

Penentuan Kesalahan Korporasi Pada Tindak Pidana Perpajakan (Studi Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No.: 334/Pid. Sus/2020/PN Jkt.Brt)

I Made Walesa Putra, Marcus Priyo Gunarto, Dahliana Hasan
madewalesaputra@mail.ugm.ac.id
Universitas Gadjah Mada

Keywords:

Corporate Fault;
Criminal Act;
Taxation.

Abstract

The Indonesian Criminal Code does not recognize corporate criminal liability. Conceptually, the perpetrator, who commits a criminal act must have a fault to be liable, including corporation as the subject of criminal law. The criminal sanctions imposition of PT. Gemilang Sukses Garmino (PT. GSG) based on West Jakarta District Court through the decision number: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt, it was the second criminal decision against the corporation in the taxation sector, after the Asian Agri Group (AAG) decision. This study aims to analyze the regulation of corporate criminal liability in tax laws and to analyze the basis of judge considerations in determining the corporate guilt of PT GSG. The type of research is normative research with a statutory and case approach. The results of study showed that the Tax Law has not explicitly regulated the corporation as the subject of tax criminal law and there was an inaccuracy in the judge's consideration of the PT.GSG criminal decision. The determination of corporate fault can be based on the material perpetrator's fault and the internal requirements of the corporation. Finally, identification theory can be used as the basis for justifying the imposition of a corporate criminal sanction to PT. GSG.

Kata Kunci:

Kesalahan
Korporasi;
Tindak Pidana;
Perpajakan.

Abstrak

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) Indonesia belum mengakui pertanggungjawaban pidana korporasi. Secara konsepsi, untuk dapat dipertanggungjawabkan pidana pelaku yang melakukan tindak pidana harus memiliki kesalahan, termasuk pula subjek hukum pidana korporasi. Pengenaan pidana terhadap PT. Gemilang Sukses Garmino (PT. GSG) berdasarkan Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No.: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt, merupakan putusan pidana terhadap korporasi yang kedua di bidang perpajakan setelah putusan korporasi Asian Agri Group (AAG). Penelitian bertujuan menganalisis pengaturan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam perundang-undangan perpajakan serta menganalisis dasar pertimbangan hakim dalam penentuan kesalahan Korporasi PT GSG. Jenis penelitian adalah penelitian normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan kasus. Hasil penelitian menunjukkan Undang-Undang Perpajakan belum mengatur eksplisit korporasi sebagai subjek hukum pidana perpajakan serta ada ketidaktepatan dasar pertimbangan hakim putusan pidana PT. GSG. Penentuan kesalahan korporasi dapat berdasarkan kesalahan pelaku materiil beserta syarat internal korporasi. Pada akhirnya, teori identifikasi sesungguhnya dapat digunakan sebagai dasar pembenaran penjatuhan pidana korporasi PT. GSG.

Pendahuluan

Pelaku usaha dapat mengembangkan bisnisnya melalui berbagai bentuk badan usaha atau korporasi. Pembagian bentuk usaha, *pertama* badan usaha di luar badan hukum, mulai dari persekutuan dan perkumpulan (diatur Kitab Undang-Undang Hukum Perdata), firma dan komanditer (diatur Kitab Undang-Undang Hukum Dagang).¹ *Kedua*, badan usaha berbadan hukum diantaranya perseroan terbatas (diatur UU No. 40 Tahun 2007 Perseroan Terbatas).²

Keberadaan korporasi sangat penting terhadap perekonomian nasional dalam rangka meningkatkan pertumbuhan ekonomi atau pendapatan suatu negara.³ Korporasi dapat menyerap tenaga kerja dan menyediakan kebutuhan masyarakat, selain pula perannya sebagai salah satu sumber penerimaan negara berupa pajak yang dibayarkan ke dalam kas negara. Namun demikian, tidak semua korporasi patuh atas kewajiban perpajakannya, ada kemungkinan pelanggaran dilakukan bahkan yang merupakan tindak pidana perpajakan.

Pajak merupakan perikatan wajib pajak dengan negara tanpa *tegen prestasi* secara langsung dan bersifat memaksa sehingga penagihannya dapat dipaksakan.⁴ Kontribusi pajak sangat vital dalam meningkatkan pendapatan di suatu negara, begitu pula di Indonesia. Hingga tutup tahun 2020 realisasi pendapatan negara dan hibah tercatat Rp. 1.633,59 triliun,⁵ berdasarkan nilai tersebut realisasi penerimaan pajaknya sebesar 1.069,98 triliun⁶ sehingga lebih dari setengah pendapatan negara berasal dari pajak. Data untuk jumlah wajib pajak sampai dengan akhir tahun 2020 adalah 46.380.119 wajib pajak, diantaranya lebih kurang 3.557.355 adalah wajib pajak badan.⁷ Sementara itu

¹ Yahya Harahap, *Hukum Perseroan Terbatas* (Sinar Grafika 2009).[1].

² *ibid.*[26].

³ Kristian, *Hukum Pidana, Komentar atas Pasal-Pasal terpenting dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda dan Padanannya dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia* (Gramedia Pustaka Utama 2014).[9].

⁴ M Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak* (Rajawali Pers 2010).[30].

⁵ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 'APBN Kita Kinerja dan Fakta Kalaedoskop 2020' (2021).[24].

⁶ *ibid.*[64].

