal 2.

yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas wajib pajak, atau objek yang terutang pajak, Memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan, memberikan keterangan lain yang diperlukan apabila diperiksa.

b. Hak-hak Wajib Pajak

- 1) Melaporkan beberapa masa pajak dalam 1 (satu) Surat Pemberitahuan Masa.
- 2) Mengajukan surat keberatan dan banding bagi Wajib Pajak dengan kriteria tertentu.
- 3) Memperpanjang jangka waktu penyampaian Surat Pemberitahuan tahunan Pajak Penghasilan untuk paling lama 2 (dua) bulan dengan cara menyampaikan pemberitahuan secara tertulis atau dengan cara lain kepada Direktorat Jenderal Pajak.
- 4) Membetulan Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan dengan menyampaikan secara tertulis, dengan syarat Direktorat Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan.
- 5) Mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.
- 6) Mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:
 - a) Surat ketetapan pajak kurang bayar,
 - b) Surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan,
 - c) Surat ketetapan pajak nihil,
 - d) Surat ketetapan pajak lebih bayar,
 - e) Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 7) Mengajukan permohonan banding kepada badan peradilan pajak atas surat keputusan keberatan.
- 8) Menunjuk seorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk menjalankan hak dan memenuhi kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Faktur Pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) Pajak Pertambahan Nilai (PPN).⁵² Pengusaha Kena Pajak (PKP) wajib membuat faktur pajak untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Pajak maupun ekspor Barang Kena Pajak tidak berwujud atau Jasa Kena Pajak.⁵³

Penerbitan faktur pajak merupakan bagian penting dari prosedur pemungutan PPN namun dalam praktiknya pengisian dalam faktur pajak seringkali ditemukan ketidaksesuaian dengan keadaan sebenarnya meskipun telah dilakukan secara elektronik. Faktur yang penerbitannya tidak sesuai dengan fakta yang sebenarnya dan/atau dibuat oleh pengusaha kena pajak yang tidak dikukuhkan oleh undang-undang merupakan faktur pajak yang tidak sah atau Faktur pajak fiktif.

Hukum Pajak disebut juga hukum fiskal adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang atau hak pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan an memberikannya kembali ke masyarakat melalui kas negara, sehingga hukum pajak bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak⁵⁴

Hukum pajak sebagai dasar yuridis bagi penegak hukum pajak dalam menggunakan wewenang dan kewajibannya untuk menegakkan hukum pajak, bagi wajib pajak merupakan pedoman dalam melaksanakan kewajiban dan

⁵² Susyanti, Jeni dan Ahmad Dahlan. *op.cit.*, hlm. 184.

⁵³ Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-03/PJ/2022 Tentang Faktur Pajak. Pasal 3(2).

⁵⁴ Brotodihardja, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Cetakan kedua puluh tiga*. Bandung, Refika Aditama, 2013., hlm. 1.

menggunakan hak dalam rangka memperoleh perlindungan hukum sebagai konsekuensi dari penegakan hukum pajak.

Hukum pajak berdasarkan kriteria fungsi hukum dapat dibedakan menjadi 2 (dua) bagian⁵⁵, yaitu:

a. Hukum Pajak Materiil,

Hukum Pajak yang mengatur tentang norma yang menjelaskan keadaan, perbuatan atau peristiwa hukum yang dikenakan pajak, siapa saja yang harus dikenakan pajak, besaran pajak dan lain-lain, dengan kata lain hukum yang mengatur segala sesuatu mengenai timbulnya, hapusnya dan besarnya utang pajak, pola hubungan antara pemerintah dengan wajib pajak.

b. Hukum Pajak Formil

Hukum Pajak Formil atau disebut juga hukum acara⁵⁶ adalah peraturan mengenai cara untuk menjalankan hukum materiil perpajakan menjadi suatu kenyataan, memuat cara penyelenggaraan mengenai suatu penetapan utang pajak, kendali pemerintah atas penyelenggaraan, kewajiban dan hak wajib pajak serta pihak ketiga dan prosedur pemungutan. Hukum pajak formil bertujuan melindungi fiskus dan wajib pajak.

Undang-undang perpajakan di Indonesia mengenal dua jenis sanksi, berupa sanksi pidana dan administrasi. Ancaman terhadap pelanggaran suatu norma perpajakan ada yang diancam dengan sanksi administrasi saja, ada yang diancam dengan sanksi pidana saja, dan ada pula yang diancam dengan sanksi administrasi dan sanksi pidana.

⁵⁵ Azis, Ziski. *Perpajakan – Teori dan Kasus*. Medan, Madenatera, 2016., hlm. 4-8.

⁵⁶ Jayaningrat, Sindian. Makna dari Hukum Fiskal, disampaikan pada Pidato ilmiah Die Natalis Sekolah Tinggi Ilmu Keuangan Negara ke VIII, Jakarta, 27 April 1968.

- a. Sanksi administrasi merupakan pembayaran kerugian negara, khususnya yang berupa denda, bunga, dan kenaikan.
- b. Sanksi pidana ialah sanksi berupa siksaan atau penderitaan, merupakan suatu alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiskus agar norma perpajakan dipatuhi.

Sanksi pidana dikenakan apabila terdapat pelanggaran berat atau kejahatan yang berdampak terhadap timbulnya kerugian pada pendapatan negara baik ada unsur kesengajaan maupun tanpa unsur kesengajaan. Pelanggaran dan kejahatan tersebut dapat berupa ketidakbenaran data, menyembunyian data, pemalsuan data hingga tidak menyetorkan pajak. Sanksi pidana adalah langkah terakhir pemerintah sebagai upaya penegakan kepatuhan membayar pajak.

B. Pertanggungjawaban Pidana Korporasi

Pengertian Korporasi, dalam Black's Law Dictionary adalah sebagai berikut.⁵⁷

“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 merupakan istilah yang biasa digunakan oleh ahli hukum pidana dan kriminologi untuk menyebut apa yang dalam bidang hukum perdata sebagai

⁵⁷ Black, Henry. *Black's Law Dictionary, Fifth Edition*, St. Paul Minnesota, West Publishing Co, 1979., hlm. 307.

badan hukum. Badan hukum dalam bahasa Belanda disebut *recht persoon* atau dalam Bahasa Inggris disebut *legal person* atau *legal body*.⁵⁸

Korporasi menurut Moenaf H. Regar adalah badan usaha (baik yang berbadan hukum maupun yang tidak berbadan hukum) yang keberadaannya dan statusnya disamakan dengan manusia (orang) tanpa melihat bentuk organisasinya.⁵⁹ 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 diakui oleh hukum perdata. Pengertian korporasi secara luas sebagai pengertian korporasi dalam hukum pidana, korporasi meliputi baik badan hukum maupun bukan badan hukum.⁶⁰

Pertanggungjawaban pidana dalam bahasa asing disebut sebagai *toerekenbaarheid*, *criminal responsibility*, *criminal liability*. Bahwa pertanggungjawaban pidana ditujukan untuk menentukan apakah seseorang tersangka /terdakwa dipertanggungjawabkan atas suatu tindak pidana yang terjadi atau tidak.

Ilmu hukum pidana secara umum menyatakan bahwa pertanggungjawaban terhadap suatu tindak pidana adalah suatu proses dilanjutkan celaan (*verwijtbaarheid*) yang obyektif terhadap perbuatan yang dinyatakan sebagai tindak pidana oleh hukum pidana dan pelaku merupakan subjek hukum yang dianggap

⁵⁸Setyono, Heryoso. *Kejahatan Korporasi, Analisis Viktimologi dan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Hukum Pidana*, Edisi kedua Cetakan Pertama, Malang: Banyumedia Publishing, 2002., hlm. 17.

⁵⁹ Kristian, *Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Bandung: Refika Aditama, 2016., hlm. 24.

⁶⁰ Sjahdeini, Sutan Remi. *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta: Grafiti Pers, 2006, hlm. 43.

memenuhi persyaratan untuk dijatuhi pidana. Berikut pendapat ahli terkait pertanggungjawaban pidana “*teorekenbaarheid*”, sebagai berikut:

Moelyatno menyatakan;⁶¹

“Bahwa ajaran Kontorwicz, antara perbuatan pidana dan pertanggungjawaban pidana dalam hukum pidana, ada hubungan erat seperti halnya dengan perbuatan dan orang yang melakukan perbuatan, perbuatan pidana baru, mempunyai arti kalau disampingnya adalah pertanggungjawaban, sebaliknya tidak mungkin ada pertanggungjawaban, jika tidak ada perbuatan pidana. Kesalahan adalah unsur bahkan syarat mutlak bagi adanya pertanggungjawaban berupa pengenaan pidana.”

Pembahasan mengenai pertanggungjawaban pidana setidaknya dua aliran yang selama ini dianut, yaitu aliran *indeterminisme* dan aliran *determinisme*. Kedua aliran tersebut membicarakan hubungan antara kebebasan kehendak dengan ada atau tidaknya kesalahan, sebagai berikutnya;⁶²

- a. Kaum *indeterminisme*, yang pada dasarnya berpendapat bahwa manusia mempunyai kehendak bebas dan ini merupakan sebab dari segala keputusan kehendak. Tanpa ada kebebasan kehendak maka tidak ada kesalahan, apabila tidak ada kesalahan maka tidak ada pencelaan, sehingga tidak ada pemidanaan.
- b. Kaum *determinis*, mengatakan, bahwa manusia tidak mempunyai kehendak bebas, keputusan kehendak ditentukan sepenuhnya oleh watak (dalam arti nafsu manusia dalam hubungan kekuatan satu sama lain) dan motif-motif, ialah perangsang datang dari dalam atau dari luar yang mengakibatkan watak tersebut. Seseorang tidak dapat dicela atas perbuatannya atau dinyakan mempunyai kesalahan, sebab ia tidak punya kehendak bebas. Namun,

⁶¹ Moelyatno, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Bina Aksara, 2002., hlm. 22-23.

⁶² *Ibid*, hlm. 51

meskipun diakui bahwa orang yang melakukan tindak pidana tidak dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya.

Korporasi sebagai subjek hukum, menjalankan kegiatannya sesuai dengan prinsip ekonomi yaitu mencari keuntungan sebesar-besarnya, dan mempunyai kewajiban untuk mematuhi peraturan hukum di bidang ekonomi yang digunakan pemerintah untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat dan keadilan sosial. Pertanggungjawaban pidana korporasi pertama kali diterapkan oleh negara-negara *common law*, dikarenakan sejarah revolusi industri yang terjadi dahulunya. Pengakuan pertanggungjawaban pidana korporasi di pengadilan Inggris mulai pada tahun 1842, saat korporasi gagal di denda karena gagal menjalankan tugasnya menurut peraturan perundang-undangan.⁶³

Tujuan dari pemidanaan kejahatan korporasi adalah lebih kepada agar adanya perbaikan dan ganti rugi, berbeda dengan pemidanaan kejahatan lain yang konvensional yang bertujuan untuk menangkap dan menghukum.⁶⁴

C. Penegakan Hukum

Penegakan hukum menurut Satjipto Rahardjo⁶⁵ adalah proses untuk membuat keinginan hukum menjadi kenyataan. Keinginan hukum yang dimaksud di sini adalah pemikiran badan pembuat undang-undang yang dirumuskan dalam peraturan perundang-undangan. Sementara itu, penegakan hukum perpajakan dapat dimaknai sebagai upaya pelaksanaan hukum, termasuk mengembalikan

⁶³ Alvi Syahrin, *Beberapa Isu Hukum Lingkungan Kepidanaan*, Softmedia, Jakarta, 2009., hlm. 23.

⁶⁴ Bismar Nasution, *Kejahatan Korporasi*, <https://bismar.wordpress.com/2009/12/23/kejahatan-korporasi/>, Diakses tanggal 05 September 2023, Pukul 15.56 Wib.

⁶⁵ Rahardjo, Satjipto. *Masalah Penegakan Hukum*, Bandung: Sinar Baru, 1983., hlm. 24.

hukum yang terlanggar agar ditegakkan kembali. Upaya penegakan hukum pajak adalah tindakan *preventif*, sedangkan pemulihan hukum yang dilanggar adalah tindakan *represif*.

Soedarto⁶⁶ memberikan batasan atau pengertian tentang hukum pidana sebagai aturan hukum yang mengikat suatu perbuatan yang memenuhi persyaratan tertentu suatu akibat yang berupa pidana. Dengan batasan tersebut, maka menurut Soedarto, hukum pidana berpangkal pada dua pokok, yaitu: Perbuatan yang memenuhi syarat-syarat tertentu; dan Pidana.

Perbuatan yang memenuhi syarat-syarat tertentu itu, dimaksudkan perbuatan yang dilakukan oleh orang, yang memungkinkan adanya pemberian pidana. Perbuatan semacam itu dapat disebut perbuatan yang dapat dipidana atau dapat disingkat perbuatan jahat. Oleh karena dalam “perbuatan jahat” ini harus ada orang yang memperlakukannya, maka persoalan tentang “perbuatan tertentu” itu diperinci menjadi dua, yaitu perbuatan yang dilarang dan orang yang melanggar larangan itu. Sementara yang dimaksud dengan pidana adalah penderitaan yang sengaja dibebankan kepada orang yang melakukan perbuatan yang memenuhi syarat-syarat tertentu itu, yang menurut Soedarto termasuk juga apa yang disebut tindakan tata tertib.

Lemaire⁶⁷ membatasi pengertian hukum pidana sebagai norma-norma yang berisi kewajiban dan larangan yang (oleh pembentuk undang-undang) telah dikaitkan dengan sanksi berupa hukuman, yaitu suatu penderitaan yang bersifat

⁶⁶ Soedarto. *Hukum Pidana Jilid I A-B*. Semarang: Fakultas Hukum Universitas Diponegoro. 1975., hlm. 7.

⁶⁷ Renggong, Ruslan. *Hukum Pidana Khusus, Memahami Delik- delik di Luar KUHP*. Jakarta: Kencana, 2016., hlm.12.

khusus. Dengan demikian, dapat pula dikatakan, bahwa hukum pidana itu merupakan suatu sistem norma yang menentukan perbuatan mana dan dalam situasi bagaimana hukuman dijatuhkan, serta hukuman yang bagaimana yang dapat dijatuhkan bagi perbuatan tersebut. Salah satu fungsi hukum sebagaimana dikemukakan Soerjono Soekanto⁶⁸ adalah hukum sebagai mekanisme pengendalian sosial, yang mana merupakan fungsi yang telah direncanakan dan bersifat memaksa agar anggota masyarakat untuk mematuhi norma-norma hukum atau tata tertib hukum yang sedang berlaku. Bentuk pengendalian sosial ini diklasifikasikan menjadi dua, yakni upaya *preventif* dan upaya *represif*.

Terkait penegakan hukum memiliki arti yang sangat luas meliputi segi *preventif* dan segi *represif*.

1. Penegakan hukum *preventif*

Penegakan hukum yang bersifat preventif merupakan kepatuhan yang diawasi, kepada peraturan tanpa kejadian langsung yang menyangkut peristiwa nyata yang menimbulkan sangkaan bahwa peraturan hukum telah dilanggar. Fungsi penegakan hukum preventif adalah mencegah terjadinya pelanggaran terhadap ketentuan hukum.

2. Penegakan hukum *represif*.

Penegakan hukum represif, biasanya dilakukan ketika suatu perbuatan sudah melanggar peraturan. Sifatnya mengatasinya dalam bentuk penyelesaian sengketa atau memulihkan keadaan.

⁶⁸ Hukumonline. Upaya Preventif dan Represif dalam Penegakan Hukum, <https://www.hukumonline.com/berita/a/upaya-preventif-dan-represif-dalam-penegakan-hukum-lt63e0813b74769/?page=1> diakses tgl 5 September 2023, Pukul 17.10 wib.

Romli Atmasasmita⁶⁹, menyatakan bahwa hukum pidana dapat dikatakan berfungsi jika tercipta kenyamanan, kebahagiaan dan kemakmuran masyarakat banyak disertai dengan meningkatnya ketertiban dan keteraturan proses penegakan hukum. Tujuan utama hukum pidana Indonesia pada khususnya adalah menciptakan perdamaian dan kemanfaatan bagi para pihak yang berseteru dan juga masyarakat. Sedangkan tujuan sekundernya adalah menciptakan ketertiban, kepastian, dan keadilan.

Jeremy Bentham⁷⁰ dalam ajaran utilitarianismenya menyatakan tujuan hukum harus dibuat secara utilitaristik, dimana hukum harus memiliki manfaat yang besar bagi masyarakat, yang diukur dari seberapa besar dampaknya bagi kesejahteraan dan kebahagiaan masyarakat. Menurut ajaran tersebut, tujuan hukum dibuat untuk memberikan sebanyak-banyaknya kebahagiaan bagi sebagian besar masyarakat (*greatest happiness for the greatest number*).⁷¹ Untuk mewujudkan kebahagiaan masyarakat maka perundang-undangan harus mencapai empat tujuan:

- (1) *to provide subsistence* (untuk memberi nafkah hidup);
- (2) *to Provide abundance* (untuk memberikan kelimpahan);
- (3) *to provide security* (untuk memberikan perlindungan); dan
- (4) *to attain equity* (untuk mencapai persamaan).

Bentham berpendapat bahwa dalam lapangan hukum pidana, pidana tidak mempunyai pembenaran jika semata-mata dijatuhkan untuk menambah lebih

⁶⁹ Atmasasmita, R. *Rekonstruksi Asas Tiada Pidana Tanpa Kesalahan*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2017., hlm. 16.

⁷⁰ Yumanto, Bima dan P.A.S. Hutauruk. *Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Pajak: Teori dan Praktik*. Jurnal Scientax Vol.4 No.1, Oktober, 2022., hlm.107-149.

⁷¹ Bentham, Jeremy, *Teori Perundang-undangan: Prinsip-prinsip Legislasi, Hukum Perdata dan Hukum Pidana*, edisi Indonesia oleh Nurhadi, Bandung: Nusa Media & Nuansa, 2006., hlm. 33.

banyak penderitaan atau kerugian pada masyarakat⁷². Berawal dari pemikiran utilitarianisme hukum inilah muncul aliran modern dalam hukum pidana yang bertujuan melindungi masyarakat dari kejahatan, dengan *postulat le salut du peuple est la suprême loi* yang berarti hukum tertinggi adalah perlindungan masyarakat.

Aliran modern menghendaki hukum pidana yang berorientasi pada pelaku atau *daderstrafrecht*, dengan tiga pijakan utama yaitu pertama untuk memerangi kejahatan, kedua dengan memperhatikan bidang ilmu lainnya, karena memerangi kejahatan tidak bisa dilakukan semata dengan hukum pidana namun juga harus memperhatikan ilmu kriminologi, sosiologi atau psikologi; dan ketiga adalah *ultimum remedium*⁷³. Sehingga dari ajaran utilitarian yang kemudian menjadi aliran modern inilah muncul prinsip-prinsip hukum pidana sebagai upaya terakhir penyelesaian masalah atau *ultimum remedium*

Penegakan hukum pajak merupakan suatu hal yang mutlak harus dilakukan karena penegakan hukum pajak dapat diwujudkan dengan tujuan hukum, yaitu: keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum. Tanpa penegakan hukum pajak, hukum pajak hanya sekadar tulisan di atas kertas berupa norma hukum pajak yang tidak memiliki arti dan makna di kalangan Wajib Pajak, petugas pajak dan pengadilan pajak⁷⁴

⁷² Hiariej, Eddy. O.S. *Prinsip-prinsip Hukum Pidana*. Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2016., hlm. 24.

⁷³ Hiariej, Eddy. O.S. *op.cit.*, hlm. 24.

⁷⁴ Saidi, M.Djafar, *Pembaharuan Hukum Pajak*, RajaGrafindo Persada, 2018.

BAB III

PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI PENGGUNA FAKTUR PAJAK FIKTIF

A. Tindak Pidana Perpajakan

Sistem pemungutan pajak di Indonesia adalah *self assessment*, dimana Wajib Pajak diberi kepercayaan penuh berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, untuk melaksanakan kewajiban sebagai Wajib Pajak. Dalam praktek baik wajib pajak orang pribadi maupun wajib pajak badan akan selalu mencari upaya untuk menghemat pembayaran pajak, Upaya tersebut biasanya dilakukan dengan, *tax planning, tax avoidance dan tax evasion*. *Tax planning* (perencanaan pajak) menurut Susan M. Lyons adalah “*arrangement of a person’s business and/or private affair in order to minimize tax liability*”,⁷⁵ Muhammad Zain berpendapat, *tax planning* adalah proses mengorganisasi usaha wajib pajak atau kelompok wajib pajak sedemikian rupa sehingga utang pajaknya, baik pajak penghasilan maupun pajak lain-lainya berada dalam posisi paling minimal.⁷⁶

Tax Avoidance (penghindaran pajak) adalah tindakan legal, dapat dibenarkan karena tidak melanggar undang-undang, karena tidak ada suatu pelanggaran hukum yang dilakukan, tujuannya adalah menekan atau

⁷⁵ Susan M. Lyons, *International Tax Glossary* (3rd Edition), International Bureau of Fiscal Document, Amsterdam, 1996

⁷⁶ Muhammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Edisi Kedua, Salemba Empat, Jakarta, 2005, hlm. 43

meminimalisasi jumlah pajak yang harus dibayar.⁷⁷ *Tax planning dan tax avoidance* merupakan praktik penghindaran pajak yang dianggap sah menurut hukum. Perbedaanya, *tax planning* meminimalkan pajak terutang melalui skema yang telah jelas diatur dalam undang-undang perpajakan dan tidak menimbulkan perselisihan antara wajib pajak dan otoritas pajak, sedangkan *Tax avoidance* mengurangi beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan (*loophole*) sehingga dianggap sah juga dan tidak melanggar hukum.⁷⁸

Tax planning dan tax avoidance merupakan praktik penghindaran pajakyang dianggap sah menurut hukum, namun hal ini tetap merugikan negara karena mengurangi pendapatan negara dari sektor pajak. Temuan tersebut diumumkan oleh *Tax Justice Network* melaporkan akibat penghindaran pajak,

Indonesia diperkirakan rugi hingga US\$ 4,86 miliar per tahun. Dalam laporan Tax Justice Network yang berjudul *The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of Covid-19* angka tersebut, sebanyak US\$ 4,78 miliar setara Rp 67,6 triliun diantaranya merupakan buah dari pengindaran pajak korporasi di Indonesia, sedangkan sisanya US\$ 78,83 juta atau sekitar Rp 1,1 triliun berasal dari wajib pajak orang orang pribadi.⁷⁹

Tax evasion merupakan tindakan melanggar peraturan perundangundangan perpajakan dalam hal mengurangi pajak yang terutang dengan merekayasa laporan pajak, menghilangkan maupun memalsukan data

⁷⁷ Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia – Konsep dan Aspek Formal*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2010. Hlm. 213

⁷⁸ <https://www.online-pajak.com/tentang-pajak/hubungan-tax-avoidance-tax-planning-taxevasion-anti-avoidance-rule> (diakses tanggal 17/07/2021, pukul 16.10)

⁷⁹ <https://newssetup.kontan.co.id/news/penghindaran-pajak-membuat-rugi-negara-rp-687-triliun-ini-kata-dirjen-pajak> (diakses tanggal 18/07/2021, pukul 9.41)

pendukung pengenaan pajak yang semestinya.⁸⁰ Pembedanya menurut Simon James dan Chistopher Nobes, didekati dari aspek legalitas, *tax avoidance* dianggap sebagai upaya *tax management* yang legal karena lebih banyak memanfaatkan “loopholes” yang ada dalam peraturan perpajakan yang berlaku (*lawfull*), sedangkan *tax evasion* mengarah pada suatu tindak pidana perpajakan yang illegal (*unlawfull*).⁸¹

Rambu-rambu yang dipakai untuk menentukan apakah suatu *tax management* itu legal (*tax avoidace*) atau illegal (*tax evasion*) yaitu melanggar ketentuan tindak pidana perpajakan diatur dalam pasal 38, 39 dan 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.⁸²

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.⁸³

Kesalahan adalah faktor penentu pertanggungjawaban pidana karena tidak sepatutnya menjadi bagian perbuatan pidana. Menurut Jonkers, perbuatan pidana

⁸⁰ Siti Kurnia Rahayu, *op.cit.*, hlm. 213.

⁸¹ Iman Santoso dan Ning Rahayu, *Corporate Tax Management, Observation & Reseach of Taxation (Ortax)*, Jakarta, 2019, hlm. 21.

⁸² Hiariej, Eddy O.S. *Hukum Pidana*, Tangerang Selatan: Universitas Terbuka, 2019., hlm 110.

⁸³ Moeljatno, *Asas-asas Hukum Pidana*, Jakarta: Rineke Cipta, 2008., hlm. 54.

adalah suatu perbuatan dengan sengaja atau alpa yang dilakukan dengan melawan hukum oleh seseorang yang dapat dipertanggungjawabkan.⁸⁴

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 menimbulkan peristiwa itu dapat dikenai sanksi pidana. Suatu peristiwa agar dapat dikatakan sebagai suatu peristiwa pidana harus memenuhi syarat-syarat seperti berikut;⁸⁵

- 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.⁸⁶ Kejahatan dirumuskan dalam buku kedua KUHP, dan tindak pidana pelanggaran dirumuskan dalam buku ketiga KUHP.

Definisi tindak pidana perpajakan adalah adalah informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga dapat

⁸⁴ J.E. Jonkers yang dikutip dalam Hiariej, *Eddy O.S, op.cit., hlm. 3.4.*

⁸⁵ *Daliyo, J.B. Pengantar Hukum Indonesia*, Jakarta: Prenhallindo, 2001, hlm.93.

⁸⁶ Nahak, Simon. *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Jakarta: Setara Press, 2014., hlm. 65.

menimbulkan kerugian pada negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang yang mengatur perpajakan⁸⁷

Tindak Pidana di bidang perpajakan merupakan perbuatan yang diancam dengan sanksi pidana sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan, Undang-Undang Bea Meterai, Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, dan Undang-Undang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan⁸⁸, maka dapat dikenakan sanksi pidana kurungan atau penjara. Unsur-unsur tindak pidana di bidang perpajakan diatur dalam pasal 38, 39 dan 39A UU KUP dan UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP) yaitu sebagai berikut;⁸⁹

1. Apabila pelanggaran tersebut karena kealpaanya sesuai pasal 38 UU KUP dan UU HPP, yaitu;

“Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. Menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dedenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun”.

2. Apabila pelanggaran tersebut karena kesengajannya sebagaimana dalam pasal 39 UU KUP dan UU Cipta Kerja, yaitu:

⁸⁷ Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 25 tahun 2007 tentang Penanaman Modal, Penjelasan Pasal 33 (3).

⁸⁸ Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 Tentang Tatacara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Pasal 1 (6).

⁸⁹ Undang- Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

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

2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan”.

3. Pasal 39A UU KUP dan UU HPP, menyebutkan:

“Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
- b. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.

Defenisi Tindak Pidana bidang Perpajakan juga diatur dalam penjelasan Pasal 33 ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal menentukan:⁹⁰

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

Peraturan perundang-undangan telah memberikan sanksi bagi wajib pajak yang melakukan tindak pidana perpajakan, namun hingga saat ini masih banyak timbul berbagai tindak pidana perpajakan. Pengertian tindak pidana atau delik itu sendiri adalah suatu perbuatan yang pelakunya dapat dikenakan sanksi pidana. Apabila ketentuan yang dilanggar berkaitan dengan .undang-undang perpajakan,

⁹⁰ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal. Jakarta, Lembaran Negara Republik Indonesia

maka tindak pidana tersebut dikatakan sebagai tindak pidana perpajakan dan pelakunya dikenakan sanksi pidana. Pemberian sanksi pidana, termasuk yang diatur dalam undang-undang perpajakan merupakan sarana terakhir (ultimum remedium).

B. Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Pengguna Faktur Pajak Fiktif

Korporasi berperan sangat penting bagi perekonomian negara khususnya dalam bidang perpajakan. Tujuan dan cita-cita negara dalam memajukan kesejahteraan umum dapat tercapai melalui kontribusi yang diberikan oleh korporasi berdasarkan UUD 1945 Pasal 33 ayat (1) yang pada intinya menjelaskan bahwa sistem perekonomian di Indonesia tersusun berdasarkan asas kekeluargaan dan usaha bersama dengan tujuan untuk meningkatkan taraf hidup Warga Negara Indonesia.

Negara menerima keuntungan dalam bentuk pajak yang wajib dibayarkan dalam hampir setiap kegiatan transaksi dan kegiatan korporasi yang lain. Beberapa kontribusi yang diberikan korporasi khususnya dalam perkembangan perekonomian di Indonesia yaitu melalui pemasukan negara dalam bentuk devisa maupun pajak yang dibayarkan dalam kegiatan transaksi dan meningkatkan lapangan pekerjaan bagi masyarakat sekitar. Hal tersebut mengakibatkan korporasi menempati urutan kedua setelah negara dalam membangun perekonomian. Dengan menguatnya peran korporasi di dunia, mendorong pula beberapa perubahan besar dalam hukum perdagangan dunia.

Korporasi menurut Yan Pramadya Puspa merupakan sekumpulan manusia atau organisasi yang dipersamakan dimata hukum sebagai manusia, karena

korporasi memiliki hak dan kewajiban seperti dalam proses digugat atau menggugat di Pengadilan, salah satunya yaitu Perseroan Terbatas (PT) Dalam hukum pidana, korporasi memiliki arti luas jika dibandingkan arti korporasi dalam hukum perdata. Korporasi ditinjau dari hukum pidana dapat berupa badan hukum dan badan non-hukum. Badan hukum dalam hukum pidana bukan hanya berupa Yayasan, Koperasi, dan PT, melainkan Firma dan Perseroan Komanditer (CV) juga merupakan salah satu bentuk dari badan usaha yang termasuk badan non-hukum. Jadi, dapat disimpulkan bahwa Firma dan CV adalah bentuk dari korporasi.

Korporasi sebagai suatu entitas atau subjek hukum yang keberadaannya memberikan kontribusi yang besar dalam meningkatkan pertumbuhan ekonomi dan pembangunan nasional, faktanya juga kerap melakukan berbagai tindak pidana yang berdampak pada kerugian negara dan masyarakat. Korporasi selain dapat menjadi tempat untuk menyembunyikan harta kekayaan hasil tindak pidana yang tidak tersentuh proses hukum dalam pertanggungjawaban pidana juga dapat melakukan berbagai tindak pidana dengan memanfaatkan perkembangan teknologi dan proses bisnis. Kejahatan yang disebabkan oleh ulah korporasi biasa dikenal dengan istilah *white collar crime* atau kejahatan terstruktur yang dilaksanakan korporasi atau pejabat di korporasi seperti staf atau karyawan, manajer perusahaan, atau direksi terhadap orang-orang di sekitar perusahaan, kreditur, competitor, lingkungan, serta investor.

Bentuk dari kejahatan korporasi salah satunya yaitu dalam tindak pidana pajak. Kejahatan dalam bidang perpajakan berdasarkan Pasal 33 ayat (3) UU No.

25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal adalah penyampaian informasi pajak yang secara sengaja maupun tidak sengaja dipersalahkan oleh wajib pajak yang ada kaitannya dengan proses pembayaran pajak dengan mengajukan surat pertanggungjawaban yang dimana mengandung informasi tidak benar yang berpotensi mengakibatkan kerugian finansial bagi negara dan kejahatan lain berdasarkan aturan perpajakan.

Salah satu modus Tindak Pidana Perpajakan yang dilakukan oleh korporasi adalah dengan menggunakan Faktur Pajak Fiktif dimana korporasi tersebut sengaja membeli Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS) untuk dapat dikreditkan/diperhitungkan dalam SPT Masa PPN untuk mengurangi jumlah PPN kurang bayar yang harus disetor ke kas Negara setiap masa pajaknya, dengan membayar sejumlah persentase tertentu saja (misalnya 10%) dari nilai PPN yang tertera dan akan dikreditkannya dalam SPT Masa PPN sehingga dapat menghemat PPN yang harus disetorkan atau bahkan dapat diminta pengembalian melalui skema restitusi pajak.

Ketentuan Pidana dalam Pasal 39A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang berbunyi :

“Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
- b. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak

dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak

dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.”

Faktur pajak sebagai bukti pungutan pajak merupakan sarana administrasi yang sangat penting dalam pelaksanaan ketentuan Pajak Pertambahan Nilai. Demikian juga bukti pemotongan pajak dan bukti pemungutan pajak merupakan sarana untuk pengkreditan atau pengurangan pajak terutang sehingga setiap penyalahgunaan faktur pajak, bukti pemotongan pajak, bukti pemungutan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dapat mengakibatkan dampak negatif dalam keberhasilan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penghasilan. Oleh karena itu, penyalahgunaan tersebut berupa penerbitan dan/atau penggunaan faktur pajak, bukti pemotongan pajak, bukti pemungutan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atau lebih dikenal dengan faktur pajak fiktif dikenai sanksi pidana.

Ketentuan Pasal 39A UU KUP tersebut bertujuan untuk mencegah dan memberantas tindak pidana di bidang perpajakan khususnya penerbitan dan penggunaan Faktur Pajak fiktif yang tujuan akhirnya bagi para kriminal adalah: mengurangi jumlah PPN kurang bayar terutang Wajib Pajak khususnya pengguna Faktur Pajak tidak sah; dan mengambil keuntungan dari restitusi Pajak Pertambahan Nilai dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Masa Pajak Pertambahan Nilai secara melawan hukum.⁹¹

Korporasi sebagai salah satu dari subjek hukum pidana yang dapat dipertanggungjawabkan secara pidana atau dapat dituntut dalam persidangan,

⁹¹ Bina Yumanto, 2021, *Memahami Konsep dan Subjek Pertanggungjawaban Pidana dalam Pasal 39A UU No 28 Tahun 2007*, Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia Vol. 3 No. 1 diunduh dari <https://ejurnal.pajak.go.id/st/article/download/250/55> hal. 169.

menimbulkan pertanyaan besar berkaitan dengan siapa yang dapat dijatuhkan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana korporasi.

Asas legalitas merupakan asas fundamental yang biasa ditemui dalam lingkup hukum pidana. Asas ini diatur dalam Pasal 1 ayat (1) KUHP yang pada intinya menjelaskan bahwa suatu perbuatan kejahatan tidak dapat dihukum apabila tidak diatur dalam suatu peraturan perundang-undangan. Maka apabila aparat penegak hukum ingin menjerat seseorang yang telah melakukan tindak pidana, wajib diketahui terlebih dahulu apakah perbuatan yang melanggar tersebut telah diatur dalam undang-undang. Dengan adanya asas legalitas ini, khususnya bagi hakim, tidak diperkenankan untuk menjatuhkan sanksi pidana selama ketentuan pidana tersebut tidak diatur dalam undang-undang yang berlaku sebelum dilakukannya perbuatan itu.

Persoalan akan muncul ketika terjadi adanya kekosongan hukum khususnya dalam tindak pidana korporasi. Perkembangan mengenai ketentuan tindak pidana korporasi yang diatur diluar KUHP sebagai *lex generalis* masih menimbulkan adanya permasalahan dalam implementasinya. Kekosongan hukum tersebut menimbulkan kesulitan dalam menegakkan hukum serta memiliki dampak dalam minimnya putusan pengadilan yang menjatuhkan pidana terhadap korporasi hingga saat ini.

Undang – undang Nomor. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tidak diatur mengenai pembebanan pidana terhadap korporasi atau korporasi sebagai subjek hukum. Persoalan akan muncul manakala ditemukan adanya kasus korporasi yang melakukan tindak pidana pajak.

Berdasarkan asas legalitas, apabila majelis hakim ingin menjatuhkan sanksi pidana terhadap korporasi, maka hal tersebut tidak diperkenankan. Dikarenakan pengertian dari asas legalitas itu sendiri mengatur bahwa suatu perbuatan tidak dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana apabila tidak diatur dalam suatu peraturan perundang-undangan. Jadi, untuk mengatasi hal tersebut, kekosongan hukum dapat diatasi dengan hakim melakukan penemuan hukum dengan bersumber kepada doktrin.

Terdapat beberapa pihak yang dapat dibebani pertanggungjawaban pidana yang dilaksanakan oleh badan hukum/non-hukum atau korporasi berdasarkan peraturan perundang-undangan diluar KUHP. Pihak-pihak tersebut antara lain sebagai berikut:

1. Pengurus dan orang yang mewakili pengurus, hal ini tercantum dalam Pasal 15 ayat (3) UU Darurat No. 7 Tahun 1955 dan Pasal 20 UU No. 20 Tahun 2001.
2. Korporasi, hal ini diatur dalam Pasal 15 ayat (1) UU Darurat No. 7 Tahun 1955, Pasal 20 UU No. 20 Tahun 2001 dan Pasal 6 UU No. 8 Tahun 2010.
3. Pengendali Korporasi, diatur dalam Pasal 6 ayat (1) UU No. 8 Tahun 2010.
4. Korporasi dan Pengurus, ditur dalam UU Darurat No. 7 Tahun 1955 dan UU No. 20 Tahun 2001.

Mardjono Reksodiputro menyatakan terdapat tiga jenis atau bentuk pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi yaitu:

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

Pertanggungjawaban tindak pidana terhadap korporasi salah satunya diatur dalam Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi. Semakin kompleks dan meningkatnya kejahatan korporasi sehingga menimbulkan kesulitan dalam menentukan pertanggungjawabannya merupakan salah satu pertimbangan dalam menerbitkan peraturan ini. Peraturan ini juga ditujukan sebagai pedoman dalam menangani tindak pidana dengan subjek hukum korporasi. Pedoman ini bertujuan sebagai pedoman dalam menangani perkara korporasi ditingkat penyidikan, penuntutan, dan pelaksanaan putusan pengadilan dalam penanganan perkara pidana dengan subjek hukum korporasi terhadap Pengurus, Korporasi dan/atau Pengurus dan Korporasi.

Ditinjau melalui Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana Dengan Subjek Hukum Korporasi, perlu diketahui terlebih dahulu ruang lingkup dari Peraturan Jaksa Agung tersebut. Berikut merupakan ruang lingkup dari Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014:

1. Dalam hal undang-undang mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan pidana diajukan kepada:
 - a. Korporasi;
 - b. Pengurus korporasi;
 - c. Korporasi dan pengurus korporasi.
2. Dalam hal undang-undang tidak mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan diajukan kepada pengurus.

3. Terhadap korporasi bukan berbadan hukum, pertanggungjawaban pidananya dibebankan kepada pengurus serta dapat dikenakan pidana tambahan dan/atau tindakan tata tertib terhadap korporasi.

UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak mengatur korporasi sebagai subjek hukum pidana. Frasa “Setiap orang” dalam UU Pajak hanya mengacu pada subjek hukum orang, bukan korporasi. Maka dari itu, UU No. 28 Tahun 2007 apabila dikaitkan dengan Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 sesuai dengan klausul nomor 2 yaitu pertanggungjawaban pidana atau tuntutan akan diajukan kepada pengurus apabila dalam undang-undang tidak mengatur subjek hukum korporasi.

Perbuatan pengurus korporasi yang dapat dibebani pertanggungjawaban pidana juga diatur dalam Bab II huruf B Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014, yaitu sebagai berikut:

1. Setiap orang yang melakukan, turut serta melakukan, menyuruh melakukan, menganjurkan melakukan, atau membantu melakukan tindak pidana;
2. Setiap orang yang memiliki kendali dan wewenang untuk mengambil langkah pencegahan tindak pidana tersebut namun tidak mengambil langkah yang seharusnya dan menyadari akan menerima resiko yang cukup besar apabila tindak pidana tersebut terjadi;
3. Setiap orang yang mempunyai pengetahuan akan adanya resiko yang cukup besar cukuplah apabila ia tahu bahwa tindak pidana tersebut dilakukan oleh korporasi; dan/atau
4. Segala bentuk perbuatan lain yang dapat dimintakan pertanggungjawaban korporasi menurut undang-undang.

Ketentuan lain yang mengatur tentang pertanggungjawaban pidana korporasi diatur dalam Peraturan Mahkamah Agung Republik

Indonesia Nomor 13 tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi, aturan ini memberi pedoman bagi penegak hukum guna mengisi kekosongan hukum khususnya hukum acara pidana dengan pelaku korporasi. Korporasi sebagai entitas dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana sesuai dengan ketentuan pidana Korporasi dalam undang-undang yang mengatur tentang Korporasi, dimana penjatuhan pidana oleh hakim terhadap korporasi melihat unsur kesalahan korporasi yaitu:

- a. Korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan Korporasi;
- b. Korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana; atau
- c. Korporasi tidak melakukan langkah-langkah yang diperlukan untuk melakukan pencegahan, mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadinya tindak pidana.

Penjatuhan pidana sebagai bentuk pertanggungjawaban atas tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi mengacu pada pasal 23 PEMA nomor 13 tahun 2016, dimana hakim dapat menjatuhkan pidana kepada korporasi sebagai entitas atau pengurus, atau bisa sekaligus untuk keduanya yaitu korporasi dan pengurus serta tidak tertutup bagi pihak lain yang telah terbukti ikut terlibat dalam tindak pidana tersebut dapat dimintai pertanggungjawaban pidana berdasarkan ketentuan pidana pada masing-masing undang-undang yang mengatur ancaman pidana terhadap korporasi dan/atau pengurus.

Penjatuhan pidana terhadap korporasi dalam putusan hakim berupa pidana pokok dan atau pidana tambahan, dimana pidana pokoknya adalah pidana denda. Dalam hal pidana denda yang dijatuhkan kepada Korporasi, Korporasi diberikan jangka waktu 1 (satu) bulan sejak putusan berkekuatan hukum tetap untuk membayar denda tersebut, namun jika terdapat alasan kuat, maka jangka waktu sebagaimana dapat diperpanjang paling lama 1 (satu) bulan. Apabila terpidana Korporasi tidak membayar denda maka harta benda Korporasi dapat disita oleh jaksa dan dilelang untuk membayar denda. Sementara jika pidana denda dijatuhkan kepada Pengurus, Pengurus diberikan jangka waktu 1 (satu) bulan sejak putusan berkekuatan hukum tetap untuk membayar denda tersebut dan jika terdapat alasan kuat, jangka waktu tersebut dapat diperpanjang paling lama 1 (satu) bulan dan apabila denda tidak dibayar sebagian atau seluruhnya, Pengurus dijatuhkan pidana kurungan pengganti denda yang dihitung secara proposional dan dilaksanakan setelah setelah berakhirnya hukuman pidana pokok

Pihak yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana perpajakan adalah Wajib Pajak, baik orang pribadi maupun badan. Namun sesuai dengan Pasal 32 UU KUP dimana dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan Wajib Pajak Badan diwakili oleh pengurus sebagai wakil dari badan, ini juga berimplikasi pada pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana atas tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh badan baik pidana penjara maupun pidana denda (komulatif). Hal ini akan sulit dalam upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara bila pengurus tidak mempunyai aset untuk membayar denda atau denda disubsider dengan kurungan.

Penolakan untuk mempertanggungjawabkan korporasi dalam perkara pidana, awalnya timbul karena korporasi tidak mempunyai perasaan seperti manusia sehingga korporasi tidak mungkin melakukan kesalahan. Karena kesalahan adalah keadaan jiwa orang yang melakukan perbuatan itu dan hubungannya dengan perbuatan yang dilakukan itu sedemikian rupa sehingga orang itu dapat dicela melakukan perbuatan tersebut. Jadi kesalahan itu hanya ada pada manusia, seseorang yang telah melakukan tindak pidana dapat dipidana dan dapat diminta pertanggungjawaban secara pidana kalau ada kesalahan, sesuai dengan asas “tiada pidana tanpa kesalahan”.

Dampak negatif yang ditimbulkan oleh kegiatan korporasi memerlukan pertanggungjawaban korporasi dalam perkara pidana. Oleh karena itu perlu dilakukan pembaharuan di bidang hukum pidana dengan mengakui bahwa asas kesalahan bukan satu-satunya asas yang digunakan dalam mempertanggungjawabkan tindak pidana. 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.

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. Oleh karena itu menurut Muladi, perlu ditetapkan terlebih dahulu perbuatan-perbuatan apa yang dinyatakan sebagai perbuatan terlarang atau tindak pidana korporasi. Terdapat beberapa Undang-Undang diluar KUHP yang sudah

menjadikan badan (korporasi) sebagai subjek hukum pidana dan ada tiga system pertanggungjawaban korporasi sebagai subjek tindak pidana dalam perkembangan hukum pidana di Indonesia, yaitu;

a. Pengurus koporasi sebagai pelaku, maka penguruslah yang bertanggung jawab.

Doktrin yang diterapkan adalah doktrin pertanggung jawaban *strict liability*, yaitu pertanggungjawaban tanpa melihat kesalahan, unsur utamanya adalah perbuatan (*actus reus*), sehingga yang harus dibuktikan adalah *actus reus* bukan *mens rea*. 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 mempersoalkan apakah si pelaku mempunyai kesalahan (*mens rea*) atau tidak.

b. Korporasi diakui dapat melakukan tindak pidana, tetapi pertanggungjawabannya dibebankan ke pengurus, pengaturan tersebut ada dalam Undang-Undang No. 7 Tahun 1992 Jo. Undang-Undang No. 10 Tahun 1998 Tentang Perbankan Pasal 46 ayat (2), barang siapa menghimpun dana dari masyarakat dalam bentuk simpanan berupa giro, deposito berjangka, sertifikat deposito, tabungan, dan/atau bentuk lainnya yang dipersamakan dengan itu tanpa izin usaha dari Menteri yang dilakukan oleh badan hukum yang berbentuk perseroan terbatas, perserikatan, yayasan atau koperasi, maka penuntutan terhadap badanbadan dimaksud dilakukan baik terhadap mereka yang memberi perintah melakukan perbuatan itu atau yang bertindak sebagai pimpinan dalam perbuatan itu atau terhadap kedua-duanya. Doktrin yang diterapkan adalah pertanggungjawaban

pengganti (*vicarious liability doctrine*), doktrin ini juga diterapkan dalam tindak pidana pajak dalam UU KUP, yaitu bahwa seseorang yang tidak memiliki kesalahan pribadi, bertanggung jawab atas tindakan orang lain. Pertanggungjawaban seperti ini hampir semuanya ditujukan pada delik dalam undang-undang. *Vicorius liability* juga mengatur atasan (*principal*) harus bertanggung jawab terhadap tindakan-tindakan yang dilakukan oleh bawahannya (*agent*) sepanjang tindakan tersebut dilakukan dalam lingkup kewenangannya (*scope of authority/employemet*) atau lebih dikenal dengan asas *respondeat superior* dimana ada korelasi antara *master* dan *servant* atau *principal* dan *agent*.