⁷ Direktorat Jenderal Pajak, 'Laporan Kinerja Tahun 2020' (26 Februari 2021).[12]. <<https://www.pajak.go.id/id/laporan-kinerja-tahun-2020>> diakses 17 Juni 2022.

rasio kepatuhan wajib pajak badan di akhir tahun yang sama adalah 60,16%.⁸ Dengan tingkat kepatuhan tersebut, sangat terbuka peluang terjadinya pelanggaran, baik hukum administrasi disamping pula pelanggaran hukum pidana oleh wajib pajak badan (korporasi).

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) adalah sebagai ketentuan hukum pidana umum. KUHP merupakan peninggalan zaman penjajahan Belanda belum mengakui korporasi sebagai subjek hukum pidana (*normadressat*). Salah satu penyebabnya, karena dipegang teguh adagium "*actus non-facit reum, nisi mens sit rea*" atau *geen straf zonder schuld* yaitu "tidak dipidana jika tidak ada kesalahan",⁹ dianggap hanya manusia yang memiliki "sikap bhatin" tidak sebaliknya korporasi. Subjek hukum pidana, oleh sebab itu berdasarkan KUHP hanya "manusia" sedangkan "korporasi" tidak mungkin dapat dibebani pertanggungjawaban pidana (*criminal liability*).

Terminologi "korporasi" baru ditemukan dalam ranah hukum pidana. Beberapa perundang-undangan hukum pidana khusus yang menggunakan istilah korporasi yakni sehubungan tindak pidana korupsi, terorisme, dan pencucian uang. Korporasi dalam hukum pidana dapat berbentuk badan hukum atau non badan hukum, lebih luas pengertiannya dibandingkan dalam hukum perdata yang hanya kedudukan sebagai badan hukum.¹⁰

Sehubungan bidang perpajakan, perundang-undangan sebagai peraturan khusus (*lex specialis*) memayungi ketentuan perpajakan nasional yaitu Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja serta terakhir diubah dengan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (untuk selanjutnya disebut UU KUP). Berdasarkan muatan ketentuan hukumnya, UU KUP berisikan ketentuan administrasi beserta rumusan sanksi pidana sekaligus. Sebagaimana dikatakan

⁸ *ibid.*[78].

⁹ Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana* (Rineka Cipta 2002).[6].

¹⁰ Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Edisi Revisi* (Kencana Prenada Media Group 2010).[33].

bahwa hukum pidana perpajakan merupakan suatu undang-undang administrasi yang ada ketentuan pidananya (*administrative penal law*).¹¹

UU KUP meskipun telah mengatur ketentuan pasal-pasal pidana, namun tidak ditemukan rumusan eksplisit mengenai ketentuan pidana terhadap subjek hukum pidana korporasi. Sedangkan dalam praktik peradilan, telah ada dua putusan pengadilan pengenaan pidana korporasi bidang perpajakan. Pertama, Putusan Kasasi No. 2239 K/PID.SUS/2012 terhadap korporasi Asia Agri Group (AAG)¹² dan kedua, Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No.: 334/Pid. Sus/2020/PN Jkt.Br. terhadap korporasi PT. Gemilang Sukses Garmino (PT. GSG)¹³. Sehubungan adanya putusan-putusan pengadilan tersebut sehingga timbul urgensi untuk dilakukan analisis mendalam terhadap perundang-undangan perpajakan (UU KUP) mengenai pengaturan pertanggungjawaban pidana korporasi terutama terkait penentuan kesalahan korporasi (sebagai permasalahan pertama penelitian).

Putusan pidana terdahulu yakni Korporasi AAG bukanlah tanpa permasalahan hukum. Beberapa kritik melalui akademisi ataupun beberapa ahli diantaranya oleh: Abdul Ficar Hadjar,¹⁴ Adnan Pasliadja¹⁵ dan Yunus Husein¹⁶ yang pada dasarnya sama-sama terkonsentrasi terhadap Majelis Hakim Kasasi yang mengenakan pidana korporasi AAG tetapi justru tidak diajukan sebagai terdakwa terlebih dahulu. Selain daripada itu, ada pula kritik bahwa putusan AAG menyimpangi ketentuan pidana bersyarat Pasal 14a ayat (1) KUHP mengenai lamanya penjara adalah satu tahun sedangkan Putusan AGG menjatuhkan penjara selama dua tahun.¹⁷

¹¹ Topo Santoso, *Hukum Pidana Suatu Pengantar* (Raja Grafindo Persada 2020).[94].

¹² Putusan Kasasi No: 2239 K/PID.SUS/2012, tanggal 18 Desember 2012.

¹³ Putusan PN Jakarta Barat No.334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Br, tanggal 8 Juli 2020.

¹⁴ Abdul Ficar Hadjar, et.al, *Hasil Eksaminasi Publik Atas Putusan Mahkamah Agung dalam Perkara Tindak Pidana dengan Terdakwa Suwir Laut* (The Indonesian Legal Resource & Indonesian Corruption Watch 2014 2014).[101].

¹⁵ *ibid.*[116].

¹⁶ *ibid.*[136].

¹⁷ Raymond Joshua Marudut Sibarani, Nyoman Serikat Putrajaya dan Umi Rozah, 'Penerapan Doktrin Vicarious Liability dalam Tindak Pidana Penggelapan Pajak oleh Korporasi' (2016) 5 Diponegoro Law Journal.[16].