- c. Korporasi secara tegas diakui sebagai pelaku tindak pidana dan dapat dipertanggungjawabkan dalam hukum pidana, pengaturan tersebut ada dalam;
- 1) Undang-Undang Darurat No. 7 tahun 1955 tentang Pengusutan, Penuntutan dan Peradilan Tindak Pidana Ekonomi sebagaimana diatur dalam Pasal 15 ayat (1) yaitu apabila suatu tindak-pidana ekonomi dilakukan oleh atau atas nama suatu badan hukum, suatu perseroan, suatu perserikatan orang yang lainnya atau suatu yayasan, maka tuntutan pidana dilakukan dan hukuman pidana serta tindakan tata-tertib dijatuhkan baik terhadap badan maupun terhadap mereka yang memberi perintah atau yang bertindak sebagai pemimpin maupun kedua-duanya.
 - 2) Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 Jo. Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana diatur dalam Pasal 20, apabila tindak pidana korupsi dilakukan oleh atau atas nama

suatu korporasi, maka tuntutan dan penjatuhan pidana dapat dilakukan terhadap korporasi dan atau pengurusnya. Tindak pidana tersebut dilakukan oleh korporasi apabila tindak pidana tersebut dilakukan oleh orang-orang baik berdasarkan hubungan kerja maupun berdasarkan hubungan lain, bertindak dalam lingkungan korporasi tersebut baik sendiri maupun bersama-sama. Pidana pokok yang dapat dijatuhkan terhadap korporasi hanya pidana denda, dengan ketentuan maksimum pidana ditambah 1/3 (satu pertiga).

- 3) Undang-Undang No. 15 Tahun 2002 Jo Undang-Undang No. 25 Tahun 2003 Tentang Tindak Pidana Pencucian Uang sebagaimana ada dalam Pasal 4, yaitu apabila tindak pidana dilakukan oleh pengurus dan/atau kuasa pengurus atas nama korporasi, maka penjatuhan pidana dilakukan baik terhadap pengurus dan/atau kuasa pengurus maupun terhadap korporasi dan pertanggungjawaban pidana bagi pengurus korporasi dibatasi sepanjang pengurus mempunyai kedudukan fungsional dalam struktur organisasi korporasi. Sanksi pidana pokok yang dapat dijatuhkan kepada korporasi adalah pidana denda (dengan ketentuan maksimum pidana denda ditambah 1/3) dan selain pidana denda, terhadap korporasi dapat dijatuhkan pidana tambahan berupa berupa pencabutan izin usaha dan/atau pembubaran korporasi yang diikuti dengan likuidasi (Pasal 5).
- 4) Undang-Undang No. 23 Tahun 1997 Jo. Undang-Undang No. 32 Tahun 2009 Tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup, yang diatur dalam Pasal 116, yaitu apabila tindak pidana lingkungan hidup

dilakukan oleh, untuk, atau atas nama badan usaha, tuntutan pidana dan sanksi pidana dijatuhkan kepada badan usaha dan/atau orang yang memberi perintah untuk melakukan tindak pidana tersebut atau orang yang bertindak sebagai pemimpin kegiatan dalam tindak pidana tersebut. Apabila tindak pidana lingkungan hidup dilakukan oleh orang yang berdasarkan hubungan kerja atau berdasarkan hubungan lain yang bertindak dalam lingkup kerja badan usaha, sanksi pidana dijatuhkan terhadap pemberi perintah atau pemimpin dalam tindak pidana tersebut tanpa memperhatikan tindak pidana tersebut dilakukan secara sendiri atau bersama-sama dan ancaman pidana yang dijatuhkan berupa pidana penjara dan denda diperberat dengan sepertiga. Apabila tindak pidana lingkungan hidup dilakukan oleh badan, sanksi pidana dijatuhkan kepada badan usaha yang diwakili oleh pengurus yang berwenang mewakili di dalam dan di luar pengadilan sesuai dengan peraturan perundang-undangan selaku pelaku fungsional dan badan usaha dapat dikenakan pidana tambahan atau tindakan tata tertib berupa:

- a) Perampasan keuntungan yang diperoleh dari tindak pidana,
- b) Penutupan seluruh atau sebagian tempat usaha dan/atau kegiatan,
- c) Perbaikan akibat tindak pidana,
- d) Pewajiban mengerjakan apa yang dilalaikan tanpa hak; dan/atau
- e) penempatan perusahaan di bawah pengampuan paling lama 3 (tiga) tahun.

Doktrin yang diterapkan dalam Tindak Pidana Ekonomi, Tindak Pidana Korupsi, Tindak Pidana Pencucian Uang, Tindak Pidana Lingkungan Hidup adalah menerapkan *direct liability doctrine* (pertanggungjawaban langsung) atau

identification doctrine yaitu terhadap badan hukum (yang berbentuk perseroan terbatas, perserikatan, Yayasan atau koperasi) atau badan usaha atau korporasi dikenakan pertanggungjawaban pidana dan sanksi pidana yang dijatuhkan adalah sanksi pidana denda dan/atau pidana tambahan. Dan pertanggungjawaban pengganti (*vicarious liability doctrine*), yaitu pengurus dan/atau badan usaha dikenakan pertanggungjawaban pidana. Jadi pertanggungjawaban pidana bersifat kumulatif-alternatif yaitu penjatuhan sanksi pidana dikenakan terhadap korporasi dan/atau pengurusnya atau kedua-duanya.

Direct liability doctrine atau *identification doctrine* menyebutkan” *the acts and state of ins of person are the acts and state of mind of the corportatioan*”, artinya tindakan dan kehendak dari direktur adalah juga merupakan tindakan dan kehendak dari korporasi, doktrin ini mengharuskan korporasi bertanggung jawab kepada orang yang mempunyai kewenangan pembuatan keputusan atas hal-hal mengenai kebijakan korporasi. Terkait dengan tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak badan selama ini menerapkan *vicarios liability*, badan (korporasi) sebagai pembuat dan pengurus yang bertanggungjawab, seseorang tanpa kesalahan pribadi bertanggung jawab atas tindakan orang lain dan doktrin ini menerapkan pertanggungjawaban pidana tanpa kesalahan (*liability without fault*), sehingga tindak pidana pajak yang dilakukan oleh badan yang bertanggung jawab adalah pengurus atau yang mewakili, terhadap Wajib Pajak badan tidak dikenakan sanksi pidana sama sekali.

Pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan (Korporasi) harus mempertimbangkan unsur kesalahan,

karena tindak pidana perpajakan merupakan tanggung jawab berdasarkan kesalahan, maka muncul teori baru yang dipertahankan oleh Viscount Haldane yang dikenal dengan *theory of primary corporate criminal liability* yang kemudian dikenal dengan sebutan *identification theory* sebagaimana dijelaskan oleh Muladi. *Identification theory* memandang bahwa semua tindakan atau tindak pidana yang dilakukan oleh orang-orang yang dapat diidentifikasi dengan organisasi/korporasi atau mereka yang disebut *who constitute its directing mind will of the corporation*, dapat diidentifikasi sebagai perbuatan atau tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi. *Directing mind* adalah orang yang menentukan arah kebijakan dan kegiatan pada suatu korporasi.

Teori identifikasi di atas adalah salah satu teori yang menjustifikasi pertanggungjawaban pidana korporasi, bahwa tindakan dan kehendak dari direktur adalah juga merupakan tindakan dan kehendak dari korporasi (*the acts and state of ins of person are the acts and state of mind of the corportatioan*). Karenanya ada yang berpendapat bahwa teori identifikasi ini disebut juga *directing mind theory*. Menurut teori ini dikenal *direct responsibility doctrine* (pertanggungjawaban korporasi secara langsung), 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 dan atau atas nama korporasi.

Nina H.B. Jorgensen menjelaskan bahwa *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". Dasar dari pertanggungjawaban pidana korporasi adalah bahwa perbuatan orang-orang tertentu merupakan perbuatan nyata korporasi. Orang-orang ini tidak dipandang sebagai pengurus atau wakil dari korporasi tetapi sebagai manusia istimewa dan kesalahan mereka adalah kesalahan dari korporasi. 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 karyawannya yang bertindak atas nama korporasi. Teori imputasi ini sebenarnya memakai dasar *vicarius liability*.

Pertanggungjawaban pidana korporasi menurut Oemar Seno Aji lebih cenderung menggunakan asas *vicarius liability dan identification*, karena adanya suatu ekuivalensi di Inggris dalam soal *vicarius liability* sebagai pengecualian terhadap *strict liability*, *companies* itu bertanggung jawab dalam dua hal, yaitu secara *vicarious* dan dibawah *identification doctrine*. Jadi tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan yaitu semua perbuatan atau tindak pidana yang dilakukan oleh orang-orang yang dapat diidentifikasi dengan organisasi/badan (korporasi), baik dilakukan sendiri-sendiri maupun bersama-sama (*aggregation doctrine*) yang bertindak untuk kepentingan dan atas nama badan (korporasi) atau mereka yang disebut *who constitute its directing mind will of the corporation* (yaitu orang-orang seperti para pejabat atau pegawai yang mempunyai tingkatan manager, yang tugasnya tidak dibawah perintah atau arahan

atasan dalam organisasi), dapat diidentifikasi sebagai perbuatan atau tindak pidana yang dilakukan oleh badan (korporasi) itu sendiri, sehingga berdasarkan konsep *identification theory* atau *directing mind doctrine*, Wajib Pajak Badan dapat dikenakan sanksi pidana. Dengan demikian tindak pidana yang dilakukan oleh pejabat senior dan merupakan *directing mind* dari suatu badan (korporasi) dapat diidentifikasi sebagai tindak pidana yang dilakukan oleh badan (korporasi) menurut doktrin identifikasi.

Prinsip doktrin identifikasi adalah bahwa perbuatan-perbuatan dan sikap batin dari orang-orang yang mengendalikan badan (*directing mind*) adalah perbuatan dan sikap batin dan badan itu sendiri. Jadi orang-orang yang diberi kewenangan untuk bertindak atas nama dan untuk kepentingan badan (korporasi), maka unsur *mens rea* yang ada dalam *directing mind* tersebut dianggap sebagai *mens rea* bagi badan (korporasi), sehingga korporasi harus bertanggungjawab atas perbuatan yang dilakukan oleh pejabat senior, sepanjang tindakannya masih ruang lingkup kewenangannya dalam korporasi. Doktrin identifikasi atau *direct responsibility doctrine* (pertanggungjawaban korporasi secara langsung) adalah salah satu teori yang digunakan sebagai pembenaran bagi pertanggungjawaban pidana kepada Wajib Pajak Badan (korporasi).

Kesulitan hakim dalam menerapkan pembuktian unsur *mens rea* yang dilakukan oleh badan (korporasi) dalam pertanggungjawaban pidana sesuai dengan asas “tiada pidana (pidana) tanpa kesalahan” atau yang dikenal dengan istilah “*Geen Straf Zonder Schuld*” dalam konsep Eropa Kontinental dan “*Actus Non Facit Reum Nisi Mens Sit Rea*” dalam konsep Anglo Saxon (“*An act*

does not constitute itself guilt unless the mind is guilty”) sebagaimana diatur dalam Pasal 44 KUHP. Pembuktian terhadap kesalahan (*mens rea*) pada korporasi dalam hukum pidana dapat mengacu kepada Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi (Perma 13/16), sebagai pedoman bagi aparat penegak hukum dalam penanganan perkara pidana yang dilakukan oleh Korporasi. Berdasarkan Pasal 4 ayat (2) Perma 13/2016, dalam menjatuhkan pidana terhadap korporasi, hakim dapat menilai kesalahan korporasi antara lain dengan parameter sebagai berikut:⁹²

- a. Korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana sesuai dengan ketentuan pidana Korporasi dalam undang-undang yang mengatur tentang Korporasi.
- b. Dalam menjatuhkan pidana terhadap Korporasi, Hakim dapat menilai kesalahan Korporasi antara lain:
 - 1) Korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan Korporasi;
 - 2) Korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana; atau
 - 3) Korporasi tidak melakukan langkah-langkah yang diperlukan untuk melakukan pencegahan, mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadinya tindak pidana.

Dalam penjatuhan pidana terhadap korporasi Perma 13/2016 mengatur dalam Pasal 23 adalah sebagai berikut;

- a. Pidana yang dapat dijatuhkan adalah terhadap Korporasi atau Pengurus, atau Korporasi dan Pengurus.

⁹² Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi, 29 Desember 2016

- b. Penjatuhan pidana terhadap korporasi didasarkan pada masing-masing undang-undang yang mengatur ancaman pidana terhadap Korporasi dan/atau Pengurus.
- c. Penjatuhan pidana terhadap Korporasi dan/atau Pengurus tidak menutup kemungkinan penjatuhan pidana terhadap pelaku lain yang berdasarkan ketentuan undang-undang terbukti terlibat dalam tindak pidana tersebut.

Tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan berdasarkan pada *direct liability doctrine* atau *identification doctrine* atau *direct mind doctrine* dan *vicarious liability doctrine* (pertanggungjawaban pengganti), yaitu yang dilakukan oleh pengurus atau pegawai berdasarkan hubungan kerja atau yang disebut juga sebagai *controlling officer*, baik dilakukan sendiri-sendiri maupun bersama-sama yang bertindak untuk kepentingan dan atas nama badan atau dapat dikatakan bahwa tindakan dan kehendak dari direktur atau yang disebut *directing mind* adalah juga merupakan tindakan dan kehendak dari Badan, sehingga Wajib Pajak Badan dapat ikut bertanggung jawab secara pidana dan atau dengan pengurusnya dengan pertanggungjawaban pidana yang bersifat *komulatif alternatif*.

Badan (Korporasi) dapat dikenakan pidana berdasarkan asas *vicarious liability* atas kejahatan yang dilakukan oleh pengurus atau pegawainya dan badan (korporasi) dapat dikenakan pidana berdasarkan *identification theory* atau *direct mind theory*. Untuk penuntutan dan pemidanaan badan (korporasi) di beberapa negara lain biasanya menganut "*bipunishment provisions*" yaitu baik pelaku (pengurus) maupun badan (korporasi) itu sendiri dapat dijadikan subjek pemidanaan. Pengadilan mengakui tindakan dari anggota tertentu dari badan

(korporasi) selama tindakan tersebut berkaitan dengan badan (korporasi), dianggap tindakan dari badan (korporasi) tersebut.

Pemidanaan dan pertanggungjawaban pidana terhadap Wajib Pajak Badan dalam tindak pidana pajak hanya digunakan sebagai sarana terakhir (*ultimum remedium*) dan perlu ada formulasi rumusan norma yang memperhatikan dimensi penegakan hukum (*represif*), pencegahan (*preventif*) dan upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara (*restoratif*) dengan berdasarkan pada nilai keadilan, yaitu pertanggungjawaban pidana kepada Wajib Pajak Badan dapat dilakukan secara kumulatif-alternatif terhadap badan dan/atau pengurusnya yang merupakan pencerminan doktrin indentifikasi dan doktrin *vicarious liability* dengan formulasi sebagai berikut:

- a. Wajib Pajak Badan (Korporasi) atau
- b. Mereka yang memberikan perintah atau yang bertindak sebagai pimpinan dalam perbuatan atau tidak pidana itu, atau
- c. Kedua-duanya baik Badan (Korporasi) dan pengurusnya.

Pembebanan sanksi pidana kepada pelaku (badan) tindak pidana pajak yang ditujukan untuk memberikan efek jera dan kesadaran hukum terhadap pelaku tindak pidana pajak secara substantif tidak dapat menghilangkan tanggung jawab pelaku tindak pidana pajak untuk mengembalikan kerugian pada pendapatan negara yang telah diperhitungkan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini memberikan jawaban bahwa, memberikan sanksi pidana kepada pelaku (badan) tindak pidana pajak tidak dapat menghilangkan

atau menghapus kewajiban pelaku tindak pidana pajak untuk mengganti setiap kerugian yang dialami oleh negara.

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 atau yang dikenal dengan konsep *double track system*. Konsep atau gagasan sistem sanksi ini dapat menjadi dasar kebijakan dan penggunaan sanksi dalam hukum pidana. 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 pencelaan/penderitaan (lewat sanksi pidana) dan unsur pembinaan (lewat sanksi tindakan) sama-sama penting.

M. Sholehudin menjelaskan *double track system* adalah system dua jalur mengenai sanksi dalam hukum pidana, yaitu jenis sanksi pidana disatu pihak dan jenis tindakan dilain pihak. Sanksi pidana bersumber pada ide dasar “mengapa diadakan pidana”, dan sanksi tindakan bertolak dari ide dasar “untuk apa diadakan pemidanaan itu”. Sanksi pidana berorientasi pada pengenaan sanksi terhadap pelaku dan sanksi tindakan berorientasi pada perlindungan masyarakat. Adapun sanksi atau hukum yang dapat dijatuhkan terhadap badan (korporasi) menurut Pasal 25 Perma 13/2016 adalah terhadap badan (korporasi) dapat dijatuh pidana berupa pidana pokok dan/atau pidana tambahan, pidana pokok yang dijatuhkan terhadap korporasi adalah pidana denda dan pidana tambahan dapat dijatuhkan kepada korporasi sesuai sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan.

Politik hukum pemidanaan terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan seharusnya mencerminkan pendekatan *retributif* (*represif*) yang merupakan implementasi pandangan *Kantianisme*, maka pengurus dijatuhi sanksi pidana penjara dan Wajib Pajak Badan dijatuhi pidana denda dan pidana tambahan sebagai bentuk manifestasi *utilitarian* yang memadukan keadilan distributif dan keadilan komutatif sebagai implementasi pandangan utilitarian yang berorientasi ke depan (*forward looking*) dan bersifat pencegahan yang bersifat *economic liability*, yaitu berupa sanksi pidana denda sebagai pengganti kerugian pada pendapatan negara, sampai dengan penyitaan, pemblokiran dan pelelangan aset yang bertujuan untuk pengembalian kerugian pada pendapatan negara.

Formulasi sanksi pidana denda dan/atau sanksi pidana tambahan berupa tindakan lain dikenal dengan istilah *double track system*. Tentu pidana pokok yang dapat dijatuhkan ke Wajib Pajak Badan adalah pidana denda, dengan pertimbangan pidana denda terhadap badan (korporasi) tidak dapat disubsider dengan kurungan sebagaimana diatur dalam Pasal 30 KUHP, karena subsider dengan kurungan hanya berlaku untuk orang. Sedangkan pidana tambahan yang dijatuhkan berupa tindakan lain seperti, pencabutan ijin-ijin tertentu (fasilitas *tax holiday*, angka pengenal impor (API)), izin usaha dan lain-lain. Jika pidana tambahan dengan tindakan pencabutan izin usaha harus dipertimbangkan secara matang dengan mempertimbangkan kelangsungan usaha, nasib para pegawainya dan ekonomi, karena sanksi tindakan pencabutan usaha adalah identik dengan

perampasan kemerdekaan sebagaimana sanksi pidana penjara yang dijatuhkan kepada orang.

Badan (Korporasi) itu tidak mungkin dipidana penjara sebagaimana dikatakan Andi Hamzah, untuk korporasi yang melakukan tindak pidana tersedia pidana pokok denda dan pidana tambahan dan sejumlah tindakan. Karena pidana mati, pidana penjara, pidana kurungan tidak diterapkan kepada badan (korporasi) dikarenakan oleh karakter dan sifat korporasi yang berbeda dengan subjek hukum manusia. Pidana denda kepada Wajib Pajak Badan adalah sebagai pengganti kerugian pada pendapatan negara sehingga apabila badan tidak dapat membayar pidana denda dapat dilakukan penyitaan, pemblokiran sampai dengan pelelangan aset dari Wajib Pajak Badan dalam rangka untuk pengembalian kerugian pada pendapatan negara.

Pidana tambahan dalam bentuk tindakan lain yang dapat dijatuhkan kepada korporasi menurut Suprato adalah:

- a. Penutupan seluruhnya atau sebagian perusahaan si terhukum untuk waktu tertentu,
- b. Pencabutan seluruh atau sebagian fasilitas tertentu yang telah atau dapat diperolehnya dari pemerintah oleh perusahaan selama waktu tertentu,
- c. Penempatan perusahaan dibawah pengampuan selama waktu tertentu.

Pidana tambahan dalam bentuk tindakan lain adalah dalam rangka pembinaan kepada pelaku tindak pidana agar tidak melakukan tindak pidana pajak lagi.

Dalam menetapkan kebijakan legislasi pembaharuan formulasi sistem pemidanaan model *double track system* yang berkaitan dengan pelaksanaan

pidana denda juga perlu mempertimbangkan penetapan besarnya pidana denda, batas waktu pembayaran denda dan tindakan lain dalam hal pidana denda tidak dibayar dalam batas waktu yang telah ditetapkan sebagaimana dikatakan Muladi dan Barda Nawawi Arief. Pidana denda yang dapat dijatuhkan kepada Wajib Pajak Badan adalah paling sedikit 2 (dua) kali dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan apabila dalam jangka waktu 1 (satu) bulan setelah putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (inkrah) tidak dilakukan pembayaran oleh terpidana, maka dilakukan tindakan penyitaan, pemblokiran sampai dengan pelelangan aset yang dimiliki oleh Wajib Pajak Badan dalam rangka untuk pengembalian kerugian pada pendapatan negara.

Pemidanaan terhadap Wajib Pajak Badan dapat dilakukan dengan penjatuhan sanksi pidana penjara terhadap pengurusnya sebagaimana diatur dalam Pasal 39 dan 39A UU KUP dan UU HPP. Kepada badannya dikenakan formulasi *double track system*, yaitu sanksi pidana denda sebagai pidana pokok dan/atau pidana tambahan berupa tindakan lain terhadap badan sebagaimana diatur dalam Pasal 10 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dapat berupa;

- a. Pencabutan hak-hak tertentu yaitu berupa pencabutan fasilitas pajak seperti tax holiday atau fasilitas pajak lainnya, izin usaha dan lain-lain;
- b. Perampasan barang tertentu yaitu berupa aset perusahaan agar hal yang sama tidak berulang;
- c. Pengumuman putusan hakim.

Tujuan utama pemidanaan terhadap badan berupa pidana denda sampai dengan penyitaan aset milik badan adalah dalam rangka pengembalian kerugian pada pendapatan negara. Pemidanaan dan pertanggungjawaban pidana Wajib

Pajak Badan secara faktual menimbulkan distorsi keadilan, baik dari aspek peraturan perundang-undangan (yuridis) yang berlaku maupun dari aspek kepatuhan dan kesadaran masyarakat dalam membayar pajak (sosiologis). Oleh karena itu, konsep baru formulasi sanksi pidana *double track system* harus dapat memberikan langkah strategis yang dapat memberikan keseimbangan secara proposional diantara kepentingan negara sebagai lembaga publik, kepentingan untuk memberikan perlindungan dan peluang kepada individu-individu dalam masyarakat dalam mencapai kesejahteraan serta kepentingan pelaku tindak pidana.