Pada Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No.: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt yang menjatuhkan pidana kepada Korporasi PT. Gemilang Sukses Garmino (PT. GSG) telah mendudukkan korporasi selaku terdakwa. Selanjutnya, sebagaimana salah satu kendala dalam mempertanggungjawabkan korporasi yakni tidak mudahnya penentuan kesalahan (*schuld, mens rea*) korporasi.¹⁸ Sejalan dengan itu, penulis tidak menemukan penentuan kesalahan korporasi dalam putusan terhadap PT.GSG, sehingga perihal tersebut menjadi permasalahan penelitian selanjutnya yakni menyangkut analisis mendalam terhadap pertimbangan hukum hakim, dalam hal bagaimana menentukan kesalahan korporasi pelaku tindak pidana di bidang perpajakan dalam putusan pengadilan tersebut (permasalahan kedua penelitian).

Sebagaimana asas dalam hukum pidana “tiada pidana tanpa kesalahan (*geen straf zonder schuld*)”, telah menitikberatkan pentingnya “kesalahan” agar pelaku dapat dipertanggungjawabkan secara pidana, dimana termasuk pula terhadap subjek hukum korporasi. Di sisi lain, bagaimana menentukan kesalahan suatu korporasi menjadi permasalahan tersendiri, mengingat tindak pidana yang dilakukan korporasi adalah tentunya merupakan perbuatan orang atau manusia alamiah yang bertindak mewakili korporasi. Bertolak pula pada penerapan dalam putusan pengadilan, dalam perkara korporasi PT. GSG di atas, oleh karena itu, menjadi pertimbangan perlunya dilakukan penelitian yakni untuk mengkaji pengaturan perundang-undangan sehubungan penentuan kesalahan korporasi dalam tindak pidana bidang perpajakan serta menentukan rumusan yang seyogyanya (preskriptif) sehubungan penentuan kesalahan korporasi sehingga kedepannya dapat lebih memberikan kepastian hukum.

Disamping urgensi tersebut, pentingnya dilakukan penelitian adalah untuk mengetahui juga kekurangan atau kelemahan perundang-undangan perpajakan saat ini, baik secara normatif maupun penerapannya pada putusan pengadilan berkaitan pertanggungjawaban pidana korporasi, terkhusus dalam penentuan

¹⁸ Eddy O.S, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana Edisi Revisi* (Cahaya Atma Pustaka 2015).[202].

kesalahan korporasi. Pada akhirnya dapat sebagai upaya antisipatif terhadap kejahatan korporasi kedepan dan mendorong efektivitas penegakan hukum pidana perpajakan serta optimalisasi pemulihan kerugian negara yang ditimbulkan akibat tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi.

Metode Penelitian

Jenis penelitian ini adalah penelitian hukum normatif. Penelitian akan mengkaji terhadap peraturan perundang-undangan dan putusan pengadilan sehubungan korporasi sebagai subjek hukum pidana perpajakan yakni yang melakukan tindak pidana perpajakan serta pertanggungjawabannya. Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), yakni mengkaji perundang-undangan pidana perpajakan oleh korporasi terutama dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja serta terakhir diubah dengan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan atau disebut UU KUP. Serta penelitian juga menggunakan pendekatan kasus yang mempelajari penerapan norma-norma atau kaidah hukum dalam Putusan PN Jakarta Barat No.: 334/Pid. Sus/2020/PN Jkt.Br.

Pengaturan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Perundang-undangan Perpajakan

Syarat *lex specialis* sebagai hukum pidana khusus: *pertama*, undang-undang berdiri sendiri dan ketentuan materilnya menyimpang dari KUHP. *Kedua*, undang-undang berdiri sendiri dan ketentuan formil menyimpang dari KUHP. *Ketiga*, undang-undang berdiri sendiri namun ketentuan materil dan formilnya menyimpang KUHP dan KUHP. Ketiga syarat itu bersifat alternatif.¹⁹ UU KUP yang merupakan payung hukum perpajakan, setidaknya adalah undang-undang

¹⁹ Edward Omar Sharif Hiariej, 'Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak' (2021) 21 Jurnal Penelitian Hukum De Jure.[4].

yang berdiri sendiri dan ketentuan materilnya yang berisikan ketentuan pidana menyimpang KUHP, untuk dapat dikatakan hukum pidana khusus. Pengaturan pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan apabila dilihat dari *lex specialis* yakni UU KUP, maka dapat ditelaah sebagai berikut:

1) Terminologi dan Tindak Pidana Korporasi

Korporasi berasal dari kata "*corporatio*" dalam bahasa Latin, yang berasal dari kata kerja "*corporare*", artinya memberikan badan atau membadankan.²⁰ *Black's Law Dictionary* mendefinisikan *corporation* yaitu *an entity (usually a business) having authority under law to act as a single person distinct from the shareholders who own it and having rights to issue stock and exist indefinitely*,²¹ dimana definisi tersebut lebih pada bentuk korporasi yang berbadan hukum karena modalnya terbagi atas saham.