Konsep baru berupa Formulasi pemidanaan dan pertanggungjawaban pidana terhadap Wajib Pajak Badan tentu harus selaras dengan kebijakan-kebijakan (politik hukum) pemerintah dalam arti luas sebagai bagian dari struktur hukum. Kebijakan hukum pemerintah (politik hukum) yang selaras dalam implementasi konsep baru harus diartikan secara meluas bahwa, pemerintah tidak hanya diartikan sebagai lembaga eksekutif, tetapi pemerintah juga harus diartikan sebagai lembaga legislative dan lembaga yudikatif yang secara langsung dan tidak langsung memberikan kontribusi positif terhadap proses implementasi konsep baru terhadap permasalahan-permasalahan pajak yang terjadi di dalam masyarakat.

Tujuan pemidanaan terhadap tindak pidana pajak secara filosofis dapat mewujudkan keadilan, karena keadilan dalam sistim civil law adalah keadilan yang bersifat legalitas sebagaimana pandangan Hans Kelsen. Keadilan adalah legalitas, yaitu berlakunya norma hukum dalam undang-undang berarti telah

memenuhi keadilan. Dengan konsep keadilan legalitas Hans Kelsen maka secara yuridis dapat mewujudkan kepastian hukum yaitu undang-undang yang berlaku dan secara sosiologis tujuan hukum dapat mewujudkan kemanfaatan.

C. Analisis Putusan Nomor 334/ Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt

Putusan PN Jakarta Barat No.334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt tegas menjatuhkan pidana, Korporasi PT. Gemilang Sukses Garmino. Ditunjukkan amar putusan diantaranya: (1) PT. GSG bersalah melakukan tindak pidana Pasal 39A huruf a UU KUP; (2) Menjatuhkan pidana denda kepada PT GSG sebesar 3 x Rp.9.981.505.876,- = Rp.29.944.517.628,- jika PT GSG tidak membayar denda paling lama satu bulan, maka harta bendanya dapat disita Jaksa dan kemudian dilelang untuk membayar denda; (3) Sebagian barang bukti berupa Rekening Bank dirampas Negara pengurang denda.

Putusan tersebut terpisah dengan putusan pengurusnya, yakni Liaw Edi Wirawan (Pemilik sekaligus Direktur Utama PT GSG). Liaw Edi Wirawan dipidana berdasarkan putusan PN Jakarta Barat 334/Pid.Sus/2020./PN.Jkt Brt, dijatuhi penjara tiga tahun dan denda 2 x Rp.9.981.505.876,- = Rp.19.963.011.752, 243 Media Iuris, 5 (2) 2022: 231-258 jika dalam satu bulan tidak dibayar, harta benda terdakwa disita Jaksa dan dilelang untuk membayar denda. Dalam hal harta tidak mencukupi maka dijatuhi kurungan pengganti denda tiga bulan.⁹³ Sehingga, adanya putusan terhadap Liaw Edi Wirawan, menunjukkan bahwa ia merupakan pelaku materiil dari tindak pidana PT.GSG,

⁹³ Putusan PN Jakarta Barat 334/Pid.Sus/2020./PN.JKT BRT, tanggal 8 Juli 2020

dengan kata lain orang yang sesungguhnya melakukan tindak pidana⁹⁴ diatasnamakan PT.GSG. Adapun pertimbangan hakim dalam putusan pidana PT. GSG, dibangun berdasarkan proses persidangan di pengadilan, disarikan sebagai berikut:

a. Dakwaan dan Tuntutan Jaksa Penuntut Umum

Dakwaan Penuntut Umum terhadap PT.GSG tersusun secara alternatif, ringkasan terhadap peristiwa hukumnya:

Terdakwa : PT.Gemilang Sukses Garmino (Korporasi)

Bentuk Usaha : Industri Garmen merk “Jackerton”

Diwakili : Liaw Nany (Direktur PT. GSG)

Tempus delicti : Bulan Februari s.d Juli 2018

Locus delicti : Kantor Pelayanan Pajak Jakarta Tambora

Pertama, melanggar Pasal 39A huruf a UU KUP, “dengan sengaja menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, berakibat dapat merugikan pendapatan negara sebesar Rp.9.981.505.876,-“; Atau

Kedua, melanggar Pasal 39 ayat (3) UU KUP Jo. Pasal 53 ayat (1) KUHP, yaitu melakukan “perbuatan permulaan pelaksanaan namun tidak selesainya perkara bukan disebabkan kemauannya sendiri, yakni menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi, berakibat dapat merugikan pendapatan Negara Rp. 8.893.283.622,-“.

⁹⁴ Chairul Huda, Dari Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan (Kencana 2011).[41].

Tuntutan penuntut umum dilandasi oleh pembuktian di persidangan, tuntutan perkara pada pokoknya, sebagai berikut:

- (1) Menyatakan terdakwa PT.GSG bersalah atas dakwaan pertama;
- (2) Menjatuhkan pidana denda PT.GSG, sebesar 4 x Rp.9.981.505.876,- = Rp.39.926.023.504.-, jika tidak dibayar satu bulan, harta benda disita oleh Jaksa dan dilelang untuk membayar denda;
- (3) Barang bukti: sebagian untuk perkara lain (Terdakwa Liaw Edi Wirawan) dan sebagian (Dana Rekening Bank) dirampas Negara pengurang denda.

Kajian terhadap Dakwaan dan Tuntutan

Surat dakwaan adalah inti pemeriksaan di persidangan, karena hakim memeriksa perkara berdasarkan surat dakwaan penuntut umum, dan berdasarkan surat dakwaan juga perkara dilimpahkan ke pengadilan.⁹⁵ Bentuk dakwaan alternatif, maka hanya dibuktikan satu dari dakwaan-dakwaan tersebut, dalam hal ini dakwaan pertama.

Penuntut umum dalam dakwaannya telah mendudukkan Korporasi sebagai terdakwa, dan selanjutnya masuk requisitoir/ tuntutan penuntut umum, dapat dikatakan merupakan koreksi terhadap putusan pembedaan korporasi terdahulu (perkara AAG). Pada kasus AAG, korporasi tidak pernah sebagai terdakwa dan tidak masuk tuntutan penuntut umum namun pada akhirnya dijatuhi pidana.

Korporasi PT. GSG di dalam dakwaan, diwakili oleh Liaw Nany selaku Direktur PT. GSG, dikarenakan Dirut yakni Liaw Edi Wirawan dalam tahanan

⁹⁵ Tolib Effendi, Dasar-dasar Hukum Acara Pidana, Perkembangan dan Pembaharuannya di Indonesia (Setara Press 2014).[140].

dan jalani proses penuntutan terpisah. Apabila melihat waktu terjadinya tindak pidana (*tempus delicti*) yakni tahun 2018 maka saat itu telah dikeluarkan Peraturan Jaksa Agung No: PER028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi (Perja Korporasi) dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi (Perma Korporasi). Kedua peraturan tersebut adalah dalam rangka mengisi kekosongan ketentuan hukum dalam undang-undang sehubungan subjek hukum pidana korporasi.

Perja dan Perma Korporasi dapat menjadi pedoman penanganan tindak pidana korporasi serta termasuk sebagai ketentuan yang bersifat *lex generalis* (ketentuan umum) terhadap tindak pidana di bidang perpajakan. Sebagaimana diakui keberadaan kedua peraturan tersebut serta memiliki kekuatan mengikat sesuai Pasal 8 ayat (1) dan (2) Undang-Undang No 15 Tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang No 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, kendatipun masih bersifat insitutional yakni lebih mengikat terhadap lembaga atau institusinya. Apabila merujuk pedoman bagi penuntut umum, Perja Korporasi No. 28 Tahun 2014, pada Bab II Sub A, menentukan kriteria perbuatan korporasi yang dapat diminta pertanggungjawaban, antara lain perbuatan:

- a) Yang berdasarkan keputusan pengurus korporasi;
- b) Untuk kepentingan korporasi karena pekerjaan dan/atau hubungan lain;
- c) Menggunakan SDM, dana dan/atau fasilitas lain korporasi;
- d) Dilakukan pihak ketiga atas permintaan korporasi atau pengurusnya;
- e) Dalam rangka melaksanakan usaha sehari-hari korporasi;
- f) Menguntungkan korporasi;
- g) Yang diterima/biasanya diterima oleh korporasi;

- h) Korporasi secara nyata menampung hasil tindak pidana; dan/atau
- i) Perbuatan lain menurut undang-undang.

Kriteria dalam Perja tersebut menggunakan kata penghubung “dan/atau”, artinya ketika menentukan korporasi untuk dapat diminta pertanggungjawaban yaitu minimal salah satu atau bisa lebih dari satu kriteria terpenuhi secara bersamaan. Berdasarkan dakwaan perkara *a quo*, paling tidak beberapa kriteria terpenuhi yaitu: ada dugaan tindak pidana perpajakan dilakukan pengurus (Dirut PT.GSG); memiliki hubungan kerja dengan korporasi; serta menguntungkan korporasi. Sehingga telah tepat apabila mendudukkan Korporasi PT. GSG selaku terdakwa.

b. Pertimbangan Majelis Hakim

Majelis Hakim berdasarkan fakta-fakta di persidangan dari keterangan saksi, terdakwa, barang bukti dan ahli, maka mendasarkan dakwaan kesatu sebagaimana Pasal 39A huruf a UU KUP intisarinya unsur-unsur pasal, yaitu:

Ad.1. Unsur “setiap orang”

Frasa ‘setiap orang’ (Pasal 39A huruf a UU KUP) tidak jelas, cermat dan terperinci. Namun, teori-teori hukum pidana berkembang dan beberapa perundang-undangan, “setiap orang” harus diartikan orang perseorangan atau korporasi. Selanjutnya, harus dipastikan terdakwa adalah Korporasi PT GSG yaitu subjek hukum yang dapat dimintai pertanggungjawaban, dengan kata lain dalam dirinya tidak terdapat alasan pembenar atau pemaaf. Menurut pertimbangan hakim, berdasarkan fakta persidangan, korporasi (diwakili Liaw Nany) telah “membenarkan identitas tertera didalam surat dakwaan dan dalam keadaan sehat jasmani dan rohani serta mampu menjawab setiap pertanyaan yang diajukan

majelis hakim, jaksa penuntut umum maupun oleh penasehat hukum”. Dengan demikian, perbuatan terdakwa korporasi dapat dipertanggung jawabkan menurut hukum dan tidak ada hal-hal lain yang dapat menghapuskan sifat melawan hukumnya perbuatan terdakwa tersebut. Unsur “setiap orang“ telah terpenuhi dan terbukti.

Ad.2. Unsur “dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya”

Majelis hakim mempertimbangkan mengenai “kesengajaan” yang merupakan sikap bathin yang ada dalam diri terdakwa yang kemudian diaplikasikan dalam perbuatan, dilakukan dengan sadar serta akibat-akibat perbuatan dikehendaki terdakwa. Dimana niat jahat terdakwa telah sejak awal terlihat hendak melakukan tindak pidana perpajakan.

Pasal 39A huruf a UU KUP tidak mensyaratkan adanya kerugian pendapatan negara, maka sekalipun tidak ada kerugian tersebut, perbuatan tetap bisa di pidana, karena telah memenuhi unsur sifat perbuatan melawan hukum sebagaimana rumusan delik dan peristiwa pidana telah terjadi yaitu pemerintah kehilangan pendapatan PPN sebesar nilai dalam faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya tersebut.

Pertimbangan hakim berdasarkan fakta terungkap dipersidangan diperoleh fakta-fakta hukum, diantaranya:

- (1) PT. GSG, sengaja menggunakan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya (TBTS) atas nama PT. Makmur Abadi Jaya yang dilaporkan dalam SPT Masa PPN, bulan Februari - Juli 2018 sebesar Rp.9.981.505.876,-

- (2) Faktur tersebut diperoleh Korporasi atas suruhan Liaw Edi Wirawan (Dirut PT.GSG), faktanya tidak pernah terjadi transaksi. Kemudian digunakan dengan cara dikreditkan dalam melaporkan SPT Masa PPN PT.GSG.
- (3) Laporan SPT Masa PPN dari PT.GSG ada lebih bayar (Maret-April 2018) dan diajukan restitusi ke KPP Pratama Jakarta, sejumlah Rp 8.893.283.622,-
- (4) Akibat perbuatan korporasi, telah mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara, Rp.9.981.505.876,-.

Unsur “sengaja menggunakan faktur pajak TBTS” terpenuhi dan terbukti; Menimbang semua unsur dakwaan alternatif pertama terbukti, maka PT GSG terbukti secara sah menyakinkan melakukan tindak pidana perpajakan menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak TBTS, sebagaimana Pasal 39A huruf a UU KUP.

Kajian terhadap Kesalahan Korporasi dalam Pertimbangan Majelis Hakim Pertimbangan hakim, menjelaskan bentuk kesalahan berupa “kesengajaan” berupa yakni 1) kesengajaan sebagai maksud; 2) kesengajaan dengan keinsyafan pasti; dan 3) kesengajaan dengan keinsyafan kemungkinan. Namun, dalam pertimbangan tersebut tidak ditemukan bagaimana penentuan unsur kesalahan (berupa kesengajaan tersebut), dapat dimiliki oleh subjek hukum pidana korporasi yang didakwa melakukan tindak pidana perpajakan. Sebagaimana Moeljatno memisahkan antara perbuatan dengan orang yang melakukan dalam suatu perbuatan pidana atau pandangan dualisme.⁹⁶ Sehingga dijelaskan, perbuatan pidana (*criminal act*) dipisahkan dari pertanggungjawaban pidana (*criminal liability atau responsibility*).⁹⁷ Diperjelas Chairul Huda, bahwa tindak pidana hanya menyangkut masalah perbuatan, dipisahkan dengan pertanggungjawaban

⁹⁶ Adami Chazawi, Pelajaran Hukum Pidana Bagian 1, Stelsel Pidana, Tindak Pidana, Teori-Teori Pidana, dan Batas Berlakunya Hukum Pidana (Raja Grafindo Persada 2014). [72]

⁹⁷ Moeljatno, Op.Cit. [62].

pidana yang menyangkut masalah dari pembuat dari tindak pidana tersebut.⁹⁸ Dengan demikian, orang yang melakukan tindak pidana belum tentu dapat dipertanggungjawabkan.

Hukum pidana mempunyai asas mendasar yaitu: “tidak dapat diberikan pidana, apabila tidak ada kesalahan (dalam arti celaan)”,⁹⁹ ada *pula postulat nemo punitur sineinjuria, facto, seu defalta* artinya tidak ada seorang pun yang dihukum kecuali ia telah berbuat salah.¹⁰⁰ Demikian halnya, tidak terkecuali tindak pidana oleh korporasi, untuk dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana terhadapnya adalah apabila korporasi memiliki kesalahan. Pentingnya penentuan kesalahan korporasi adalah sebagai jembatan penghubung antara tindak pidana dan pertanggungjawaban pidana. Sebagaimana telah dijelaskan, undang-undang perpajakan belum mengatur penentuan kesalahan korporasi. Maka analisis dilakukan dengan melihat ke ketentuan perundang-undangan lainnya yang sifatnya *lex generalis* serta kepada doktrin-doktrin hukum pidana. Jan Remmelink memberikan solusi dengan menguraikan bahwa kesalahan fungsionaris pimpinan dan pegawai korporasi diatribusikan kepada korporasi sesuai dengan struktur organisasi internal korporasi.¹⁰¹

Perilaku korporasi akan selalu merupakan tindakan fungsional, dalam hal ini bertindak dalam konteks rangkaian kerjasama antar manusia.¹⁰² Berdasarkan teori pelaku fungsional, korporasi tidak dapat melakukan tindak pidana tanpa pelantara pengurusnya, maka penentuan kesalahan korporasi adalah dengan

⁹⁸ Huda, Op.Cit.[18].

⁹⁹ Mardjono Reksodiputro, Sistem Peradilan Pidana (Raja Grafindo Persada 2020).[90]

¹⁰⁰ O.S, Op.Cit.[153]

¹⁰¹ *ibid.*[203]

¹⁰² Kristian, Op.Cit. .[107]

melihat apakah pengurus yang bertindak untuk dan atas nama korporasi memiliki kesalahan.¹⁰³ Dengan demikian berdasarkan teori pelaku fungsional, jika dihubungkan dengan pertimbangan hakim (putusan PT.GSG), maka bentuk kesalahan pelaku materiil adalah yang seharusnya diatribusikan sebagai kesalahan korporasi PT.GSG. Dengan kata lain, kesalahan korporasi yang berupa kesengajaan yang terbukti, menjadi unsur tindak pidana perpajakan adalah berdasarkan kesengajaan dari pelaku materiil tindak pidana perpajakan tersebut.

Berbeda halnya dengan yang ditentukan dalam Perma Korporasi, bahwa hakim dapat menilai kesalahan korporasi antara lain:¹⁰⁴

- (1) Korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana atau tindak pidana dilakukan untuk kepentingan korporasi;
- (2) Korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana; atau
- (3) Korporasi tidak melakukan langkah-langkah yang diperlukan untuk pencegahan, mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadi tindak pidana.

Pasal 4 ayat (2) Perma Korporasi pada rumusannya dibuat secara “alternatif”, sesungguhnya memudahkan hakim dalam menentukan kesalahan korporasi. Cukup jika salah satu rumusan terpenuhi maka dianggap korporasi melakukan kesalahan.

Penulis sepakat apabila rumusan tersebut dibuat secara alternatif, sebab: pertama, apabila korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat atau untuk kepentingannya, maka sudah jelas bahwa penjatuhan sanksi terhadap korporasi sebagai upaya optimal pemulihan kerugian negara di bidang perpajakan yang timbul, artinya kesalahan korporasi akan sebanding dengan akibat tindak

¹⁰³ Mahrus Ali, *Asas-Asas Hukum Pidana Korporasi*. Raja Grafindo Persada 2013. hlm 152

¹⁰⁴ Pasal 4 ayat (2) Perma Korporasi No 13 Tahun 2016

pidana atau keuntungan yang diperoleh korporasi; kedua, apabila korporasi melakukan pembiaran atau tidak melakukan pencegahan tindak pidana ataupun dampak lebih besar tindak pidana, maka bertentangan kewajiban fungsi kemasyarakatan dari korporasi.

Indikator kesalahan bagi korporasi adalah bagaimana korporasi menjalankan fungsi kemasyarakatannya yang termasuk tapi tidak terbatas untuk menghindari terjadinya tindak pidana. Hukum mengharapkan korporasi untuk menjalankan fungsi kemasyarakatannya dengan baik sehingga sejauh mungkin dapat menghindari terjadi tindak pidana. Dengan kata lain, selagi terbuka kemungkinan korporasi untuk ‘dapat berbuat lain’ selain tindak pidana, maka harapan tersebut harus tercermin dari kebijakan dan cara pengoperasiannya. Terhadap korporasi penilaian adanya kesalahan ditentukan oleh bagaimana korporasi memenuhi fungsi kemasyarakatannya, sehingga ‘dapat dicela’ ketika suatu tindak pidana terjadi karenanya.¹⁰⁵

Penulis berpendapat sesuai doktrin maupun Perma tersebut, bahwa secara komprehensif penentuan kesalahan korporasi dapat didasarkan pada kombinasi keduanya. Oleh karena itu, untuk menentukan kesalahan korporasi dapat didasarkan dua kriteria, pertama pengurus atau pelaku materiil yang melakukan tindak pidana (*actus reus*) untuk dan atas nama korporasi memiliki kesalahan (*mens rea*). Selanjutnya, mengingat kesalahan terhadap korporasi tidak sama seperti kesalahan yang dimiliki subjek hukum manusia alamiah maka kriteria kedua, berupa kriteria yang dirumuskan alternatif (pilihan), yakni apakah

¹⁰⁵ Huda, Op.Cit.[89]

korporasi: (1) dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana atau tindak pidana dilakukan untuk kepentingan korporasi; (2) membiarkan terjadinya tindak pidana; atau (3) tidak melakukan langkahlangkah yang diperlukan untuk pencegahan, mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadi tindak pidana. Dengan terpenuhinya kedua kriteria tersebut, baru kemudian ditentukan terdapat kesalahan korporasi.

Persoalan selanjutnya dalam perkara *a quo*, pada pertimbangan putusan PT. GSG, majelis hakim tampak telah mencampuradukkan antara dapat dipertanggungjawabkannya korporasi dengan keadaan jasmani dan rohani Liaw Nany di persidangan. Pernyataan Liaw Nany yaitu

“...membenarkan identitas tertera didalam surat dakwaan dan dalam keadaan sehat jasmani dan rohani serta mampu menjawab setiap pertanyaan yang diajukan Majelis Hakim, Jaksa Penuntut Umum maupun oleh Penasehat Hukum...” dianggap Majelis adalah keadaan yang dapat mempertanggungjawabkan korporasi menurut hukum.¹⁰⁶ Padahal kedua keadaan tersebut berbeda dan tidak ada kaitannya satu sama lain.

Keadaan sehat jasmani dan rohani Liaw Nany (Direktur mewakili Korporasi) dipersidangan tidak sertamerta mengakibatkan korporasi otomatis dapat dipertanggungjawabkan. Sehat jasmani dan rohani tersebut adalah sebagai syarat dapat mewakili korporasi dan dapat dilanjutkan proses persidangan perkara pidana. Liaw Nany meskipun posisinya selaku Direktur PT. GSG namun terbukti dalam persidangan, ia hanya dipinjam namanya selaku direktur oleh Liaw Edi

¹⁰⁶ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No.: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Br.[87].

Wirawan dan tidak pernah terlibat operasional korporasi. Sedangkan pelaku materiil atau orang yang sebenarnya melakukan tindak pidana perpajakan mengatasnamakan korporasi adalah Dirut Liaw Edi Wirawan, sebagaimana terbukti di persidangan serta telah dinyatakan bersalah meski dengan penuntutan terpisah.¹⁰⁷ Dengan demikian justru seharusnya *mens rea* (sikap kalbu bersalah) Direktur Utama Liaw Edi Wirawan yang lebih tepat dipersoalkan untuk dapat dipertanggungjawabkannya korporasi PT. GSG.

Kajian terhadap Teori Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Pertimbangan Majelis Hakim

Setelah diperoleh kesalahan korporasi, analisis selanjutnya adalah bagaimana pembenaran korporasi dapat dibebani pertanggungjawaban pidana¹⁰⁸ dalam hal ini terhadap PT.GSG atas perbuatan dan kesalahan pengurusnya. Hal tersebut terkait dengan ajaran atau teori pertanggungjawaban pidana korporasi yang diadopsi dalam suatu perundang-undangan perpajakan (UU KUP). Ada beberapa teori sebagai landasan pembenaran dibebankan pertanggungjawaban pidana korporasi, diantaranya yang penulis anggap dapat diterapkan terhadap tindak pidana perpajakan yakni *theory of identification dan theory of vicarious liability* sebagaimana argumentasi yang melandasi pada uraian selanjutnya. Namun demikian, dengan tidak mengesampingkan pula teori pertanggungjawaban pidana korporasi berkembang lainnya, seperti: *strict liability, Delegation Theory, Aggregation Theory, Corporate Culture Theory, Reactive Corporate Fault,*

¹⁰⁷ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat 334/Pid.Sus/2020./PN.JKT BRT. hlm. 58.

¹⁰⁸ Sjahdeini, Op.Cit. hlm.147.

*Management Failure Model, Res Ipsa Loquitur, Functioneel Daderschaps Theorie,*¹⁰⁹ dan lainnya.

The identification theory, semua tindakan atau tindak pidana yang dilakukan orang-orang yang dapat diidentifikasi dengan organisasi atau mereka yang disebut *who constitute its directing mind*, yaitu individu-individu seperti para pejabat atau manager, yang dalam tugasnya tidak dibawah perintah atau arahan dari kewenangan atasan yang lain dalam organisasi, dapat diidentifikasi sebagai perbuatan atau tindak pidana korporasi.¹¹⁰ Menurut doktrin ini, perusahaan dapat melakukan sejumlah delik secara langsung melalui orang-orang yang berhubungan erat dengan perusahaan dan dipandang sebagai perusahaan itu sendiri. Tegasnya, perbuatan atau kesalahan *senior officer* diidentifikasi sebagai perbuatan atau kesalahan korporasi.¹¹¹ *Vicarious liability theory* (pertanggungjawaban pengganti) artinya, organisasi dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatan karyawannya, wakil perusahaan, atau mereka yang memperoleh mandat dari perusahaannya, atau setiap orang yang bertanggungjawab kepadanya.¹¹² Teori ini lebih menekankan pertanggungjawaban pengurus korporasi sebagai ‘agen’ perbuatan dari korporasi, bertolak dari doktrin *respondent superior*, berdasarkan pada *employment principle* dan *the delegation principle*.

Vicarious liability merupakan pengecualian tanggungjawab individu dalam hukum pidana berdasarkan *aditarian nemo punitur pro alieno delicto* (tidak

¹⁰⁹ Setiyono, Teori-Teori & Alur Pikir Penerapan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi. Bayumedia, 2012. hlm. .75-115

¹¹⁰ Muladi dan Sulistyani, Op.Cit. hlm. 17

¹¹¹ Muladi dan Sulistyani, Op.Cit. hlm.17.

¹¹² O.S, Op.Cit.[207]

seorangpun dipidana karena perbuatan orang lain).¹¹³ Pandangan Hanafi Amrani dan Mahrus Ali yang menyimpulkan *vicarious liability* sebagai pertanggungjawaban menurut hukum seseorang atas perbuatan salah yang dilakukan oleh orang lain.¹¹⁴ Luasnya cakupan *vicarious liability* dapat mengantisipasi dalam hal tindak pidana dilakukan agen korporasi atau pegawai yang memiliki hubungan pekerjaan dengan korporasi. Artinya, mencakup tidak hanya lingkup pengurus tetapi juga pegawai bahkan agen berdasarkan hubungan pekerjaan. Sekalipun demikian, pada penerapan *vicarious liability* maka penuntut umum wajib dapat dibuktikan adanya *mens rea* sebagai landasan pelaku melakukan *actus reus* tersebut.¹¹⁵ Dengan menerapkan *vicarious liability*, maka dapat dibenarkan menganggap *actus reus* dan *mens rea* personel pengganti korporasi atau pegawai yang diberi wewenang personel pengendali untuk melakukan perbuatan yang ternyata merupakan tindak pidana sebagai *actus reus* dan *mens rea* korporasi.

Penerapan teori pertanggungjawaban pidana korporasi kembali lagi tergantung per kasus, sehingga dapat berbeda-beda untuk setiap perkara pidana. Sebagaimana *vicarious liability* adalah untuk mempertanggungjawabkan secara pidana atas perbuatan bawahan atau oleh agen yang memiliki hubungan pekerjaan dengan korporasi. Sedangkan *identification theory*, dalam hal pelaku materiil adalah pejabat yang dapat diidentikkan dengan korporasi.

¹¹³ Muchammad Chasani, 'Corporate Criminal Liability in Indonesia on the Perspective of Comparison' (2017) 2 IJCLS (Indonesian Journal of Criminal Law Studies). Hlm 148.

¹¹⁴ Hanafi Amrani dan Mahrus Ali, Sistem Pertanggungjawaban Pidana, Perkembangan dan Penerapan (Raja Grafindo Persada 2015).hlm 133.

¹¹⁵ Sutan Remy Sjahdeini (n 31). Hlm.147.

Pada perkara PT. GSG, sebenarnya Majelis Hakim tidak memberikan pertimbangan hukum teori pertanggungjawaban pidana yang digunakan sebagai pembenaran penjatuhan pidana terhadap PT.GSG. Berdasarkan Pasal 53 ayat (2) UU No 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, yang menentukan bahwa putusan dan penetapan hakim harus memuat pertimbangan hukum yang didasarkan alasan dan dasar hukum yang tepat dan benar.

Putusan pengadilan harus objektif dan berwibawa, oleh karenanya harus didukung alasan-alasan atau pertimbangan hakim. Alasan atau konsiderans itu merupakan pertanggungjawaban hakim kepada masyarakat atas putusnya tersebut.¹¹⁶ Apabila melihat proses persidangan, sebagaimana keterangan Ahli Hukum, Yunus Husein di persidangan, telah mengurai mengenai *doctrine of vicarious liability/ respondeat superior or let the master answer*, atau pertanggungjawaban pengganti untuk dapat diterapkan dalam mempidana korporasi. Pendapat Ahli,¹¹⁷ doktrin tersebut sejalan dengan Perma Korporasi¹¹⁸, bahwa harus ada hubungan kerja dan ada di dalam atau maupun di luar lingkungan korporasi. Seharusnya pendapat ahli tersebut dimasukkan sebagai pertimbangan hakim, jika memang hakim sepakat penggunaan teori *vicarious liability* sebagai dasar pbenar penjatuhan pidana terhadap korporasi PT GSG.

Penggunaan *vicarious liability* menurut penulis untuk menjangkau pelaku materiil yang luas cakupannya yakni pelaku materiil tindak pidana selaku agen

¹¹⁶ Sudikno Mertokusumo, Mengenal Hukum Suatu Pengantar (Liberty 2007).hlm.138.

¹¹⁷ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No.: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Br. hlm.64.

¹¹⁸ Pasal 3 Perma Korporasi No 13 Tahun 2016 merumuskan, tindak pidana korporasi merupakan tindak pidana yang dilakukan oleh orang yang berdasarkan hubungan kerja atau berdasarkan hubungan lain, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama yang bertindak untuk dan atas nama korporasi di dalam maupun diluar lingkungan korporasi

atau pegawai atau karyawan korporasi. Dalam hal ini, justru identification theory adalah lebih tepat digunakan mempertanggungjawabkan korporasi, mengingat *actus reus* dan *mens rea* berasal dari pelaku yang memiliki posisi tinggi atau *directing mind and will* korporasi, yakni Liaw Edi Wirawan selaku direktur utama. Dalam melaksanakan tugasnya Liaw Edi Wirawan tidak dibawah perintah atau arahan dari kewenangan atasan yang lain, oleh karena itu tindak pidana maupun kesalahan pelaku materil tersebut dapat diidentifikasi secara langsung sebagai tindak pidana dan kesalahan korporasi.

D. Analisis Putusan Nomor 35/ Pid.Sus/2022/PN.Lsm

Tindak pidana korporasi di bidang perpajakan terkait penyalahgunaan faktur pajak fiktif dilakukan oleh PT. Putra Mandiri, lebih tepatnya dalam penggunaan faktur pajak fiktif yang tidak sesuai dengan transaksi sebenarnya. Kasus tersebut bersifat inkrah di Pengadilan Negeri Lhokseumawe dalam Putusan No. 35/Pid.Sus/2020/PN Lsm. Terdakwa Adnan Hasan (AH) selaku direktur PT. Putra Mandiri mengkreditkan Faktur Pajak yang diterbitkan PT Bina Guna Lestari (PT. BGL) kedalam SPT masa pada Periode Januari 2016 s.d Juni 2020 sebagai Faktur Pajak masukan dengan rincian sebanyak 12 (dua belas) Faktur Pajak untuk pembelian semen. Dimana pajak yang dikreditkan oleh PT. Putra Mandiri dengan menggunakan Faktur Pajak yang diterbitkan PT. BGL tersebut senilai Rp641.263.176,00 (enam ratus empat puluh satu juta dua ratus enam puluh tiga ribu seratus tujuh puluh enam rupiah) merupakan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya atau lebih dikenal dengan istilah faktur pajak fiktif, yang

mana pada kenyataannya PT.Putra Mandiri tidak pernah bertransaksi atas pembelian semen kepada PT. BGL.

Kasus tersebut bermula disaat terdakwa Adnan Hasan (AH) selaku direktur PT. Putra Mandiri meminta tolong kepada terdakwa ES (dalam berkas terpisah) untuk membantu pengurusan pajak perusahaan PT. Putra Mandiri dengan menyerahkan NPWP perusahaan, selanjutnya ES menawarkan kepada terdakwa berupa faktur pajak dengan harga pembelian 50% dari harga yang tercantum dalam faktur dan nantinya dapat dikreditkan dalam SPT Masa PPN perusahaan PT. Putra Mandiri, faktur pajak tersebut diperoleh ES dari saudara Y (berkas terpisah) karyawan PT. BGL yang merupakan perusahaan distributor semen, dimana faktur pajak berupa penjualan semen yang diterbitkan kepada PT. Putra Mandiri tidaklah berdasarkan transaksi sebenarnya dikarenakan PT Putra mandiri tidak pernah melakukan pembelian semen kepada PT. BGL, faktur pajak tersebut sebenarnya adalah transaksi pembelian semen oleh Toko-Toko yang tidak mempunyai NPWP dan seharusnya dilaporkan dengan system gunggung namun Saudara Y menerbitkan Faktur Pajak dengan nama perusahaan dan NPWP PT. Putra Mandiri.

Terdakwa AH menyetujui pembelian faktur pajak fiktif tersebut lalu melakukan pembayaran 50% atas nilai faktur pajak fiktif tersebut dan melakukan pengkreditan sebagai pajak masukan dalam pelaporan SPT Masa PPN yang dilaporkan ke Direktorat Jenderal Pajak secara berlanjut pada periode Januari 2016 hingga Juni 2020.

Pola transaksi tersebut mengakibatkan adanya kerugian dalam pendapatan negara karena kurangnya pajak yang seharusnya disetorkan oleh PT. Putra Mandiri. sehingga mengakibatkan negara mengalami kerugian sebesar Rp 641.263.176. Atas perbuatan tersebut, terdakwa AH didakwa menggunakan dakwaan kumulatif sebagaimana diatur dalam Pasal 39A huruf a Jo Pasal 43 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Jo Pasal 55 Ayat (1) Ke-1 KUHP, **DAN** Pasal 39 ayat (1) huruf d Jo Pasal 43 Undang-undang 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Jo Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Pasal 55 Ayat (1) ke-1 KUHP, Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana, dan peraturan perundang-undangan lain yang bersangkutan yang unsur-unsurnya adalah sebagai berikut:

1. Unsur Setiap Orang;
2. Unsur Dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya;
3. Unsur Wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan;

4. Unsur Mereka yang melakukan, menyuruh melakukan dan turut serta melakukan;

Sanksi pidana telah dijatuhkan oleh majelis hakim kepada terdakwa dalam putusannya berdasarkan dakwaan kumulatif kesatu dan kedua sebagai berikut:

1. Menyatakan Terdakwa Adnan Hasan Bin H. Muhammad Hasan tersebut diatas, terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana “Turut Serta Melakukan Tindak Pidana Perpajakan” sebagaimana dalam dakwaan Kumulatif Kesatu dan Kedua;
2. Menjatuhkan pidana kepada Terdakwa oleh karena itu dengan pidana penjara selama 3 (Tiga) Tahun;
3. Menjatuhkan pidana denda sejumlah Rp1.152.826.636,00 (satu miliar seratus lima puluh dua juta delapan ratus dua puluh enam ribu enam ratus tiga puluh enam rupiah) dengan perincian $2 \times \text{Rp}641.263.176,00 = \text{Rp}1.282.526.352,00 - \text{Rp}.129.699.716,00$, dengan ketentuan apabila denda tersebut dalam waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap tidak dibayar maka harta benda Terdakwa disita oleh Jaksa dan dilelang untuk membayar denda, dalam hal Terdakwa tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda maka Terdakwa harus menjalani pidana kurungan pengganti denda selama 2 (dua) Bulan

Jaksa Penuntut Umum dalam dakwaan keduanya mencantumkan Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang dimana pasal tersebut berbunyi “Setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.

Hal yang tidak diputuskan oleh Majelis Hakim dalam kasus ini adalah terkait dengan pertanggungjawaban pidana atas PT. Putra Mandiri, padahal penggunaan faktur pajak fiktif atau faktur pajak yang tidak sesuai dengan transaksi sebenarnya oleh PT. Putra Mandiri yang diwakilkan oleh pengurusnya menyebabkan negara mengalami kerugian sebesar kurang lebih Rp 641,643.176.

Tindakan yang dilakukan pengurus PT. Putra Mandiri tidak dilakukan dibawah perintah atasan, karena Terdakwa selaku direksi memiliki peran kedudukan yang cukup tinggi. Oleh karena itu, apabila dikaitkan dengan teori identifikasi, perbuatan dari pengurus PT. Putra Mandiri merupakan cerminan dari perbuatan PT. Putra Mandiri itu sendiri. *Mens rea* yang dimiliki oleh pengurus PT. Putra Mandiri sebagaimana yang terlihat dalam unsur “menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya” dalam Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007, ditinjau dari teori identifikasi.

Pertanggungjawaban tindak pidana terhadap korporasi salah satunya diatur dalam Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi. Semakin kompleks dan meningkatnya kejahatan korporasi sehingga menimbulkan kesulitan dalam menentukan pertanggungjawabannya merupakan salah satu pertimbangan dalam menerbitkan peraturan ini.

Peraturan ini juga ditujukan sebagai pedoman dalam menangani tindak pidana dengan subjek hukum korporasi. Pedoman ini bertujuan sebagai pedoman dalam menangani perkara korporasi ditingkat penyidikan, penuntutan, dan

pelaksanaan putusan pengadilan dalam penanganan perkara pidana dengan subjek hukum korporasi terhadap Pengurus, Korporasi dan/atau Pengurus dan Korporasi.

Analisis Pertimbangan Hakim dalam Tindak Pidana Pajak (Studi Putusan Nomor 35/Pid.Sus/2022/Pn Lsm)

Ditinjau melalui Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana Dengan Subjek Hukum Korporasi, perlu diketahui terlebih dahulu ruang lingkup dari Peraturan Jaksa Agung tersebut. Berikut merupakan ruang lingkup dari Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014:

1. Dalam hal undang-undang mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan pidana diajukan kepada:
 - a. Korporasi;
 - b. Pengurus korporasi;
 - c. Korporasi dan pengurus korporasi.
2. Dalam hal undang-undang tidak mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan diajukan kepada pengurus.
3. Terhadap korporasi bukan berbadan hukum, pertanggungjawaban pidananya dibebankan kepada pengurus serta dapat dikenakan pidana tambahan dan/atau tindakan tata tertib terhadap korporasi.

UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak mengatur korporasi sebagai subjek hukum pidana. Frasa “Setiap orang” dalam UU Pajak hanya mengacu pada subjek hukum orang, bukan korporasi. Maka dari itu, UU No. 28 Tahun 2007 apabila dikaitkan dengan

Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 sesuai dengan klausul nomor 2 yaitu pertanggungjawaban pidana atau tuntutan akan diajukan kepada pengurus apabila dalam undang-undang tidak mengatur subjek hukum korporasi.

Perbuatan pengurus korporasi yang dapat dibebani pertanggungjawaban pidana juga diatur dalam Bab II huruf B Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014, yaitu sebagai berikut:

1. Setiap orang yang melakukan, turut serta melakukan, menyuruh melakukan, menganjurkan melakukan, atau membantu melakukan tindak pidana;
2. Setiap orang yang memiliki kendali dan wewenang untuk mengambil langkah pencegahan tindak pidana tersebut namun tidak mengambil langkah yang seharusnya dan menyadari akan menerima resiko yang cukup besar apabila tindak pidana tersebut terjadi;
3. Setiap orang yang mempunyai pengetahuan akan adanya resiko yang cukup besar cukuplah apabila ia tahu bahwa tindak pidana tersebut dilakukan oleh korporasi; dan/atau
4. Segala bentuk perbuatan lain yang dapat dimintakan pertanggungjawaban korporasi menurut undang-undang.

Dalam kasus yang penulis teliti, yaitu dalam Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm, Terdakwa AH selaku direksi dari PT. Putra Mandiri merupakan seseorang yang turut serta melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atas penggunaan faktur pajak fiktif. Hal ini sesuai dengan amar putusan hakim yang menyatakan terdakwa AH terbukti secara sah dan

meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana “turut serta melakukan tindak pidana dibidang perpajakan”.

Apabila dikaitkan dengan huruf B poin 1 Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014, Terdakwa AH termasuk ke dalam perbuatan pengurus korporasi yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana. Sesuai dengan dakwaan kedua, Terdakwa AH dijatuhi pidana penjara selama 3 (tiga) tahun dan denda sebesar Rp. 1.152.826.636 dengan rincian: 2 x Rp 641.263.176 = 1.282.526.352,00 - Rp.129.699.716, dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar maka diganti dengan pidana kurungan selama 2 (dua) bulan.

Berdasarkan Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm, khususnya dalam penjatuhan sanksi pidana korporasi terhadap PT. Putra Mandiri, majelis hakim tidak menjatuhkan sanksi pidana tambahan berupa pertanggungjawaban pidana korporasi kepada PT. Putra Mandiri. Hal ini dikarenakan tidak diaturnya korporasi sebagai subjek hukum dalam UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Perbuatan pengurus korporasi yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana telah sesuai dengan Peraturan Jaksa Agung, yang dimana terdakwa Adnan Hasan merupakan orang yang berdasarkan amar putusan hakim melakukan tindak pidana “turut serta melakukan tindak pidana di bidang perpajakan”. Hal ini sesuai dengan yang diatur di Peraturan Jaksa Agung khususnya dalam BAB II poin B yaitu setiap orang yang melakukan, turut serta melakukan, menyuruh melakukan, menganjurkan melakukan, atau membantu melakukan tindak pidana, merupakan perbuatan pengurus yang dapat dijerat pertanggungjawaban pidana.

Lahirnya Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi ini masih dianggap belum dapat menyelesaikan keraguan dari JPU untuk mendakwa korporasi. Berdasarkan pedoman ini, dalam hal undang-undang mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan pidana dikerahkan kepada korporasi, pengurus, atau keduanya. Dalam hal undang-undang tidak mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan dikerahkan kepada pengurus. Pertanyaan yang muncul dari konsep diatas, apa teori pertanggungjawaban pidana korporasi yang dianut oleh peraturan jaksa tersebut. Sejauh ini yang berhasil diteliti berdasarkan penelitian yang ada, seluruh doktrin atau teori pertanggungjawaban pidana korporasi dianut dengan mengkombinasikan seluruh doktrin tersebut ke peraturan jaksa ini.

Lilik Mulyadi mengemukakan pernyataan bahwasannya pertimbangan hakim dibagi menjadi dua jenis yaitu pertimbangan yuridis dan fakta yang didapatkan di persidangan. Majelis hakim wajib menguasai atau dapat mengidentifikasi aspek praktik serta teoritik, yurisprudensi dan kasus yang ditangani

1. Pertimbangan yuridis, merupakan pertimbangan yang dibuat majelis hakim berdasarkan fakta-fakta di persidangan dan oleh peraturan perundang-undangan telah ditetapkan sebagai hal yang wajib dicantumkan dalam putusan. Pertimbangan hakim yuridis terdiri dari:
 - a. Dakwaan Jaksa Penuntut Umum, pada umumnya dibuat dalam bentuk surat atau akta yang mengandung segala rumusan tindak pidana yang

- didakwakan kepada terdakwa berdasarkan hasil penyidikan. Dakwaan juga dapat disebut sebagai landasan bagi majelis hakim dalam memeriksa dan memutuskan perkara;
- b. Tuntutan Pidana, jenis dan berat atau tidaknya suatu tindak pidana akan disebutkan dalam surat tuntutan yang dibuat oleh Jaksa Penuntut Umum dengan tujuan penjatuhan putusan kepada terdakwa. Dalam penyusunannya, surat tuntutan disesuaikan berdasarkan surat dakwaan berdasarkan pembuktian dalam persidangan. Pada umumnya, JPU akan menyesuaikan unsur-unsur tindak pidana yang didakwakan kepada terdakwa;
- c. Keterangan Saksi, merupakan salah satu bukti yang dapat diajukan di persidangan dalam perkara pidana yang terdiri dari segala keterangan dari seseorang tentang suatu peristiwa pidana yang didengar sendiri, lihat sendiri, dan alami disertai alasan dari pengetahuannya tersebut. Dalam Pasal 184 ayat (1) KUHAP huruf a mengatur mengenai keterangan saksi sebagai salah satu alat bukti dalam hukum pidana;
- d. Keterangan Terdakwa, Pasal 184 ayat (1) KUHAP huruf e diatur mengenai keterangan terdakwa merupakan salah satu alat bukti dalam perkara pidana. Keterangan terdakwa merupakan keterangan mengenai apa yang telah dilakukan terdakwa mengenai perbuatan pidananya yang diketahuinya sendiri atau yang dialami sendiri;
- e. Barang Bukti, merupakan barang yang digunakan terdakwa ketika melakukan tindak pidana atau barang hasil dari perbuatan tindak pidana.

Barang yang dijadikan bukti dalam persidangan berfungsi untuk memperkuat keterangan daripada saksi, ahli serta terdakwa yang menitikberatkan kepada kesalahan terdakwa;

f. Ketentuan dalam KUHP, Pasal 197 huruf e KUHAP mengatur bahwasannya salah satu yang wajib termuat dalam putusan pidana adalah peraturan perundang-undangan yang wajib dijadikan dasar dalam pemidanaan. Pasal yang didakwa JPU merupakan dasar bagi majelis hakim mempertimbangkan dan memutuskan perkara pidana.

2. Pertimbangan Non-Yuridis merupakan pertimbangan yang memuat latar belakang dari tindak pidana terdakwa, kondisi ekonomi, dan hakim meyakini apakah terdakwa melakukan perbuatan pidana atau tidak sebagaimana yang termuat dalam unsur tindak pidana yang didakwakan.

Sesuai dengan yang telah diuraikan mengenai beberapa faktor yang dipertimbangkan oleh majelis hakim seperti faktor yuridis dan non-yuridis, dalam kasus yang penulis teliti yaitu Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm, majelis hakim menyatakan dalam amar putusannya bahwa Terdakwa terbukti secara sah dan meyakinkan melakukan tindak pidana “turut serta melakukan tindak pidana dibidang perpajakan” berdasarkan dakwaan kedua Jaksa Penuntut Umum yaitu Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali terakhir diubah dengan UU No. 16 Tahun 2009 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP.

Hakim dalam menjatuhkan putusan berdasarkan Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm yang dimana dakwaan kedua merupakan dakwaan yang lebih mendekati dengan fakta-fakta persidangan, dakwaan tersebut berbunyi setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya secara berlanjut. Berikut merupakan unsur-unsur dakwaan kedua:

1. Barang siapa;
2. Dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya;
3. Dilakukan sedemikian rupa sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan yang berlanjut.