Istilah korporasi di Indonesia seringkali kaitannya bidang hukum pidana terutama di beberapa undang-undang pidana khusus. Definisi yuridis korporasi salah satunya ada di dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU Tipikor). Korporasi diartikan kumpulan orang dan atau kekayaan yang terorganisasi baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum.²² Pengertian korporasi menurut UU Tipikor sama persis dengan dirumuskan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang (UU TPPU).²³

Dalam UU KUP tidak ditemukan istilah "korporasi", hanya dikenal ada istilah "badan" sebagai wajib pajak, selain wajib pajak orang pribadi.²⁴ Adakah kesamaan istilah "badan" dengan "korporasi", masih perlu dilakukan analisis lebih lanjut. UU KUP mendefinisikan "badan" merupakan sekumpulan orang dan/atau modal yang mencakup antara lain perseroan terbatas, komanditer, atau

²⁰ O.S, *Op.Cit.*[194].

²¹ Bryan A Garner, *Black's Law Dictionary* (10 edn, Thomsons Reuters 2014).[391].

²² Pasal 1 angka 1 UU Tipikor.

²³ Pasal 1 angka 10 UU TPPU.

²⁴ Pasal 1 angka 2 UU KUP merumuskan wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan.

lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.²⁵

UU KUP menjelaskan secara lengkap dan detail jenis atau contoh-contoh “badan”. Badan baik yang tergolong berbadan hukum (seperti Perseoran Terbatas, Koperasi, ataupun Yayasan) maupun tidak berbadan hukum (seperti CV, firma dan lainnya),²⁶ dimasukkan sebagai wajib pajak badan menurut UU KUP. Perihal tersebut menunjukkan bahwa sesungguhnya istilah “badan” dalam UU KUP dapat dikatakan identik atau dapat disamakan dengan pengertian “korporasi” di dalam UU Tipikor maupun UU TPPU yang meliputi pula badan hukum ataupun tidak berbadan hukum.

Sehubungan tindak pidana korporasi, John Braithwaite menjelaskan pengertian paling sederhana *corporate crime is the “conduct of a corporation, or of employees acting on behalf of a corporation, which is proscribed and punishable by law.”*²⁷ Dengan demikian, kejahatan korporasi adalah perbuatan dari suatu korporasi, atau pegawai-pegawai yang bertindak kepentingan suatu korporasi, yang dilarang dan dapat dihukum.

Kejahatan korporasi (*corporate crimes*), baik merupakan *crimes for corporation* maupun *corporate criminal (corporatie’s misdaad)*, menurut Dunfee (1998) *corporate crimes are offences committed by corporate officials for their corporations and the offences of the corporation themselves for corporate gain*. Clinnard dan Yeager (1980) mendefinisikan lebih luas kejahatan korporasi sebagai *Any act committed by corporations that is punished under administrative, civil, of criminal law*. Sebagai contoh, penyuaapan pejabat pemerintah, pencemaran lingkungan, hasil produksi yang membahayakan konsumen, persaingan usaha tidak fair, termasuk juga penggelapan pajak.²⁸

²⁵ Pasal 1 angka 3 UU KUP.

²⁶ Zainal Asikin dan Wira Pria Suhartana, *Pengantar Hukum Perusahaan* (Prenadamedia Group 2018).[7].

²⁷ Sally S Simpson, *Corporate Crime, Law, and Social Control* (Cambridge University Press 2002).[7].

²⁸ Muladi dan Diah Sulistyani, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi (Corporate Criminal Responsibility)* (Alumni 2015).[4].

2) Korporasi sebagai Subjek Hukum Pidana Perpajakan

Subjek hukum adalah pendukung hak dan kewajiban.²⁹ Subjek hukum tersebut yakni manusia (*natuurlijk persoon*) serta badan hukum (*rechtspersoon*)³⁰ yang dalam hukum pidana menggunakan istilah korporasi (namun lebih luas cakupannya, termasuk tidak berbadan hukum). Sejalan perkembangan hukum pidana di Indonesia, undang-undang di luar KUHP (Undang-Undang Pidana Khusus) telah memperluas subjek hukum pidana yakni tidak hanya terbatas kepada manusia saja tetapi juga kepada korporasi.³¹

Korporasi sebagai subjek hukum pidana perpajakan. Dimaksudkan bahwa, korporasi sebagai pendukung hak dan kewajiban yang sehubungan dengan ranah hukum pidana administrasi. Dalam hal ini, yakni sebagai subjek hukum yang dapat melakukan tindak pidana perpajakan serta yang dapat dipertanggungjawabkan secara pidana dengan dijatuhkan sanksi pidana perpajakan atas perbuatan korporasi tersebut.

UU KUP belum mengatur secara tegas korporasi sebagai subjek hukum pidana perpajakan. Dikatakan demikian, sebab diperlukan penafsiran, yakni paling tidak penafsiran sistematis untuk menentukan apakah ada pengaturan terkait pertanggungjawaban pidana korporasi di dalam UU KUP. Penafsiran sistematis yakni menafsirkan pasal dengan melihat pasal-pasal lainnya dalam undang-undang yang sama dan terhadap beberapa perundangan lainnya.³²

Penafsiran sistematis dimulai ketika rumusan Pasal 1 angka 2 UU KUP, bahwa “wajib pajak” yang merupakan orang pribadi atau badan, apabila dikaitkan dengan pasal “ketentuan pidana” terhadap wajib pajak yang melakukan tindak pidana, sebagaimana diatur dalam BAB VIII UU KUP maka undang-undang perpajakan dikatakan telah mengadopsi konsep pertanggungjawaban pidana korporasi, demikian sebagaimana disimpulkan Sutan Remy Sjahdeini.³³

²⁹ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif* (Raja Grafindo Persada 2010).[9].

³⁰ Chidir Ali, *Badan Hukum* (Alumni 2014).[11].

³¹ Sutan Remy Sjahdeini, *Ajaran Pidana: Tindak Pidana Korporasi & Seluk-Beluknya* (Kencana 2017).[20].

³² O.S., *Op.Cit.*[105].

³³ Sjahdeini, *Op.Cit.*[230].

Apabila melihat pasal-pasal ketentuan pidana UU KUP tersebut, menurut penulis ada beberapa ketentuan yang dimungkinkan dapat diterapkan terhadap korporasi yakni Pasal 38 UU KUP,³⁴ Pasal 39 UU KUP³⁵ dan Pasal 39A UU KUP,³⁶ sebagaimana pasal-pasal tersebut yang digunakan untuk penuntutan AAG maupun PT. GSG. Sedangkan ketentuan pasal-pasal lain dalam UU KUP adresatnya lebih ditujukan kepada tindak pidana yang dilakukan oleh pegawai³⁷ atau pejabat³⁸ aparatur perpajakan serta wajib pajak orang pribadi.³⁹

Namun demikian, Pasal 39 dan Pasal 39 A UU KUP sesungguhnya belum tepat pula jika dikenakan terhadap korporasi mengingat rumusan ancaman pidana kedua pasal tersebut bersifat *kumulatif* yakni “penjara dan denda”, sementara karakter korporasi tidak dapat dikenakan pidana penjara. Untuk Pasal 38 UU KUP yang rumusan ancaman pidananya bersifat *alternatif* “denda atau kurungan” dapat saja dikenakan terhadap korporasi berupa pidana dendanya. Permasalahan lain muncul karena pasal 38 UU KUP untuk tindak pidana yang diakibatkan karena kelalaian (kealpaan) sehingga menjadi tidak adil jika hanya sifatnya lebih ringan saja dikenakan terhadap korporasi.

Penulis menambahkan, putusan pengadilan pertama yang menjatuhkan pidana untuk korporasi di bidang perpajakan yaitu Putusan Kasasi No. 2239 K/

³⁴ Pasal 38 UU KUP intinya merumuskan tindak pidana perpajakan yang dilakukan karena kealpaan, diancam pidana denda paling sedikit 1 kali dan paling banyak 2 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 bulan atau paling lama 1 tahun.

³⁵ Pasal 39 UU KUP intinya merumuskan tindak pidana perpajakan yang dilakukan dengan sengaja, diancam pidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

³⁶ Pasal 39A UU KUP intinya merumuskan tindak pidana perpajakan sehubungan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, diancam pidana penjara paling singkat 2 tahun dan paling lama 6 tahun serta denda paling sedikit 2 kali dan paling banyak 6 kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

³⁷ Pasal 36A ayat (3) UU KUP sehubungan pemerasan dan pengancaman oleh pegawai pajak yang merujuk Pasal 368 KUHP serta Pasal 36A ayat (4) UU KUP sehubungan tindak pidana korupsi merujuk Pasal 12 UU Tipikor.

³⁸ Pasal 41 UU KUP sehubungan tindak pidana menjaga kerahasiaan perpajakan.

³⁹ Pasal 41A UU KUP sehubungan tindak pidana dalam pemberian bukti dan keterangan; Pasal 41B UU KUP sehubungan tindak pidana menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana perpajakan; serta Pasal 41C UU KUP sehubungan tindak pidana berkaitan informasi dan penyalahgunaan data atau informasi.

PID.SUS/2012 terhadap korporasi Asian Agri Group (AAG), dapat dikatakan sebagai yurisprudensi penjatuhan pidana perpajakan terhadap korporasi bagi perkara perpajakan kedepan, terlepas dari ada kritik putusan AAG tersebut. Sebagaimana prinsip *res judicata pro veritate habetur*, apa yang diputus hakim harus dianggap benar,⁴⁰ maka putusan AAG dapat memperkuat dasar hukum pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan di Indonesia.

Selanjutnya mengenai pertanggungjawaban pidana merupakan suatu hal yang menghubungkan perbuatan pidana dengan pelaku, dengan adanya hubungan tersebut menyebabkan pelaku dapat dijatuhi pidana sebagai bentuk pertanggungjawabannya atas perbuatannya yang dilakukannya.⁴¹ Asas pertanggungjawaban dalam hukum pidana yakni “tidak dipidana jika tidak ada kesalahan” (*geen straf zonder schuld; actus non facit reum nisi mens sit rea*). Asas ini tidak tersebut dalam hukum tertulis tapi dalam hukum yang tidak tertulis yang juga berlaku di Indonesia.⁴²

Persoalannya, apabila korporasi melakukan tindak pidana dalam hal ini yakni di bidang perpajakan, bagaimana menentukan terlebih dahulu ada atau tidaknya kesalahan korporasi sehingga dapat dimintakan pertanggungjawaban. UU KUP kembali lagi tidak merumuskan penentuan kesalahan korporasi, sehingga terdapat kekosongan hukum mengenai materi tersebut, mengingat pentingnya keberadaan kesalahan (kesengajaan ataupun kealpaan) untuk dapat mengesahkan penjatuhan pidana terhadap pelaku tindak pidana termasuk yang dilakukan oleh korporasi.