Terhadap unsur-unsur tersebut, Majelis Hakim mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

Ad.1 Setiap Orang

Unsur “Setiap Orang” adalah siapa saja yang menjadi subjek hukum, dalam hal ini tidak terkecuali laki-laki dan perempuan yang jelasnya kepada sipelaku dapat dimintai pertanggungjawaban terhadap perbuatan yang dilakukannya;

Subjek hukum adalah mereka yang tunduk pada hukum yang berlaku di Negara Republik Indonesia, yaitu setiap warga Negara Indonesia atau setiap orang yang berdomisili di wilayah Negara Republik Indonesia;

Berdasarkan keterangan saksi-saksi dan keterangan terdakwa, orang atau subjek hukum yang diperiksa sebagai pelaku perbuatan sebagaimana didakwakan oleh Penuntut Umum adalah Terdakwa Adnan Hasan; setelah ditanyakan oleh Ketua Majelis Hakim kepadanya, terdakwa telah membenarkannya, sehingga tidak terdapat kekeliruan tentang orang (*error in persona*) yang diajukan oleh Penuntut Umum tersebut, namun demikian apakah terdakwa sebagai subyek hukum tersebut dapat dinyatakan sebagai pelaku dari tindak pidana yang didakwakan oleh Penuntut Umum, maka selanjutnya harus dibuktikan apakah yang bersangkutan telah melakukan perbuatan sebagaimana unsur-unsur pasal tersebut diatas;

Ad.2 Dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;

unsur kedua ini adalah bersifat alternatif sehingga salah satu saja terbukti maka unsur kedua inipun dianggap telah terbukti dan terpenuhi;

Menurut teori dan doktrin dalam hukum pidana terdapat 3 (tiga) bentuk kesengajaan, yakni:

1. Sengaja sebagai maksud (*opzet als oogmerk*)

Sengaja sebagai maksud apabila pembuat menghendaki akibat dari perbuatannya. Ia tidak pernah melakukan perbuatannya apabila pembuat mengetahui bahwa akibat perbuatannya tidak akan terjadi. Dalam praktek; bentuk sengaja inilah yang paling mudah untuk dibuktikan, dengan melihat kenyataan-kenyataan yang terjadi;

2. Sengaja dengan kesadaran tentang kepastian (*opzet met bewustheid van zekerheid of noodkelijkheid*)

Sengaja dengan kepastian terjadi itu pembuat yakin bahwa akibat yang dimaksudkannya tidak akan tercapai tanpa terjadinya akibat yang tidak dimaksud. Menurut teori kehendak, apabila pembuat juga menghendaki akibat atau hal-hal yang turut serta mempengaruhi terjadinya akibat yang terlebih dahulu telah dapat digambarkan sebagai suatu akibat yang tidak dapat dielakkan terjadinya maka orang itu melakukan sengaja dengan kepastian terjadi;

3. Sengaja dengan kesadaran kemungkinan (*opzet met waarschijnlijkheidsbewustzijn*)

Sengaja dengan kesadaran kemungkinan (*opzet met waarschijnlijkheidsbewustzijn*) atau sengaja dengan sadar kemungkinan terjadi (*opzet met mogelijkheidsbewustzijn*) atau sengaja bersyarat (*voorwaardelijk opzet*) menurut Hazewinkel-Suringa terjadi jika pembuat tetap melakukan yang dikehendaknya walaupun ada kemungkinan akibat lain yang sama sekali tidak diinginkannya terjadi. Jika walaupun akibat (yang sama sekali tidak diinginkan) itu diinginkan daripada menghentikan perbuatannya, maka terjadi pula kesengajaan; dan apabila salah satu dari tiga wujud kesengajaan tersebut telah terbukti, maka sudah terbukti adanya “kesengajaan”

Unsur sengaja di dalam penjelasan *Memory Van Toelichting* (MVT) adalah “Menghendaki dan mengetahui”. Yang dimaksud dengan “Menghendaki dan mengetahui” adalah seseorang yang melakukan sesuatu perbuatan dengan sengaja itu, haruslah menghendaki (*Willens*) apa yang ia buat dan harus

mengetahui (*wettens*) apa yang ia buat, beserta akibatnya. Ini berarti pelaku mengetahui dan sadar sehingga dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya karena ia memang benar-benar berkehendak untuk melakukan perbuatannya tersebut dan mengetahui tentang maksud dari perbuatannya sendiri;

Bersandar pada teori di atas, akan dipertimbangkan apakah Terdakwa benar telah menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; Menimbang, bahwa berdasarkan fakta hukum yang terungkap di persidangan bahwa PT. Putra Mandiri telah menggunakan/mengkreditkan Faktur Pajak yang diterbitkan PT Bina Guna Lestari kedalam SPT masa pada Periode Januari 2016 s.d Juni 2020 sebagai Faktur Pajak masukan dengan rincian sebanyak 12 (dua belas) Faktur Pajak untuk pembelian semen. Bahwa pajak yang dikreditkan oleh PT. Putra Mandiri dengan menggunakan Faktur Pajak yang terbitkan PT. Bina Guna Lestari tersebut adalah senilai Rp641.263.176,00 (enam ratus empat puluh satu juta dua ratus enam puluh tiga ribu seratus tujuh puluh enam rupiah);

Faktur Pajak PT. Bina Guna Lestari yang digunakan/dikreditkan oleh Terdakwa tersebut bukan transaksi yang sebenarnya namun Saksi Yafits membuat Faktur Pajak dengan nama perusahaan dan NPWP PT. Putra Mandiri yang sebenarnya tidak pernah membeli semen dari PT. Bina Guna Lestari;

Terdakwa memperoleh Faktur Pajak Masukan yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya itu adalah dengan cara Sdr. Eddy Syawal (alm) yang memang Terdakwa minta tolong untuk membantu mengurus masalah pajak

perusahaan memberikan nomor NPWP Perusahaan Terdakwa kepada orang yang mengeluarkan faktur pajak tersebut, selanjutnya setelah Sdr. Eddy Syawal (alm) mendapatkan faktur pajak tersebut, Sdr. Eddy Syawal (alm) mengatakan kepada Terdakwa berapa harga yang harus Terdakwa bayar dan kemudian Terdakwa menyerahkan uang senilai 50% dari harga PPN yang ada di faktur pajak tersebut untuk Sdr. Eddy Syawal (alm) secara tunai dan beberapa kali secara angsuran; Menimbang, bahwa Terdakwa menjabat sebagai Direktur pada PT Putra Mandiri NPWP 01.503.326.9-102.000

Terdakwa mau menerima faktur pajak yang Sdr. Eddy Syawal (alm) tawarkan tersebut oleh karena Sdr. Eddy Syawal (alm) mengatakan bahwa faktur pajak tersebut tidak bermasalah dan Terdakwa cukup membayar 50% dari harga PPN yang ada di faktur pajak tersebut;

Berdasarkan uraian tersebut diatas Majelis Hakim berkeyakinan menurut hukum bahwa unsur “Dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap” telah terpenuhi;

Ad.3 Sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara;

Kata “dapat” sebelum frasa “menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” menunjukkan bahwa tindak pidana pajak merupakan delik formil yaitu dengan adanya tindak pidana pajak cukup dengan dipenuhinya unsur-unsur perbuatan yang sudah dirumuskan dalam rumusan delik, bukan dengan timbulnya suatu akibat. Hal ini memiliki pengertian yakni untuk dapat dikatakan adanya tindak pidana pajak, timbulnya akibat berupa kerugian pada pendapatan negara tidaklah benar-benar harus terjadi, namun cukup dengan adanya potensi

menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, kata “menimbulkan kerugian” sama artinya dengan menyebabkan rugi atau menyebabkan berkurang, sehingga dengan demikian yang dimaksudkan dengan unsur menimbulkan kerugian pada pendapatan negara adalah sama artinya dengan menyebabkan ruginya pendapatan negara atau menyebabkan berkurangnya pendapatan negara”;

Perhitungan Saksi Ahli kerugian pada pendapatan negara yang diakibatkan oleh perbuatan Terdakwa pada periode pajak masa Januari 2016 s.d Juni 2020 adalah senilai Rp641.263.176,00 (enam ratus empat puluh satu juta dua ratus enam puluh tiga ribu seratus tujuh puluh enam rupiah) sesuai dengan PPN yang tercantum dalam Nomor Faktur Pajak 010.001-16.24726889 tanggal 07/01/2016 sampai dengan Nomor Faktur Pajak 010.004-20.10815896 tanggal 11/05/2020, berdasarkan Rekapitulasi Pembayaran MPN an. Putra Mandiri, Terdakwa telah menyetor kerugian pendapatan negara sejumlah Rp129.699.716,00 (seratus dua puluh sembilan juta enam ratus sembilan puluh sembilan ribu tujuh ratus enam belas rupiah), sehingga pembayaran yang telah dilakukan oleh Terdakwa tersebut dapat diperhitungkan sebagai bagian dari pemulihan kerugian pendapatan negara yang telah ditimbulkan oleh Terdakwa;

Berdasarkan uraian tersebut di atas Majelis Hakim berkeyakinan menurut hukum bahwa unsur “sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara” telah terpenuhi;

Ad.4 Wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan;

Unsur keempat ini adalah bersifat alternatif sehingga salah satu saja terbukti maka unsur kedua inipun dianggap telah terbukti dan terpenuhi, berdasarkan Pasal 32 UU KUP: Ayat (1) huruf a yang berbunyi:

“dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal Badan oleh Pengurus”

Ayat (4) berbunyi:

“termasuk dalam pengertian pengurus sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) huruf a adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan”:

Dalam penjelasan Pasal, yang dimaksud “wakil” badan atau pengurus adalah

“orang yang nyata-nyata berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani cek dan sebagainya walaupun orang tersebut tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus yang tertera dalam akta pendirian maupun akta perubahan, termasuk pengertian pengurus atau pengendali perusahaan”;

Berdasarkan fakta hukum yang terungkap di persidangan, Terdakwa menjabat sebagai Direktur pada PT Putra Mandiri NPWP 01.503.326.9-102.000 dan PT Putra Mandiri NPWP 01.503.326.9- 102.000 merupakan salah satu Wajib Pajak dalam wilayah kerja KPP Pratama Lhokseumawe;

Berdasarkan uraian tersebut diatas Majelis Hakim berkeyakinan menurut hukum bahwa unsur “Wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan” telah terpenuhi;

Ad.5 Mereka yang melakukan, menyuruh melakukan atau turut serta melakukan;

Unsur Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHPidana ini pada hakikatnya mengandung pengertian dan makna yang sama dengan unsur yang melakukan,

menyuruh melakukan atau turut serta melakukan pada Pasal 43 UU KUP berdasarkan fakta-fakta hukum yang terungkap dipersidangan bahwa Terdakwa memperoleh Faktur Pajak Masukan yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya itu adalah dengan cara Sdr. Eddy Syawal (alm) yang memang Terdakwa minta tolong untuk membantu mengurus masalah pajak perusahaan memberikan nomor NPWP Perusahaan Terdakwa kepada orang yang mengeluarkan faktur pajak tersebut, selanjutnya setelah Sdr. Eddy Syawal (alm) mendapatkan faktur pajak tersebut, Sdr. Eddy Syawal (alm) mengatakan kepada Terdakwa berapa harga yang harus Terdakwa bayar dan kemudian Terdakwa menyerahkan uang senilai 50% dari harga PPN yang ada di faktur pajak tersebut untuk Sdr. Eddy Syawal (alm) secara tunai dan beberapa kali secara angsuran. Terdakwa mau menerima faktur pajak yang Sdr. Eddy Syawal (alm) tawarkan tersebut oleh karena Sdr. Eddy Syawal (alm) mengatakan bahwa faktur pajak tersebut tidak bermasalah dan Terdakwa cukup membayar 50% dari harga PPN yang ada di faktur pajak tersebut. Berdasarkan uraian tersebut diatas Majelis Hakim berkeyakinan menurut hukum bahwa unsur “Mereka yang melakukan, menyuruh melakukan atau turut serta melakukan” telah terpenuhi;

Majelis Hakim dalam pertimbangannya melihat semua unsur dari Pasal 39 ayat (1) huruf d Jo Pasal 43 Undang-undang Nomor Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Jo Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Pasal 55 Ayat (1) ke-1 KUHP telah terpenuhi, maka Terdakwa haruslah dinyatakan telah terbukti secara sah dan

meyakinkan melakukan tindak pidana sebagaimana didakwakan dalam dakwaan Kesatu, oleh karena seluruh unsur-unsur dari dakwaan kumulatif Penuntut Umum telah terpenuhi, maka untuk tidak mengulangi lagi pertimbangan unsur, maka Majelis Hakim menolak Nota Pembelaan Penasihat Hukum Terdakwa sepanjang menyangkut dengan pertimbangan Unsur;

Permohonan Terdakwa yang memohon keringanan pidana, Majelis Hakim akan mempertimbangkan sebagai alasan yang meringankan pidana bagi Terdakwa. Selama dalam persidangan, Majelis Hakim tidak menemukan hal-hal yang dapat menghapuskan pertanggungjawaban pidana, baik sebagai alasan pbenar dan atau alasan pemaaf, maka Terdakwa harus mempertanggungjawabkan perbuatannya, dan terdakwa dinilai mampu bertanggung jawab, maka harus dinyatakan bersalah dan dijatuhi pidana;

Ancaman hukuman dalam dakwaan kumulatif terdiri dari pidana penjara dan denda yang bersifat kumulatif, dengan kata lain pidana penjara dan denda diterapkan secara bersamaan, dimana untuk dendanya sendiri juga ditetapkan secara limitatif paling sedikit 2 (dua) kali dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, dengan perkaliannya didasarkan pada jumlah pajak terutang, maka apabila denda dibayar bukan berarti merupakan pembayaran pajak terutang akan tetapi merupakan denda penghukuman, sedangkan pembayaran pajak terutang itu sendiri berada diluar dari penghukuman ini yang merupakan kewenangan dari Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana sudah dipertimbangkan pada unsur di atas;

Keuntungan yang diperoleh oleh Terdakwa dari Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya berdasarkan Rekapitulasi Penerimaan Uang, adalah senilai Rp641.263.176,00 (enam ratus empat puluh satu juta dua ratus enam puluh tiga ribu seratus tujuh puluh enam rupiah) dan Terdakwa telah menyetor/mencicil sejumlah Rp129.699.716,00 (seratus dua puluh sembilan juta enam ratus sembilan puluh sembilan ribu tujuh ratus. Bahwa cicilan/setoran tersebut yang telah Terdakwa lakukan tersebut dapat diperhitungkan sebagai bagian dari pemulihan kerugian pendapatan negara yang telah ditimbulkan oleh Terdakwa, dengan demikian apabila denda tersebut dikali 2 (dua) atau 200%, maka denda yang harus ditanggung oleh Terdakwa adalah sejumlah Rp1.152.826.636,00 (satu miliar seratus lima puluh dua juta delapan ratus dua puluh enam ribu enam ratus tiga puluh enam rupiah) dengan perincian $2 \times \text{Rp}641.263.176,00 = \text{Rp}1.282.526.352,00$, dikurangi Rp.129.699.716,00 yang telah Terdakwa setor/cicil;

Ketentuan pidana kurungan pengganti denda dalam hal Terdakwa tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda, maka berdasarkan ketentuan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 10 Tahun 2020 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Tahun 2020 sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi Pengadilan, lamanya pidana kurungan pengganti denda dalam perkara tindak pidana perpajakan paling lama 8 (delapan) bulan yang diperhitungkan secara proposional;

Berdasarkan ketentuan SEMA Nomor 10 Tahun 2020 tersebut dan dikaitkan dengan besaran denda yang harus dibayar oleh Terdakwa, maka Majelis

Hakim menilai lamanya pidana kurungan pengganti denda yang akan dijatuhkan pada diri Terdakwa sudah tepat, adil dan proporsional sesuai dengan perbuatan pidana Terdakwa, dalam perkara ini terhadap Terdakwa telah dilakukan penahanan, maka masa penahanan tersebut harus dikurangkan seluruhnya dari pidana yang dijatuhkan;

Penjatuhan pidana terhadap Terdakwa, mempertimbangkan terlebih dahulu keadaan yang memberatkan dan yang meringankan Terdakwa;

- Perbuatan Terdakwa telah merugikan pendapatan negara yang utamanya berasal dari sektor penerimaan pajak;
- Perbuatan Terdakwa dilakukan secara berulang kali dari periode Januari 2016 s.d Juni 2020;
- Terdakwa menyesali perbuatannya dan berjanji tidak akan mengulangnya lagi;
- Terdakwa berterus terang sehingga memperlancar proses persidangan;
- Terdakwa mempunyai tanggungan keluarga;
- Terdakwa sudah berusaha mengembalikan kerugian Negara tersebut dengan cara mencicil namun belum lunas;
- Terdakwa sudah berusia lanjut;
- Terdakwa belum pernah dihukum;

Berdasarkan uraian diatas, majelis hakim menjatuhkan sanksi pidana kepada terdakwa dan menyatakan Terdakwa Adnan Hasan terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana “turut serta melakukan tindak pidana dibidang perpajakan”.

Kedudukan *nebis in idem* yang berarti bahwa tidak boleh dijatuhkan putusan lagi dalam sengketa yang sama. dalam Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm, dalam penanganan perkara yang melibatkan korporasi, pada umumnya,

aparatus penegak hukum dapat memisahkan berkas antar perkara korporasi yaitu pemisahan berkas dengan subjek hukum pengurus dan subjek hukum korporasinya. Hal ini berlaku apabila aparat penegak hukum diharuskan untuk menjerat korporasi.

Persyaratan yang terdapat dalam *nebis in idem* antara lain yaitu objek, subjek, alasan atau pengadilan yang digunakan dalam perkara yang sama. Namun, dalam perkara tindak pidana korporasi, hal ini tentunya tidak dapat dikatakan *nebis in idem* karena subjek hukum dalam penanganan perkara korporasi tersebut berbeda subjek hukumnya. Hal ini dikarenakan dalam penyidikannya, keterbatasan waktu yang hanya 30 hari akan sulit terwujud jika penyidikan pelaku lapangan (saksi) dan pelaku intelektual (pengurus atau korporasi) dilakukan bersamaan atau menggabungkan perkara dengan menggunakan *concursum realis* yang diatur dalam Pasal 65-71 KUHP.

Persoalan ini dapat disiasati dengan memisahkan berkas penyidikan antara pelaku lapangan dengan pelaku intelektual yang tentunya terlebih dahulu berkoordinasi kepada jaksa karena jaksa yang berwenang memisahkan berkas pidana. Dengan cara ini fakta di lapangan akan terungkap terlebih dahulu melalui keterangan saksi dan *pleger*, setelah itu dilaksanakan penyidikan kepada pelaku intelektualnya dalam hal ini korporasi atau pengurus atau keduanya. Hal ini tentu tidak melanggar *nebis in idem* karena adanya 2 (dua) tersangka yang berbeda.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Puslitbang Hukum dan Peradilan Badan Litbang Diklat Kumdil Mahkamah Agung pada tahun 2015, KUHP tidak mengatur bahwa putusan pembedaan harus sesuai dengan tuntutan

Jaksa Penuntut Umum. Hal tersebut termasuk dalam ranah kewenangan hakim untuk memutus sesuai fakta dipersidangan serta keyakinannya dalam memberikan pemidanaan melebihi tuntutan Jaksa Penuntut Umum jika dirasa adil dan rasional. Hal tersebut juga pula merupakan realitas bahwa tuntutan dari Jaksa Penuntut Umum tidaklah selalu sama atau sesuai dengan batasan maksimal ancaman pidana yang terdapat secara eksplisit dalam peraturan perundang-undangan.

Hakim dapat memutus lebih tinggi dari tuntutan Jaksa Penuntut Umum, namun tidak diperkenankan melebihi batas maksimum ancaman pidana yang ditentukan oleh UU. Meskipun terdapat suatu kebebasan dan independensi pada hakim, masih terdapat batasan-batasan dalam menjatuhkan putusan, antara lain:

1. Tidak diperbolehkan melebihi sanksi pidana maksimal yang didakwakan;
2. Tidak diperbolehkan memberikan putusan pidana yang tidak diatur dalam KUHP atau peraturan diluar KUHP;
3. Putusan wajib mengandung pertimbangan yang cukup berdasarkan bukti.

Mengenai penjatuhan sanksi pidana kepada terdakwa, dapat disimpulkan bahwasannya hal tersebut sangat bergantung kepada keyakinan/penilaian majelis hakim. Dari penjelasan diatas juga dapat disimpulkan bahwasannya apabila jaksa tidak memasukkan suatu pasal dalam surat dakwaannya, tidak ada pijakan hukum bagi hakim dalam menggunakan pasal itu untuk menjerat terdakwa. Namun, majelis hakim tidak hanya berperan sebagai corong undang-undang. Hakim juga berperan dalam memberikan suatu makna melalui konstruksi atau penemuan hukum.

Penegakan hukum bagi hakim merupakan kewajiban dalam membuat putusan seadil-adilnya. Memeriksa, mengadili dan memutus perkara merupakan kewajiban majelis hakim dengan cara menggali, mengikuti dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan dalam lingkungan masyarakat.

Majelis hakim pada dasarnya memang diwajibkan menjatuhkan putusan sesuai dengan prosedur hukum acara yang berlaku. Apabila hakim memutus dengan sewenang-wenang (tidak sesuai prosedur yang berlaku) maka hal tersebut dapat dikatakan melanggar KUHAP. Apabila terjadi pelanggaran dalam hukum acara pidana maka dapat dikatakan pula majelis hakim mencederai hak asasi manusia. Karena tujuan dari diterapkannya aturan dari implementasi pembedaan adalah bagian utama untuk melindungi warga negara supaya tidak dipermainkan atau menjadi korban dari kesewenangan penegak hukum dan menimbulkan ketidakpastian hukum. Akan tetapi, apabila ditemukan adanya ketidakjelasan serta perlunya penafsiran sesuai dengan prinsip keadilan yang tumbuh dalam masyarakat maka majelis hakim dapat melakukan penemuan hukum menggunakan metode interpretasi, terutama interpretasi ekstensif dan antisipatif atau *futuristic*.

BAB IV

UPAYA PENANGANAN DAN PENEGAKAN HUKUM PENYALAHGUNANAAN FAKTUR PAJAK

A. Upaya Penanganan Penyalahgunaan Faktur Pajak.

Faktur Pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat PKP atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) PPN maupun PPnBM. PKP wajib membuat faktur pajak untuk setiap penyerahan BKP/JKP atau ekspor BKP tidak berwujud/JKP.

Faktur pajak fiktif atau faktur pajak tidak sah adalah faktur pajak yang terbit tidak berdasarkan transaksi sebenarnya atau faktur pajak yang diterbitkan oleh pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP). Pasal 39A disisipkan dalam UU KUP bertujuan untuk mencegah dan memberantas tindak pidana di bidang perpajakan khususnya penerbitan dan penggunaan Faktur Pajak fiktif yang tujuan akhirnya bagi para kriminal adalah: (1) mengurangi jumlah PPN kurang bayar terutang Wajib Pajak khususnya pengguna Faktur Pajak tidak sah; dan (2) mengambil keuntungan dari restitusi PPN dalam SPT Masa PPN secara melawan hukum.