Dengan demikian, terlepas dari telah ada putusan pengadilan yang menjatuhkan pidana terhadap korporasi, sesungguhnya perundang-undangan perpajakan sendiri belum memberikan dasar hukum yang kuat mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi. Kendatipun perubahan perundang-undangan perpajakan sangat dinamis, seperti revisi UU KUP dengan Undang-

⁴⁰ Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum Sebuah Pengantar* (Liberty 2004).[9].

⁴¹ Marcus Priyo Gunarto dan Wahyu Sudrajat, *Dekonstruksi Putusan Bebas dan Putusan Lepas dari Segala Tuntutan Hukum* (Pustaka Pelajar 2018).[29].

⁴² Moeljatno, *Op.Cit.*[165].

Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja bahkan sampai dengan yang terbaru perubahan dengan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, namun sayangnya belum pula ditemukan rumusan eksplisit korporasi selaku subjek hukum pidana perpajakan serta penentuan kesalahan atau pertanggungjawaban pidananya.

Kedepan diperlukan pengaturan lebih tegas dan komprehensif dalam perundang-undangan perpajakan sebagai *lex specialis*, mengingat undang-undang perpajakan sebagai *administrative penal law* tentunya memiliki karakteristik berbeda dengan kejahatan di dalam KUHP maupun undang-undang pidana khusus lainnya. Pengaturan eksplisit dalam perundang-undangan perpajakan yang diharapkan, yakni mengatur pertanggungjawaban pidana korporasi, beserta beberapa penyesuaian ancaman pidana yang dapat dikenakan terhadap korporasi serta menyangkut kesalahan korporasi. Ketegasan pengaturan dalam undang-undang tersebut akan memberikan kepastian hukum serta tidak terjadi penafsiran yang berbeda-beda oleh aparat penegak hukum.

Analisis Dasar Pertimbangan Hakim dalam Penentuan Kesalahan Korporasi pada Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No: 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 394/Pid.Sus/2020./PN.JKT BRT, dijatuhi penjara tiga tahun dan denda 2 x Rp.9.981.505.876,- = Rp.19.963.011.752,

jika dalam satu bulan tidak dibayar, harta benda terdakwa disita Jaksa dan dilelang untuk membayar denda. Dalam hal harta tidak mencukupi maka dijatuhkan kurungan pengganti denda tiga bulan.⁴³ Sehingga, adanya putusan terhadap Liaw Edi Wirawan, menunjukkan bahwa ia merupakan pelaku materiil dari tindak pidana PT.GSG, dengan kata lain orang yang sesungguhnya melakukan tindak pidana⁴⁴ 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)
<i>Tempus delicti</i>	: Bulan Februari s.d Juli 2018
<i>Locus delicti</i>	: 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,-".

Tuntutan penuntut umum dilandasi oleh pembuktian di persidangan,

⁴³ Putusan PN Jakarta Barat 394/Pid.Sus/2020./PN.JKT BRT, tanggal 8 Juli 2020.

⁴⁴ Chairul Huda, *Dari Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan* (Kencana 2011).[41].

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.⁴⁵ Bentuk dakwaan alternatif, maka hanya dibuktikan satu dari dakwaan-dakwaan tersebut, dalam hal ini dakwaan pertama.

Dalam dakwaan, penuntut umum telah mendudukkan Korporasi sebagai terdakwa. Didudukkan sebagai terdakwa, dan selanjutnya masuk *requisitoir*/ tuntutan penuntut umum, dapat dikatakan merupakan koreksi terhadap putusan pemidanaan 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 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: PER-028/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

⁴⁵ Tolib Effendi, *Dasar-dasar Hukum Acara Pidana, Perkembangan dan Pembaharuannya di Indonesia* (Setara Press 2014).[140].

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 pembeda 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.

Menurut 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*.⁴⁶ Sehingga dijelaskan, perbuatan pidana (*criminal act*) dipisahkan dari pertanggungjawaban pidana (*criminal liability* atau *responsibility*).⁴⁷ Diperjelas Chairul Huda, bahwa tindak pidana hanya menyangkut masalah perbuatan, dipisahkan dengan

⁴⁶ Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana Bagian 1, Stelsel Pidana, Tindak Pidana, Teori-Teori Pidana, dan Batas Berlakunya Hukum Pidana* (Raja Grafindo Persada 2014).[72].

⁴⁷ Moeljatno, *Op.Cit.*[62].

pertanggungjawaban pidana yang menyangkut masalah dari pembuat dari tindak pidana tersebut.⁴⁸ 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)",⁴⁹ ada pula postulat *nemo punitur sineinjuria, facto, seu defalta* artinya tidak ada seorang pun yang dihukum kecuali ia telah berbuat salah.⁵⁰ 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.⁵¹ Perilaku korporasi akan selalu merupakan tindakan fungsional, dalam hal ini bertindak dalam konteks rangkaian kerjasama antar manusia.⁵² Berdasarkan teori pelaku fungsional, korporasi tidak dapat melakukan tindak pidana tanpa pelantara pengurusnya, maka penentuan kesalahan korporasi adalah dengan melihat apakah pengurus yang bertindak untuk dan atas nama korporasi memiliki kesalahan.⁵³

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

⁴⁸ Huda, *Op.Cit.*[18].

⁴⁹ Mardjono Reksodiputro, *Sistem Peradilan Pidana* (Raja Grafindo Persada 2020).[90].

⁵⁰ O.S, *Op.Cit.*[153].