PPN hanya dikenakan atas setiap penambahan nilai yang terjadi dalam masing-masing proses produksi/ perdagangan dan ditujukan untuk ditanggung (destinaris) hanya oleh konsumen akhir. PPN menggunakan sistem perhitungan pengkreditan PPN Masukan (PM) yang berasal dari pembelian bahan/ barang dagangan dengan PPN Keluaran (PK) dari penjualan barang dagangan/ hasil

produksi, dimana PPN hanya disetorkan jika terdapat kelebihan PK dibanding PM.

SPT dinyatakan Lebih Bayar jika nilai PM lebih besar daripada PK yang diperhitungkan sendiri oleh Wajib Pajak dalam SPT masa. Adanya sistem perhitungan pengkreditan PK-PM membuat seolah Faktur Pajak mempunyai nilai uang, yang berfungsi untuk mengurangi PPN kurang bayar yang harus disetor setiap bulannya oleh Wajib Pajak.

Beberapa Wajib Pajak yang memiliki kegiatan tertentu sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (4) UU PPN seperti Wajib Pajak eksportir, Wajib Pajak yang melakukan penyerahan kepada pemungut PPN, dan Wajib Pajak lainnya yang penyerahannya tidak dipungut atau dibebaskan PPN, maka keseluruhan PM dari pembeliannya yang telah dipungut oleh pihak penjual dapat seluruhnya dilakukan restitusi atau kompensasi ke masa pajak berikutnya. Hal ini ternyata dimanfaatkan oleh sebagian orang untuk menerbitkan dan menjual Faktur Pajak fiktif

Berbagai tingkatan kesalahan dalam kacamata hukum pidana dapat terjadi disini dan dapat diklasifikasikan menjadi enam tingkatan:

1. Sengaja mendirikan satu atau serangkaian badan usaha secara terorganisir dengan tujuan semata-mata untuk menerbitkan dan menggunakan Faktur Pajak fiktif tanpa didasari transaksi penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP), serta komoditas yang diperdagangkan semata-mata hanya Faktur Pajak fiktif. Hal ini dilakukan untuk memperoleh keuntungan dari menjual Faktur Pajak tanpa ada penyerahan BKP dan/atau JKP. Tidak jarang, perusahaan penerbit Faktur Pajak fiktif sengaja didirikan

oleh perusahaan yang memanfaatkan Faktur Pajak fiktif tersebut (pengguna) untuk mengurangi PPN terutang, legalisasi impor ilegal, dan/atau memperbesar restitusi PPN.

2. Sengaja membeli Faktur Pajak TBTS untuk dapat dikreditkan/diperhitungkan dalam SPT Masa PPN untuk mengurangi jumlah PPN kurang bayar yang harus disetor ke kas Negara setiap masa pajaknya. Dengan membayar sejumlah persentase tertentu saja (misalnya 10%) dari nilai PPN yang tertera dan akan dikreditkannya dalam SPT Masa PPN sehingga dapat menghemat PPN yang harus disetorkan.
3. Sengaja meminta PKP penjual untuk merubah identitas pembeli dalam Faktur Pajak yang diterbitkannya. Dalam hal ini yang memiliki inisiatif adalah pihak PKP pembeli. Terdapat kemungkinan bahwa pihak PKP penjual atau penerbit menget ahui akibat dan konsekuensi dari perbuatan mengalihkan identitas pihak pembeli ini atau sekedar lalai dan abai terhadap konsekuensi dari perbuatannya. Skema seperti ini lazim disebut *switching*. Berbeda dengan tingkatan pertama dan kedua, pada transaksi *switching* umumnya benar terdapat penyerahan BKP dan/atau JKP dari PKP penjual ke PKP pembeli.
4. Sengaja mendirikan anak perusahaan semata-mata untuk memanfaatkan PM yang sebelumnya diperhitungkan oleh perusahaan pemasok di luar kelompok usahanya, akibat penyerahan BKP yang tidak dipungut PPN (PK Rp0). Dengan mendirikan *special purpose vehicle* yang menambah staging pemungutan PPN, suatu kelompok usaha dapat memindahkan seluruh PM ke perhitungan SPT Masa PPN *paper company* dan mengajukan restitusi atas

keseluruhan PM karena tidak ada PK yang dipungut. Dengan berdirinya paper company, maka PM yang sebelumnya dinikmati perusahaan pemasok menjadi berpindah ke paper company.

5. PKP penjual sengaja menawarkan dan menjual Faktur Pajak yang diterbitkannya tanpa adanya penyerahan BKP dan/atau JKP kepada pihak lain. Skema ini juga merupakan skema *switching*. Pihak yang aktif dan berinisiatif adalah pihak penjual dan biasanya terjadi karena barang produksinya banyak dibeli oleh pembeli non PKP dan/atau tidak mau dipungut PPN sehingga tidak memerlukan Faktur Pajak untuk dikreditkan dalam SPT Masa PPN nya. Faktur Pajak yang “idle” inilah yang kemudian “dipasarkan” untuk Wajib Pajak lain yang ingin menambah jumlah PM secara murah walau melawan hukum.
6. Terdapat kesalahan berupa lalai maupun abai (*negligence*) yang sebagian besar dilakukan oleh PKP pembeli sebagai pengguna Faktur Pajak PPN, sehingga dapat dikategorikan sebagai korban. Disebut lalai dan abai sepanjang PKP pembeli tersebut secara nyata membeli BKP dan/atau JKP, namun PPN yang telah dibayarkannya melalui pemungutan oleh pihak penjual tidak disetorkan ke Kas Negara dan/atau tidak dilaporkan ke Kantor Pelayanan Pajak oleh penjual. Tidak jarang pengguna Faktur Pajak fiktif seperti ini harus membayar PPN 2 (dua) kali, yaitu saat membayar tagihan sesuai jumlah Faktur Pajak PPN (dasar pengenaan pajak ditambah PPN) yang dipungut penjual dan saat membayar ketika dilakukan tindakan oleh DJP, baik berupa pembetulan SPT hingga pemeriksaan Bukti Permulaan. Perlu pembuktian

lebih lanjut untuk menentukan unsur kesalahan apakah berupa kesengajaan atau hanya karena kelalaian.

Maraknya kasus faktur pajak fiktif yang merugikan penerimaan negara, menuntut otoritas pajak untuk melakukan suatu terobosan dengan melakukan penyempurnaan sistem administrasi perpajakan. Upaya penanganan diambil oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) terkait pencegahan faktur pajak fiktif adalah penerapan faktur pajak elektronik (e-faktur). Dimana faktur pajak yang dibuat melalui aplikasi atau sistem elektronik yang ditentukan dan/atau disediakan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Setiap Pengusaha Kena Pajak (PKP) diwajibkan melakukan pengelolaan administrasi faktur pajak dan pelaporan PPN nya melalui aplikasi e-faktur.

E-Faktur Pajak adalah aplikasi perpajakan yang digunakan oleh PKP untuk membuat faktur pajak secara elektronik dan melaporkan SPT Masa PPN sesuai ketentuan perundangan-undangan yang berlaku. Penggunaan teknologi informasi pada kebijakan faktur pajak melalui penerapan aplikasi e-faktur memberi kemudahan layanan bagi pengusaha kena pajak, terutama dalam hal kenyamanan, kecepatan dan kemudahan melakukan transaksi serta proteksi dari penyalahgunaan pihak yang tidak bertanggungjawab.

Dalam hal kenyamanan pengusaha, terdapat tiga poin penting, yaitu:

1. Penggunaan Tanda Tangan Elektronik ,

Tanda tangan elektronik adalah tanda tangan yang terdiri atas informasi elektronik yang dilekatkan, terasosiasi atau terkait dengan informasi elektronik lainnya yang digunakan sebagai alat verifikasi dan autentikasi.

Dengan tanda tangan elektronik, pejabat/pegawai yang ditunjuk oleh PKP tidak diwajibkan lagi untuk memberikan tanda tangan basah sehingga akan menghemat waktu PKP. Tanda tangan elektronik ini berbentuk *QR Code*. Meski demikian, apabila konsumen (lawan transaksi) masih menginginkan cetakan e-Faktur dengan tanda tangan basah, DJP tetap memperbolehkannya.

2. Tidak Perlu *Printout*

Karena e-Faktur berbentuk elektronik, maka tidak ada kewajiban untuk mencetaknya dalam bentuk kertas. Meski demikian, apabila pihak penjual atau pembeli masih memerlukan versi cetaknya, e-Faktur tetap dapat dicetak sesuai kebutuhan.

3. Satu Kesatuan dengan Pelaporan SPT Masa PPN

PKP yang menggunakan aplikasi e-Faktur wajib membuat SPT Masa PPN melalui aplikasi e-Faktur. Caranya dengan menggunakan data input faktur pajak dan dokumen Lainnya, melengkapi formulir SPT yang sudah terbetuk dan membuat file CSV yang sama dengan SPT PPN Masa PPN 1111 untuk pelaporan ke KPP melalui laman website yang telah disediakan oleh DJP.

Sementara, dari segi keamanan data wajib pajak terdapat tiga poin penting, yaitu:

1. Keamanan dari penyalahgunaan dari pihak yang tidak bertanggung jawab karena memiliki sertifikat digital yang ditanam dalam aplikasi tersebut dimana hanya diberikan oleh DJP kepada PKP yang berwenang menerbitkan Faktur Pajak.
2. Approval DJP
Pada prinsipnya, approval DJP meliputi faktur pajak keluaran, faktur pajak masukan, faktur pajak pengganti, pembatalan faktur pajak keluaran,

perekaman retur pajak keluaran, pembatalan faktur pajak masukan dan pembuatan retur pajak masukan.

Secara real-time, DJP juga akan melakukan pengecekan menyeluruh atas semua data seperti NPWP, status PKP, Nomor Seri Faktur Pajak.

3.. Validasi Faktur Pajak dapat Diketahui Pembeli

Untuk lawan transaksi, dalam hal ini pihak pembeli yang merupakan pengguna e-Faktur, kebenaran e-Faktur dapat diketahui ketika proses *upload* faktur setelah terlebih dahulu melakukan input atas e-Faktur melalui menu faktur pajak masukan.

Dan, untuk lawan transaksi dalam hal ini pihak pembeli yang bukan merupakan pengguna e-Faktur, validitas e-Faktur dapat diketahui dengan menindai *QR Code* yang terdapat pada cetakan e-Faktur menggunakan aplikasi *pembaca QR Code (QR Code Scanner)*.

Manfaat aplikasi e-Faktur bagi DJP adalah mempermudah pengawasan proses bisnis wajib pajak meminimalisir kecurangan yang dilakukan oleh wajib pajak yang dapat merugikan penerimaan negara, seperti halnya wajib pajak non-Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang menerbitkan faktur pajak padahal tidak berhak menerbitkan faktur pajak, faktur pajak yang terlambat diterbitkan, faktur pajak fiktif, atau faktur pajak ganda serta mengurangi beban administrasi yang begitu besar bagi pihak DJP maupun bagi PKP. Aplikasi e-faktur sendiri terus dilakukan penyempurnaan system dimana versi terakhir adalah Aplikasi e-Faktur 3.2 yang dirilis pada awal kuartal kedua tahun 2022, bersamaan dengan berlakunya tarif PPN terbaru 11%

Berbagai kebijakan lain terkait penanganan faktur pajak fiktif yaitu melalui pembentukan satuan tugas (Satgas) penanganan faktur pajak fiktif yang menasar pengguna Faktur pajak fiktif/ TBTS, dilakukan dengan pendekatan persuasif berupa kegiatan klarifikasi di kantor wilayah DJP atau Kantor Pelayanan Pajak, sasaran berikutnya yaitu jaringan penerbit faktur pajak TBTS melalui pendekatan agresif berupa penanganan tindak pidana di bidang perpajakan yang diketahui seketika atau operasi tangkap tangan Kanwil DJP atau Direktorat Intelijen dan Penyidikan dengan hukuman pidana dan perampasan aset.

Kebijakan lain terkait regulasi penanganan faktur pajak fiktif yaitu diterbitkannya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-16/PJ/2018 dimana dalam peraturan tersebut diatur upaya penanganan faktur pajak yang terindikasi tidak sah/fiktif yang dibuat atau yang dilaporkan oleh wajib pajak. DJP berwenang menjatuhkan sanksi administratif. Sanksi yang dimaksud adalah memberikan status *suspend* terhadap wajib pajak. Bagi wajib pajak yang terkena status *suspend*, DJP menonaktifkan sementara Sertifikat Elektronik wajib pajak dengan cara menonaktifkan sementara akun PKP pada sistem informasi di DJP. Wajib pajak yang terkena status *suspend* otomatis tidak akan mampu menerbitkan faktur pajak, terhitung sejak tanggal ditetapkannya status tersebut.

Status non aktif sementara ini diberikan DJP untuk memberi kesempatan bagi wajib pajak untuk melakukan klarifikasi atas indikasi yang ditujukan kepada diri wajib pajak. Klarifikasi yang harus disampaikan wajib pajak ini memiliki batas waktu 30 hari sejak dijatuhkan status *suspend*. Jika wajib pajak melakukan klarifikasi dan berhasil membuktikan indikasi yang dijatuhkan kepadanya tidak

benar, DJP akan mencabut status *suspend*. Apabila wajib pajak gagal membuktikan atau tidak melakukan klarifikasi terkait pembuatan faktur pajak fiktif, DJP akan menjatuhkan sanksi hukum berupa pencabutan status PKP. Jika wajib pajak secara nyata diketahui menerbitkan faktur pajak tidak sah, maka status PKP segera dicabut tanpa melalui proses *suspend*. Selain itu, wajib pajak akan langsung diproses hukum. Berdasarkan Pasal 39A UU KUP, sanksi pidana perpajakan kepada wajib pajak yang membuat dan melaporkan faktur pajak fiktif adalah pidana penjara paling singkat 2 tahun dan paling lama 6 tahun. Selain itu, wajib pajak juga dikenakan denda paling sedikit dua kali dan paling banyak enam kali jumlah pajak dalam faktur pajak.

Berbagai upaya dan kebijakan penanganan dibuat untuk mencegah terjadinya faktur pajak fiktif /TBTS namun masih ditemukan kasus penyalahgunaan faktur pajak yang memanfaatkan kelemahan aplikasi e-faktur dimana aplikasi tersebut belum sepenuhnya mampu mendeteksi kebenaran transaksi yang tercantum dalam faktur pajak yang dibuat, ini disebabkan karna luasnya cakupan proses bisnis wajib pajak, sehingga dibutuhkan upaya pengawasan untuk mendeteksi indikasi faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya / fiktif serta penegakkan hukum yang agresif dengan mengedepankan asas *ultimum remedium* guna memaksimalkan pemulihan pendapatan negara.

B. Upaya Penegakan Hukum Penyalahgunaan Faktur Pajak

Penggunaan upaya hukum pidana dalam menanggulangi kejahatan termasuk sebagai salah satu upaya untuk mengatasi masalah sosial termasuk

dalam bidang kebijakan penegakan hukum. Demikian pula dalam menanggulangi kejahatan di bidang perpajakan. Penegakan hukum pada hakikatnya berguna untuk memulihkan kembali keamanan dan ketertiban masyarakat yang sempat terganggu akibat sanksi pidana tersebut, agar tercipta suatu kepastian hukum. Penegakan hukum itu merupakan suatu proses untuk mewujudkan keinginan-keinginan hukum agar menjadi kenyataan.

Apabila penegakan hukum khususnya hukum pajak dapat berjalan sesuai dengan ketentuan hukum dalam undang-undang perpajakan, maka ketiga kepentingan di atas terlindungi. Apabila wajib pajak melakukan tindak pidana perpajakan, maka ketiga macam kepentingan di atas menjadi tidak terlindungi lagi. Kepentingan Negara berupa penerimaan pajak tidak tercapai, yang kemudian mengancam tidak terlaksananya pembangunan nasional sebagai kepentingan masyarakat. Wajib pajak sendiri sebagai kepentingan pribadi juga mendapat sanksi pidana.

Hasil pajak yang dipungut oleh pemerintah dari masyarakat tidak hanya digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin tetapi ditujukan pula untuk pembangunan di segala bidang. Pelaksanaan pembangunan nasional di Indonesia yang meliputi berbagai sektor yang diharapkan dapat meningkatkan Pendapatan Nasional sekaligus menjamin pembagian pendapatan yang merata bagi seluruh rakyat Indonesia. Keterkaitan yang erat antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai subyek pajak menimbulkan hubungan hukum antara pemerintah dan rakyat. Hubungan hukum tersebut menyebabkan hukum pajak

masuk dalam lingkup hukum publik.¹¹⁹ Penggunaan upaya hukum pidana dalam menanggulangi kejahatan termasuk sebagai salah satu upaya untuk mengatasi masalah sosial termasuk dalam bidang kebijakan penegakan hukum. Demikian pula dalam menanggulangi kejahatan di bidang perpajakan.

Ketentuan pidana yang diatur dalam undang-undang pajak dapat diperlakukan sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam buku pertama dari KUHP kecuali undang-undang pajak menentukan lain. Jika KUHP menentukan lain, maka yang berlaku adalah hukum pajak sebagai *lex specialis*. Artinya, jika ada dua peraturan hukum yang mengatur hal yang sama, maka yang diberlakukan adalah peraturan hukum yang terakhir berdasarkan substansi yang terkandung dalam asas hukum "*lex specialis derogat legi generali*". Hal ini menunjukkan bahwa pemberatan sanksi pidana yang diatur dalam hukum pajak mengesampingkan pemberatan sanksi pidana yang diatur dalam KUHP. Pengenyampingan ini dilakukan karena telah terjadi kejahatan yang memenuhi unsur-unsur delik pajak dengan UU KUP merupakan *lex specialis* dari KUHP.

Upaya penanggulangan tindak pidana perpajakan terhadap faktor pajak tidak sah juga dapat dilakukan secara preventif dan represif. Upaya penanggulangan preventif memiliki tujuan untuk melakukan langkah pencegahan terhadap berbagai pelanggaran norma. Dalam hal ini upaya preventif penanggulangan tindak pidana perpajakan terhadap faktor pajak fiktif dapat dilakukan dengan meningkatkan pengendalian internal yang dilakukan secara periodik dan tidak hanya pada saat melakukan pemeriksaan. DJP diharapkan

¹¹⁹ Anang Mury Kurniawan, "Upaya Hukum Terkait Dengan Pemeriksaan, Penyidikan, Dan Penagihan Pajak," 2011, hlm 58..

dapat terus meningkatkan pengawasan baik melalui peningkatan sistem informasi internal, pengawasan eksternal, serta berkoordinasi dengan berbagai pihak guna mencegah kejahatan kejahatan perpajakan.

Kasus faktur pajak tidak sah harus ditangani dengan tindakan konkret, karena efek yang ditimbulkan dari kasus ini bisa mengganggu pendapatan negara. Kejahatan faktur pajak fiktif atau tidak berdasarkan transaksi sebenarnya yang sulit di telusuri ini dipicu oleh kemampuan pelaku. intinya para pelaku kejahatan faktur pajak adalah orang-orang intelek. Artinya orang-orang yang punya pengetahuan atau wawasan seputar pajak, dan mengerti seluk-beluk pajak. Berbekal pengetahuan yang dimiliki pelaku, para pelaku bisa mengelabui aparat pajak dengan mudahnya. Ada beberapa serangkaian proses yang benar-benar mereka pahami. Di situ mereka memanfaatkan kelemahan petugas pajak.¹²⁰

Penegakan hukum dibidang perpajakan adalah tindakan yang dilakukan oleh pejabat terkait untuk menjamin supaya wajib pajak dan calon wajib pajak memenuhi ketentuan undang-undang perpajakan. Seperti dalam hal menyampaikan SPT, pembukuan, dan informasi lain yang relevan serta membayar pajak pada waktunya. Sarana melakukan penegakan hukum dapat meliputi sanksi atas kelalaian menyampaikan SPT, bunga yang dikenakan atas keterlambatan pembayaran, dan dakwaan pidana dalam hal terjadi penggelapan pajak.

Dalam doktrin hukum, peraturan perundang-undangan mengenai pajak termasuk ranah hukum administrasi negara sehingga problem hukum yang muncul terkait dengan pelanggaran peraturan perpajakan dan penegakan

¹²⁰ Chairul Huda, Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan, Cetakan Kedua, (Jakarta: Kencana), 2006, hlm. 68.

hukumnya dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum administrasi. Meskipun termasuk hukum administrasi, peraturan perundang-undangan tentang pajak memiliki ciri yang berbeda dengan hukum administrasi yang lain, karena sifat hukum pajak adalah memberikan wewenang secara luas kepada negara untuk memungut pajak dari wajib pajak.

Negara memiliki wewenang untuk menentukan wajib pajak dan memaksa kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. Selain itu, pelanggaran peraturan perpajakan dalam penegakan hukumnya juga dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum memberikan sanksi pidana. Perumusan sanksi pidana harus mempertimbangkan nilai, asas, dan norma hukum agar tujuan dari hukum tersebut tercapai. Dalam pemidanaan nilai masyarakat yang harus diprioritaskan adalah melindungi masyarakat serta memajukan kesejahteraan umum dengan tetap memperhatikan hakekat dari tujuan hukum yaitu kepastian dan keadilan atau *certainty* dan *equality*.

Penegak hukum sesuai Undang-Undang KUP diberikan opsi atau pilihan untuk menerapkan sanksi administrasi maupun sanksi pidana sesuai kewenangan yang dimilikinya dalam menindak setiap kesalahan faktor pajak tidak sah yang terdapat UU KUP. Subtansi perbuatannya, materiil kesalahan, maupun dampak negatifnya kesalahan perlu diberikan ketentuan peraturan pelaksanaannya atau delegasi perundang-undangan. Hal tersebut untuk memberikan parameter sebagai batasan para penegak hukum melakukan diskresi untuk menghindari terjadinya kebebasan interpretasi atau penafsiran hukum seperti penafsiran gramatikal,

sistemik, historis, maupun sosiologis untuk mencari makna-makna yang tertulis dalam undang-undang demi pemenuhan kepentingan umum.¹²¹

Parameter tersebut di atas dapat dijadikan sebagai petunjuk memberikan suatu pilihan keputusan atau tindakan kepada para penegak hukum untuk menetapkan sanksi administrasi atau pidana. Ketiadaan atau ketidakjelasan peraturan perundang-undangan memang tidak menghalangi pejabat pemerintahan yang berwenang untuk menetapkan dan melakukan keputusan atau tindakan sepanjang memberikan kemanfaatan umum dan sesuai dengan Asas umum pemerintahan yang baik sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (4) Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014. Sanksi pidana merupakan langkah terakhir yang ditempuh penegak hukum apabila penggunaan sarana hukum administratif tidak efektif lagi dan harus dilakukan tindakan administratif secara sekuensial (berurutaan).¹²²

Upaya penganggulangan secara represif dengan memiliki tujuan untuk penindakkan terhadap pelanggaran norma, agar menimbulkan efek jera buat para pelakunya. Dalam hal ini upaya penanggulangan secara represif tindak pidana perpajakan terhadap faktor pajak tidak sah dapat dilakukan dengan upaya hukum yang dijalani memberikan efek jera pada para pelaku. Pada prinsipnya upaya hukum dilakukan untuk memberikan pembinaan dan efek jera, serta juga harus ada unsur pemaksa seperti diberlakukannya denda atau ganti rugi.