⁵¹ *ibid.*[203].

⁵² Kristian, *Op.Cit.*[107].

⁵³ Mahrus Ali, *Asas-Asas Hukum Pidana Korporasi* (Raja Grafindo Persada 2013).[152].

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:⁵⁴

- (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 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

⁵⁴ Pasal 4 ayat (2) Perma Korporasi No 13 Tahun 2016.

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.⁵⁵

Berdasarkan Doktrin maupun Perma tersebut, penulis berpendapat 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 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 langkah-langkah 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.⁵⁶ Padahal kedua keadaan tersebut berbeda dan tidak ada kaitannya satu sama lain.

⁵⁵ Huda, *Op.Cit.*[89].

⁵⁶ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No.: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Br.[87].

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 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.⁵⁷ 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 pidana⁵⁸ 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*

⁵⁷ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat 394/Pid.Sus/2020./PN.JKT BRT.[58].

⁵⁸ Sjahdeini, *Op.Cit.*[147].

Fault, Management Failure Model, Res Ipsa Loquitur, Functioneel Daderschaps Theorie,⁵⁹ 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.⁶⁰ 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.⁶¹

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.⁶² 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 seorangpun dipidana karena perbuatan orang lain).⁶³ Pandangan Hanafi Amrani dan Mahrus Ali yang menyimpulkan *vicarious liability* sebagai pertanggungjawaban menurut hukum seseorang atas perbuatan salah yang dilakukan oleh orang lain.⁶⁴

⁵⁹ Setiyono, *Teori-Teori & Alur Pikir Penerapan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi* (Bayumedia 2012).[75-115].

⁶⁰ Muladi dan Sulistyani, *Op.Cit.*[17].

⁶¹ O.S, *Op.Cit.*[207].

⁶² Muladi dan Sulistyani, *Op.Cit.*[17].

⁶³ Muchammad Chasani, 'Corporate Criminal Liability in Indonesia on the Perspective of Comparison' (2017) 2 IJCLS (Indonesian Journal of Criminal Law Studies).[148].

⁶⁴ Hanafi Amrani dan Mahrus Ali, *Sistem Pertanggungjawaban Pidana, Perkembangan dan Penerapan* (Raja Grafindo Persada 2015).[133].

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.⁶⁵ 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.

Pada perkara PT. GSG, sebenarnya Majelis Hakim tidak memberikan pertimbangan hukum teori pertanggungjawaban pidana yang digunakan sebagai pembenaran penjatuhan pidana terhadap PT.GSG. Mendasarkan 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 pertanggungjawab hakim kepada masyarakat atas putusannya tersebut.⁶⁶

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

⁶⁵ Sutan Remy Sjahdeini (n 31).[147].

⁶⁶ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar* (Liberty 2007).[138].

untuk dapat diterapkan dalam mempidana korporasi. Pendapat Ahli,⁶⁷ doktrin tersebut sejalan dengan Perma Korporasi⁶⁸, 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 pembenar penjatuhan pidana terhadap korporasi PT GSG.

Menurut penulis, penggunaan *vicarious liability* untuk menjangkau pelaku materiil yang luas cakupannya yakni pelaku materiil tindak pidana selaku agen 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 materiil tersebut dapat diidentifikasi secara langsung sebagai tindak pidana dan kesalahan korporasi.

Apabila membandingkan putusan pengadilan perkara AAG, maka memang telah tepat pertimbangan majelis hakim kasasi menggunakan *vicarious liability*.⁶⁹ Pada perkara AAG pelaku materiil adalah Suwir Laut selaku *tax manager* AAG yakni pegawai yang bertugas mengurus perpajakan, bukan oleh pejabat atau pengurus atau *directing main and will* AAG. Artinya dalam tugasnya masih berada dibawah perintah atau arahan dari kewenangan atasan yang lain.

Asas kesalahan meskipun masih tetap dipertahankan, tetapi dalam perkembangannya di bidang hukum, khususnya hukum pidana yang menyangkut pertanggungjawaban pidana, asas kesalahan atau "asas tiada pidana tanpa kesalahan" tidak mutlak berlaku. Pada pandangan baru ini cukuplah fakta yang

⁶⁷ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No.: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Br. [64].

⁶⁸ 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.

⁶⁹ Putusan Kasasi No: 2239 K/PID.SUS/2012.[472].

menderitakan si korban dijadikan dasar untuk menuntut pertanggungjawaban pidana pada si pelaku sesuai adagium “*res ipsa loquitur*”, fakta sudah berbicara sendiri.⁷⁰ Sebagaimana saat ini telah diterapkan dalam kejahatan Lingkungan Hidup dengan menggunakan *strict liability theory*, meskipun ada pandangan pula bahwa dalam teori *strict liability* eksistensi kesalahan korporasi tetap diperlukan walaupun tidak perlu dibuktikan.⁷¹

Kesimpulan

UU KUP belum mengatur eksplisit korporasi sebagai subjek hukum pidana perpajakan, terutama menyangkut korporasi dapat melakukan tindak pidana, penentuan kesalahan dan ancaman pidana korporasi serta pertanggungjawaban pidananya. Pertanggungjawaban pidana korporasi pada UU KUP diketahui, dengan menarik kesimpulan setelah dilakukan penafsiran sistematis terhadap pasal mengatur definisi wajib pajak (yakni orang pribadi dan badan), dihubungkan dengan ketentuan pasal-pasal pidana. Pertimbangan hakim di Putusan PN No.:334/Pid.Sus/2020/PNJkt.Br mengcampuradukkan “dapat dipertanggungjawabkannya korporasi” dengan “keadaan jasmani dan rohani” orang yang mewakili korporasi di depan persidangan. Serta putusan tidak memberikan dasar pertimbangan mengenai kesalahan korporasi serta teori pertanggungjawaban pidana yang digunakan sebagai dasar pembenaran pidanaan PT.GSG. UU KUP sendiri belum menentukan teori pertanggungjawaban pidana yang dianut sehubungan pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan.