¹²¹ Rani Nurfazilah, Penegakan Hukum Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Dalam Undang-Undang Perpajakan Di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Riau Dan Kepulauan Riau, *JOM Fakultas Hukum* Vol. V, Edisi 2 Juli-Desember 2018, hal 4

¹²² Mudzakkir, Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus, *Jurnal Legislasi Indonesia*, Vol. 8 No. 1 - April 2011, hal 48

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 juga memberikan sanksi yang cukup berat bagi praktek ni, hal ni tentunya menjadi sangat berdasar dengan menjunjung tinggi aspek keadilan sebagai representasi dari fungsi budget air yang menjadi sangat penting bagi pembiayaan Negara. Hal ni dapat membangun sebuah opini sebagai suatu sistem peringatan ni bagi para pelaku pidana perpajakan, dan bisa memberikan efek jera dengan beratnya sanksi yang diberikan.

Asas *ultimum remedium* dalam ketentuan perpajakan secara eksplisit hanya ditemukan dalam peraturan pelaksanaan Undang-Undang KUP yaitu Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-272/PJ/2002 tanggal 17 Mei 2002 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Penyidikan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan yang menyebutkan bahwa pada dasarnya kegiatan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah upaya paling akhir (*ultimum remedium*) dalam usaha penegakkan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku setelah upaya lain yang telah dilaksanakan sebelumnya. Selanjutnya sejak Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2008 yang berlaku 1 Januari 2008 baru mengenalkan asas *ultimum remedium* yang disebutkan secara eksplisit pada memori penjelasan Pasal 13A UU KUP yang berbunyi pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan mengenai perpajakan. Namun hal ini menyebabkan timbulnya permasalahan baru karena apabila dilakukan penafasiran secara *a contrario* maka dianggap langkah-langkah penegakkan hukum yang lain tidak memiliki asas *ultimum remedium*.

Pengaturan model *ultimum remedium* tidak diatur dalam satu bab atau pasal saja sehingga harus dilakukan penafsiran sistematis dalam menafsirkan suatu ketentuan katakata dalam suatu peraturan dalam hubungannya dengan kalimat yang bersangkutan serta seluruh pasal dalam UU KUP harus dianggap sebagai suatu kesatuan sistem integral terkait, terpadu, dan saling dukung. Hal inilah yang menyebabkan para penegak hukum memiliki pemahaman dan tafsir asas *ultimum remedium* yang tidak seragam mengingat undang-undang tidak mengatur secara eksplisit dan ketentuan dalam undang-undang saling beririsan dan saling terkait satu sama lain.

Studi kasus faktur pajak fiktif yang dilakukan oleh PT Putra Mandiri dalam analisis putusan pada bab sebelumnya. Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan (DJP Kemenkeu) telah melakukan serangkaian kegiatan penegakan hukum mulai dari proses pemeriksaan bukti permulaan yang dilanjutkan dengan tahapan penyidikan oleh penyidik PPNS Direktorat Jenderal Pajak dan pelimpahan tersangka kepada pihak kejaksaan untuk dilakukan proses penuntutan hingga keluarnya putusan pengadilan yang menyatakan Terdakwa secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana “turut serta dalam tindak pidana di bidang perpajakan” terkait penyalahgunaan faktur pajak fiktif dengan menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya dalam pengkreditan pajak masukan yang dilaporkan dalam SPT masa PPN ke Direktorat Jenderal Pajak.

Undang-Undang Tindak Pidana di bidang Perpajakan secara tegas menyatakan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan adalah “dapat

menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” yang maknanya adalah tercakup dalam pengertian “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”. Jika keduanya sama-sama mengatur tentang tindak pidana yang “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” atau “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”, maka sesuai dengan asas penerapan hukum pidana terhadap undang-undang yang mengatur tindak pidana dengan objek yang sama, diberlakukan hukum yang secara khusus mengatur materi tindak pidana tersebut.

Penegakan hukum tidak hanya meliputi pidana yang bersifat menderitakan tetapi juga tindakan. Secara dogmatis pidana dipandang sebagai pengimbalan atau pembalasan terhadap kesalahan si pembuat sedang tindakan dimaksudkan untuk melindungi masyarakat terhadap kejahatan yang dilakukan si pembuat. Pemberian sanksi pidana seperti ini diharapkan dapat membangun sebuah suatu sistem peringatan dini bagi para pelaku pidana perpajakan, dan bisa memberikan efek jera dengan beratnya sanksi yang diberikan. Untuk memelihara pendapatan negara, maka rumusan pidana denda terhadap pelaku tindak pidana perpajakan oleh Wajib Pajak menjadi sanksi utama (*premium remedium*), sedangkan pidana penjara dirumuskan sebagai sanksi yang bersifat *ultimatum remedium* (senjata pamungkas).

Penegakan hukum yang dilakukan DJP terhadap para pelaku tindak pidana perpajakan khususnya kejahatan terhadap faktor pajak yang tidak sah, diharapkan dapat memulihkan kerugian pada pendapatan negara dan memberikan efek gentar (*deterrent effect*) agar tidak ada wajib pajak lainnya yang akan melakukan tindak

pidana di bidang perpajakan. Dengan maraknya kasus mengenai pemalsuan faktur pajak tersebut, DJP diharapkan dapat terus meningkatkan pengawasan baik melalui peningkatan sistem informasi internal, pengawasan eksternal, serta berkoordinasi dengan berbagai pihak guna mencegah kejahatan kejahatan perpajakan.

Pola penegakan hukum dipengaruhi oleh tingkat perkembangan masyarakat, tempat hukum itu berlaku atau diberlakukan. Rangkaian kegiatan yang ditujukan untuk mencegah secara langsung terjadinya kejahatan, termasuk juga kegiatan pembinaan masyarakat. Masyarakat adalah lingkungan dimana hukum tersebut berlaku dan diterapkan. Dalam penegakan hukum masyarakat merupakan faktor yang mengefekifkan suatu peraturan dan menjadi salah satu indikator berfungsinya hukum yang bersangkutan. Dengan kurangnya kesadaran masyarakat atau derajat kepatuhan masyarakat terhadap peraturan dan ketentuan umum perpajakan yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, maka yang menjadi tujuan kita pada hakekatnya untuk penegakan hukum bukanlah semata-mata sekedar meningkatkan kesadaran hukum masyarakat saja, tetapi membina kesadaran hukum masyarakat.

BAB V PENUTUP

A. Kesimpulan

1. Pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi selaku subjek hukum tidak diatur secara eksplisit dalam UU KUP, Pertanggungjawaban pidana korporasi diketahui dengan menarik kesimpulan setelah dilakukan penafsiran sistematis terhadap unsur - unsur dalam pasal pidana serta mempertimbangkan beberapa perspektif doktrin pertanggungjawaban pidana dan ketentuan terkait lainnya sesuai dengan fakta-fakta di persidangan, Hasil analisis putusan nomor 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm yang menempatkan Direktur PT. Putra Mandiri selaku terdakwa yang dimintai pertanggungjawaban pidana korporasi dengan vonis pidana penjara dan pidana denda atas kasus penggunaan faktur pajak fiktif sesuai ancaman pidana dalam UU No. 28 tahun 2007 dengan menggunakan pendekatan teori *vicarious liability* dan mengacu pada Peraturan Jaksa Agung RI No. 28 Tahun 2014, berbeda dengan Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020./PN.Jkt Brt yang menempatkan PT. GSG sebagai korporasi yang dimintai pertanggungjawaban pidana dengan pendekatan *Identification Theory*.
2. Upaya penanganan dan penegakan hukum dalam kasus penggunaan faktur pajak fiktif yang dilakukan oleh korporasi mengedepankan asas *ultimum remedium* guna memaksimalkan pemulihan kerugian negara dan memberikan *deterren effect* melalui serangkaian kegiatan penegakan hukum mulai dari proses pemeriksaan bukti permulaan yang dilanjutkan dengan tahapan

penyidikan oleh PPNS Direktorat Jenderal Pajak dan pelimpahan tersangka kepada pihak kejaksaan untuk dilakukan proses penuntutan hingga keluarnya putusan pengadilan.

B. Saran

1. Demi mewujudkan *moral justice*, *social justice* dan *legal justice* dalam kerangka pidana perpajakan mendatang, perlu adanya regulasi dan batasan yang jelas dalam ketentuan umum perpajakan atas pihak yang dimintai pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi khususnya pengguna faktur pajak fiktif atau tidak berdasarkan transaksi sebenarnya.
2. Kasus penggunaan faktur pajak fiktif yang dilakukan oleh korporasi dapat diminimalisir dengan upaya penanganan dan penegakan hukum melalui penguatan sistem pengawasan yang optimal dan terintegrasi serta sosialisasi yang massif untuk menumbuhkan kesadaran dan budaya hukum yang tinggi bagi masyarakat.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku-buku

- Abdul Basir, *Penegakkan Hukum Pidana Perpajakan di Indonesia*. Surabaya, Cipta Media Nusantara, 2022.
- Agus Salim dan Haeruddin, *Dasar-dasar Perpajakan*. Palu, LPP-Mitra Edukasi, 2019.
- Agustina P Nugraheni, dan S.A Khotijah, *Perpajakan Berdasarkan UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan*. Magelang, Pustaka Rumah Cinta, 2022.
- Alvi Syahrin, *Ketentuan Pidana dalam UU No. 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup*. Jakarta, Sofmedia, 2019.
- Alvi Syahrin, *Beberapa Isu Hukum Lingkungan Kepidanaan*, Softmedia, Jakarta, 2009., hlm. 23.
- Anang Mury Kurniawan, “Upaya Hukum Terkait Dengan Pemeriksaan, Penyidikan, Dan Penagihan Pajak,” 2011, hlm 58.
- Anthon Fredy Susanto, *“Penelitian Hukum Transformatif-Partisipatif”*. Malang, Setara Press, 2015.
- Chairul Huda, *Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan*, Cetakan Kedua, Jakarta: Kencana, 2006, hlm. 68
- Darji Darmodihardjo & Sidharta, *Pokok-Pokok Filsafat Hukum, Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia*. Jakarta, Gramedia Pustaka Utama, 1995., hlm. 138-139.
- Eddy O.S. Hiariej, *Hukum Pidana*, Tangerang Selatan: Universitas Terbuka, 2019., hlm 110.
- Eddy O.S. Hiariej, *Prinsip-prinsip Hukum Pidana*. Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2016., hlm. 24.
- Henry Black, *Black's Law Dictionary, Fifth Edition*, St. Paul Minnessota, West Publishing Co, 1979., hlm. 307.

- Herlina Manulang dan Riki Yanto Pasaribu, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*. Medan, LPPMUHN Press Universitas HKBP Nomensen, 2020.
- Heryoso Setyono,. *Kejahatan Korporasi, Analisis Viktimologi dan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Hukum Pidana*, Edisi kedua Cetakan Pertama, Malang: Banyumedia Publishing, 2002., hlm. 17.
- Ida Zuraida, *Bahan Ajar DTSS IDLP Dasar*, Jakarta: Pusdiklat Pajak, 2015.
- I Made Widnyana, *Asas-asas Hukum Pidana*. Jakarta, Fikahati Aneska, 2010.
- Ishaq, *Dasar-Dasar Ilmu Hukum*. Jakarta, Sinar Grafika, 2006.
- Jeni Susyanti dan Ahmad Dahlan. *Perpajakan Untuk Praktisi dan Akademisi*. Malang, Empat Dua Media, 2015., hlm. 2-3.
- Jeremy Bentham, *Teori Perundang-undangan: Prinsip-prinsip Legislasi, Hukum Perdata dan Hukum Pidana*, edisi Indonesia oleh Nurhadi, Bandung: Nusa Media & Nuansa, 2006., hlm. 33.
- J.B. Daliyo, *Pengantar Hukum Indonesia*, Jakarta: Prenhallindo, 2001., hlm.93.
- Kristian, *Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Bandung: Refika Aditama, 2016., hlm. 24.
- Mardiasmo. *Perpajakan. Edisi Revisi 2009*, Yogyakarta, Andi Publisher, 2010, hlm.1.
- M.Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, RajaGrafindo Persada, 2018.
- M. Y. Harahap, *Pembahasan Permasalahan Dan Penerapan KUHAP: Penyidikan Dan Penuntutan*. Ed. 2, Cet. 15. Jakarta: Sinar Grafika, 2014.
- Moeljatno, *Asas-asas Hukum Pidana*, Jakarta: Rineke Cipta, 2008., hlm. 54.
- Moelyatno, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Bina Aksara, 2002., hlm. 22-23.
- Muhammad Zain, *Manajemen Perpajakan, Edisi Kedua*, Salemba Empat, Jakarta, 2005, hlm. 43
- Oeripan Notohamidjojo, *Soal-Soal Pokok Filsafat Hukum*. Editor Tribudiyono, Salatiga, Griya Media, 2011.

- Radbruch Gustav, *Legal Philosophy*, II, 1932, dalam 20th Century Legal Philosophy Series: Vol. IV, The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin, Translated by Kurt Wilk, Harvard University Press, Cambridge. Massachusetts, 1950., hlm. 49.
- Rhiti Hyronimus, *Filsafat Hukum Edisi Lengkap (Dari Klasik ke Postmodernisme)*, Ctk. Kelima. Yogyakarta, Universitas Atma Jaya. 2015., hlm. 241.
- Rocmat Soemitro, dan D.K Sugiharti. *Asas dan Dasar Perpajakan 1 Cetakan Kedua*. Bandung, Refika Aditama, 2010., hlm. 14.
- Romli Atmasasmita, *Rekonstruksi Asas Tiada Pidana Tanpa Kesalahan*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2017. hlm. 16.
- Ruslan Renggong,. *Hukum Pidana Khusus,Memahami Delik- delik di Luar KUHP*. Jakarta: Kencana, 2016., hlm.12.
- R.Santoso Brotodihardja, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Cetakan kedua puluh tiga*. Bandung, Refika Aditama, 2013., hlm.1.
- Satjipto Rahardjo, *Masalah Penegakan Hukum*, Bandung: Sinar Baru, 1983, hlm.24.
- Simon Nahak, *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Jakarta: Setara Press, 2014., hlm. 65.
- Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia – Konsep dan Aspek Formal*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2010. Hlm. 213
- Siti Resmi, *Perpajakan Teori dan Kasus Buku 1 Edisi Ketujuh*. Jakarta, Salemba Empat, 2019., hlm.3.
- Soedarto. *Hukum Pidana Jilid I A-B*. Semarang: Fakultas Hukum Universitas Diponegoro. 1975., hlm. 7.
- Soerjono Soekanto, *Faktor- Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*. Jakarta, RajaGrafindo Persada, 2007.
- Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta, Sinar Grafika, 2011.
- Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar (Liberty 2007)*., hlm138
- Sutan Remi Sjahdeini, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta: Grafiti Pers, 2006., hlm. 43.

Yan Pramadya Puspa, *Kamus Hukum*. Semarang, Aneka, 1977.

Yohanes S Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak -Edisi Revisi*. Yogyakarta, Andi Offset, 2006., hlm.7.

Ziski Aziz, *Perpajakan–Teori dan Kasus*. Medan, Madenatera, 2016., hlm. 4-8.

B. Sumber Perundang-undangan

Republik Indonesia, Undang Undang Dasar 1945 Pasal 23 A

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Pasal 1 ayat 1.

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang telah diubah terakhir dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Pasal 2.

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Perpajakan Pasal 39A

Republik Indonesia, Undang undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Pajak Pertambahan Nilai. Pasal 1 angka 23

Republik Indonesia, Undang-Undang No. 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal Pasal 33 ayat (3)

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 91 Tahun 2010, Pasal 1 Ayat 3

Republik Indonesia, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 Tentang tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi. Pasal 4 (1).

Republik Indonesia, Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Poin 1

Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 Tentang Tatacara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Pasal 1 (6).

Republik Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-03/PJ/2022. Pasal 3(2)

Mahkamah Agung Republik Indonesia, *Putusan Kasasi No: 2239 K/PID.SUS/2012.[472]*.

Pengadilan Negeri Jakarta Barat, 2020, *Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt*

Pengadilan Tinggi Semarang, 2021, *Putusan Nomor 258/PID/2021/PT.SMR*

C. Jurnal dan Karya Ilmiah Lainnya

A.L. Tarigan (2016) Thesis: “*Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Praktik Transfer Pricing Bidang Perpajakan di Indonesia.*” (Medan: USU, 2016)., hlm.ix.

Al-Firdaus, F. (2018). “*Studi Eksploratif Penanganan Faktur Pajak yang Tidak Berdasarkan Transaksi yang Sebenarnya*”. *JURNAL PAJAK INDONESIA (Indonesian Tax Review)*, 1(2)., hlm.14–30. <https://doi.org/10.31092/jpi.v1i2.194>

Abdul Bashir, (2021) Doctoral Thesis: *Ultimum Remedium dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara.* (Jakarta: Universitas Jayabaya)., hlm.xi

Bina Yumanto, 2021, *Memahami Konsep dan Subjek Pertanggungjawaban Pidana dalam Pasal 39A UU No 28 Tahun 2007*, Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia Vol. 3 No. 1 diakses dari <https://ejurnal.pajak.go.id/st/article/download/250/55>., hlm. 169.

Bima Yumanto dan P.A.S. Hutaauruk. *Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Pajak: Teori dan Praktik.* Jurnal Scientax Vol.4 No.1, Oktober, 2022., hlm.107-149.

Dwi Setyo Budi Utomo, Doctoral Thesis: *Rekonstruksi Penegakan Hukum Pidana Denda Terhadap Pelanggaran di Bidang Perpajakan Berdasarkan Nilai Keadilan.* (Semarang: Universitas Islam Sultan Agung Semarang, 2020)., hlm. viii.

Diana Malemita Ginting, Doctoral Thesis: “*Penegakan hukum terhadap wajib pajak sebagai korporasi: kajian atas kepatuhan dan kepastian hukum*”. Jakarta: Universitas Pelita Harapan, 2020)., hlm.ix

Inge Dwisvimiari, “*Keadilan dalam perspektif filsafat ilmu hukum.*” Jurnal Dinamika Hukum 11.3 (2011): 522-531

- Iman Santoso dan Ning Rahayu, *Corporate Tax Management, Observation & Reseach of Taxation (Ortax)*, Jakarta, 2019, hlm. 21
- Lutfil Ansori., “*Reformasi Penegakan Hukum Perspektif Hukum Progresif*”, *Jurnal Yuridis*, Vol. 4 No. 2, 2017, 148-163.
- Meliah Ariyani dan Tyas Erasari Utami, “*Pengaruh Pelayanan Aparat Pajak, Modernisasi Sistem Administrasi Perpajakan dan Sanksi Pajak Terhadap Motivasi Wajib Pajak OP dalam Membayar Pajak Penghasilan*” *Jurnal TEKUN/VOLUME VII*, No.01, Maret 2016: 1 – 22., hlm. 9.
- Mudzakkir, *Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus*, *Jurnal Legislasi Indonesia*, Vol. 8 No. 1 - April 2011, hal 48
- Muhammad Al Gifary, *Tinjauan Perubahan Penegakan Hukum Pidana dalam UU HPP terhadap Pemulihan Kerugian pada Pendapatan Negara*. KTTA thesis, Jakarta: Politeknik Keuangan Negara STAN, 2022., hlm xv.
- Muladi, *Pertanggungjawaban Korporasi dalam Hukum Pidana (Corporate Criminal Liability)*, Makalah pada Seminar Nasional tentang Aspek Pertanggungjawaban Pidana dalam Kebijakan Publik dari Tindak Pidana Korupsi, Kejaksaan Agung RI dan FH UNDIP, Semarang 6-7 Mei 2004., hlm. 6.
- Radbruch Gustav, *Legal Philosophy*, II, 1932, dalam 20th Century Legal Philosophy Series: Vol. IV, *The Legal Philodophies of Lask, Radbruch, and Dabin*, Translated by Kurt Wilk, Harvard University Press, Cambridge. Massachusetts, 1950., hlm. 49-224.
- Rani Nurfaziah, 2018, *Penegakan Hukum Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Dalam UU Perpajakan di Kanwil DJP Riau dan Kepri*, *Jurnal Online Mahasiswa FH Univ. Riau*, Volume V Edisi 2 Juli-Desember 2018, diakses dari <https://jom.unri.ac.id/index.php/JOMFHUKUM/article/view/22019/21309>., hlm. 6
- Sindian Jayaningrat, *Makna dari Hukum Fiskal*, disampaikan pada Pidato ilmiah Die Natalis Sekolah Tinggi Ilmu Keuangan Negara ke VIII, Jakarta, 27 April 1968.
- Sofia Yonas, “*Pertanggungjawaban Pidan Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Korupsi (Studi Kasus Pada PT. Merpati Nusantara Airlines*” *Journal Soedirman Law review*, Vol.3, No.2 (2021)., hlm.5

Susan M. Lyons, *International Tax Glossary* (3rd Edition), International Bureau of Fiscal Document, Amsterdam, 1996

C. Sumber Lain

Bismar Nasution, *Kejahatan Korporasi*,
<https://bismar.wordpress.com/2009/12/23/kejahatan-korporasi/>, Diakses tanggal 05 September 2023, Pukul 15.56 Wib.

Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan DJP 2021*,
<http://pajak.go.id/sites/default/files/2022-11/Laporan%20Tahunan%20DJP%202021%20-%20Bahasa.pdf>.
 Diunduh tanggal 11 Agustus 2023.

Hukumonline. *Upaya Preventif dan Represif dalam Penegakan Hukum*,
<https://www.hukumonline.com/berita/a/upaya-preventif-dan-represif-dalam-penegakan-hukum-1t63e0813b74769/?page=1> diakses tgl 5 September 2023, Pukul 17.10 wib.

Kementerian Keuangan RI, *Informasi APBN 2023*. Jakarta, 2023,
<https://media.kemenkeu.go.id/getmedia/6439fa59-b28e-412d-adf5-e02fdd9e7f68/Informasi-APBN-TA-2023.pdf?ext=.pdf>. Diunduh tanggal 10 Agustus 2023.

Kementerian Keuangan RI, *Penerimaan Perpajakan 2005-2022*.
<https://data-apbn.kemenkeu.go.id/lang/id/post/9/pendapatan-negara>.
 Diunduh tanggal 10 Agustus 2023.

Kementerian Keuangan RI, *Informasi APBN 2024*. Jakarta, 2023,
<https://anggaran.kemenkeu.go.id/in/post/apbn-2024-telah-disahkan:-perkuat-perekonomian-melalui-transformasi-ekonomi-yang-berkelanjutan> diunduh tanggal 22 September 2023.

Perpajakan.ddtc.co.id. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-17/PJ/2018 Poin E Angka 1a.
 diakses dari <https://perpajakan.ddtc.co.id/sumber-hukum/peraturan-pusat/surat-edaran-direktur-jenderal-pajak-se-17pj2018>.

<https://www.online-pajak.com/tentang-pajak/hubungan-tax-avoidance-tax-planning-tax-evasion-anti-avoidance-rule> (diakses tanggal 29/01/2024, pukul 10.12).

<https://newssetup.kontan.co.id/news/penghindaran-pajak-membuat-rugi-negara-rp-687-triliun-ini-kata-dirjen-pajak> (diakses tanggal 29/01/2024, pukul 10.15)