Daftar Bacaan

Buku

Abdul Ficar Hadjar, et.al, *Hasil Eksaminasi Publik Atas Putusan Mahkamah Agung dalam Perkara Tindak Pidana dengan Terdakwa Suwir Laut* (The Indonesian Legal Resource & Indonesian Corruption Watch 2014).

⁷⁰ Muladi dan Priyatno, *Op.cit.*[110].

⁷¹ Ali, *Op.cit.*[155].

- Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana Bagian 1, Stelsel Pidana, Tindak Pidana, Teori-Teori Pemidanaan, dan Batas Berlakunya Hukum Pidana* (Raja Grafindo Persada 2014).
- Bryan A. Garner, *Black's Law Dictionary* (10 edn, Thomsons Reuters 2014).
- Chairul Huda, *Dari Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan* (Kencana 2011).
- Chidir Ali, *Badan Hukum* (Alumni 2014).
- Eddy O.S., *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana Edisi Revisi* (Cahaya Atma Pustaka 2015).
- Hanafi Amrani dan Mahrus Ali, *Sistem Pertanggungjawaban Pidana, Perkembangan dan Penerapan* (Raja Grafindo Persada 2015).
- Kristian, *Hukum Pidana, Komentor atas Pasal-Pasal terpenting dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda dan Padanannya dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia* (Gramedia Pustaka Utama 2014).
- M Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak* (Rajawali Pers 2010).
- Mahrus Ali, *Asas-Asas Hukum Pidana Korporasi* (Raja Grafindo Persada 2013).
- Marcus Priyo Gunarto dan Wahyu Sudrajat, *Dekonstruksi Putusan Bebas dan Putusan Lepas dari Segala Tuntutan Hukum* (Pustaka Pelajar 2018).
- Mardjono Reksodiputro, *Sistem Peradilan Pidana* (Raja Grafindo Persada 2020).
- Mertokusumo Sudikno, *Penemuan Hukum Sebuah Pengantar* (Liberty 2004).
- Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana* (Rineka Cipta 2002).
- Muladi dan Diah Sulistyani, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi (Corporate Criminal Responsibility)* (Alumni 2015).
- Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Edisi Revisi* (Kencana Prenada Media Group 2010).
- Sally S. Simpson, *Corporate Crime, Law, and Social Control* (Cambridge University Press 2002).
- Setiyono, *Teori-Teori & Alur Pikir Penerapan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi* (Bayumedia 2012).

Soekanto Soerjono dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif* (Raja Grafindo Persada 2010).

Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar* (Liberty 2007).

Sutan Remy Sjahdeini, *Ajaran Pidana: Tindak Pidana Korporasi & Seluk-Beluknya* (Kencana 2017).

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

Topo Santoso, *Hukum Pidana Suatu Pengantar* (Raja Grafindo Persada 2020).

Yahya Harahap, *Hukum Perseroan Terbatas* (Sinar Grafika 2009).

Zainal Asikin dan Wira Pria Suhartana, *Pengantar Hukum Perusahaan* (Prenadamedia Group 2018).

Jurnal

Edward Omar Sharif Hiariej, 'Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak' (2021) 21 Jurnal Penelitian Hukum De Jure.

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

Raymond Joshua Marudut Sibarani, Nyoman Serikat Putrajaya, dan Umi Rozah, 'Penerapan Doktrin Vicarious Liability dalam Tindak Pidana Penggelapan Pajak oleh Korporasi' (2016) 5 Diponegoro Law Journal.

Laman

Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 'APBN Kita Kinerja dan Fakta Kalaedoskop 2020' (2021).

Direktorat Jenderal Pajak, 'Laporan Kinerja Tahun 2020' (26 Februari 2021) <<https://www.pajak.go.id/id/laporan-kinerja-tahun-2020>> diakses 17 Juni 2022.

Perundang-undangan

Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja serta terakhir diubah dengan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara

Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246 Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736).

Undang-Undang No 15 Tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang No 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2019 Nomor 183 Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6398).

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 122 Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5164).

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2001 Nomor 135 Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4150).

Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 Perseroan Terbatas (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 106 Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4756).

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 2058).

Peraturan Jaksa Agung No: PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 1492).

Putusan Pengadilan

Putusan Kasasi No: 2239 K/PID.SUS/2012, tanggal 18 Desember 2012.

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No.: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Br., tanggal 8 Juli 2020.

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat 394/Pid.Sus/2020./PN.JKT BRT, tanggal 8 Juli 2020.

How to cite: I Made Walesa Putra, Marcus Priyo Gunarto, Dahliana Hasan, 'Penentuan Kesalahan Korporasi Pada Tindak Pidana Perpajakan (Studi Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat No.: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt. Brt)' (2022) Vol. 5 No. 2 Media Iuris.