

DISERTASI

***ULTIMUM REMEDIUM* DALAM TINDAK PIDANA PAJAK
WAJIB PAJAK BADAN DAN UPAYA PENGEMBALIAN
KERUGIAN PADA PENDAPATAN NEGARA**

***ULTIMUM REMEDIUM IN TAXATION CRIME OF CORPORATE
TAXPAYER AND EFFORTS FOR RETURN OF LOSS ON STATE
INCOME***



Oleh:

ABDUL BASIR

201802026201

PROGRAM STUDI DOKTOR ILMU HUKUM

UNIVERSITAS JAYABAYA

JAKARTA

2021

Persetujuan Tim Promotor

***ULTIMUM REMEDIUM DALAM TINDAK PIDANA PAJAK
WAJIB PAJAK BADAN DAN UPAYA PENGEMBALIAN
KERUGIAN PADA PENDAPATAN NEGARA***

***ULTIMUM REMEDIUM IN TAXATION CRIME OF CORPORATE
TAXPAYER AND EFFORTS FOR RETURN OF LOSS ON STATE
INCOME***

Oleh:

ABDUL BASIR

201802026201

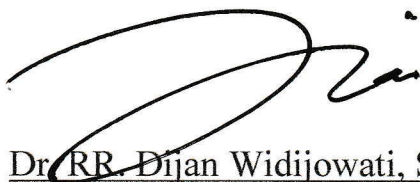
Untuk Memenuhi Salah Satu Syarat Ujian Guna Memperoleh
Gelar Doktor dalam Bidang Ilmu Hukum Pada Program Doktor Ilmu Hukum di
Program Pascasarjana Universitas Jayabaya
Telah Disetujui Untuk Ujian Terbuka

Oleh Tim Promotor:



Prof. Dr. Fauzie Yusuf Hasibuan, SH, MH

Promotor



Dr. RR. Dijan Widijowati, SH, MH

Ko-Promotor I



Dr. A. Anshari Ritonga, SH, MH

Ko-Promotor II

Persetujuan Ketua Program Studi

***ULTIMUM REMEDIUM DALAM TINDAK PIDANA PAJAK
WAJIB PAJAK BADAN DAN UPAYA PENGEMBALIAN
KERUGIAN PADA PENDAPATAN NEGARA***

***ULTIMUM REMEDIUM IN TAXATION CRIME OF CORPORATE
TAXPAYER AND EFFORTS FOR RETURN OF LOSS ON STATE
INCOME***

Oleh:

ABDUL BASIR

201802026201

Telah disetujui untuk melaksanakan: Ujian Tebuka
Persetujuan pada tanggal.....

Ketua Program Doktor Ilmu Hukum



Prof. Dr. Fauzie Yusuf Hasibuan, SH., MH

PERNYATAAN KEASLIAN DISERTASI

Dengan ini saya menyatakan bahwa:

1. Karya tulis disertasi ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik Magister dan Doktor, baik di Universitas Jayabaya maupun di perguruan tinggi lainnya.
2. Karya tulis ini murni gagasan, rumusan dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Tim Promotor dan para Penguji.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar Pustaka.
4. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh karena karya tulis ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di Perguruan Tinggi ini.

Jakarta, September 2021

Yang membuat pernyataan



Abdul Basir
201802026201

ABSTRAK

Judul Disertasi : *ULTIMUM REMEDIUM* DALAM TINDAK PIDANA PAJAK WAJIB PAJAK BADAN DAN UPAYA PENGEMBALIAN KERUGIAN PADA PENDAPATAN NEGARA.

Kata Kunci : *Ultimum Remedium*, Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan, Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara.

Tujuan pajak adalah untuk penerimaan negara dan sanksi pidana dalam tindak pidana pajak bersifat sebagai sarana terakhir (*ultimum remedium*), karena pidana adalah kontra produktif dengan fungsi penerimaan pajak. *Ultimum remedium* dalam tindak pidana pajak ditunjukkan dalam Pasal 8 ayat 3 dan Pasal 44B UU KUP dan UU Cipta Kerja, dimana pidana dapat diganti dengan sanksi administrasi berupa tambahan denda antara 100% sd 300% dari pajak yang tidak atau kurang bayar. Sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan sesuai dengan Pasal 39 UU KUP dan UU Cipta Kerja bersifat kumulatif yaitu pidana penjara dan pidana denda. Penjatuhan sanksi pidana dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan dengan pidana penjara dan pidana denda adalah menjadi tanggungjawab pengurus secara pribadi dan renteng. Apalagi pidana denda, berapapun jumlah atau besarnya, sesuai dengan Pasal 30 KUHP dapat diganti (subsider) dengan pidana kurungan minimal 1 (satu) hari dan maksimal 6 (enam) bulan apabila terdakwa tidak mampu membayar denda pidana tersebut. Hal ini lah yang menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara, yaitu hilangnya atau berkurangnya hak negara berupa penerimaan pajak yang seharusnya diterima oleh negara dari pelaku tindak pidana pajak.

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif yang dilakukan sebagai upaya untuk mendapatkan data yang diperlukan sehubungan dengan permasalahan. Data yang digunakan adalah data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier. Disamping itu juga digunakan data primer sebagai pendukung bahan data sekunder. Untuk analisis data dilakukan dengan preskriptif atau penafsiran hukum (interpretatif). Teori yang digunakan dalam melakukan analisis permasalahan adalah teori keadilan sebagai *grand theory*, teori pengembalian aset sebagai *middle range theory* dan teori pertanggungjawaban pidana korporasi sebagai *applied theory*. Episentrum dari upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara adalah teori keadilan dan teori negara hukum, sedangkan aplikasi dari upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara melalui teori pertanggungjawaban pidana korporasi.

Hasil penelitian dan pembahasan dapat disimpulkan; pertama, penjatuhan sanksi pidana dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan dengan pidana penjara dan pidana denda kepada pengurus tanpa memberikan tanggung jawab untuk mengembalikan atau memulihkan kerugian pada pendapatan negara adalah bertentangan dengan prinsip keadilan sosial John Rawl, yaitu terganggunya alokasi atau distribusi pendapatan dan/atau kekayaan dari masyarakat yang mampu kepada masyarakat yang lemah atau tidak diuntungkan karena adanya kesenjangan sosial dan ekonomi. Kedua, upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara adalah dalam rangka mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan umum yang merupakan tugas dan tanggung jawab negara, maka pemidanaan dan pertanggungjawaban pidana terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan harus bersifat integratif, selain untuk penegakan hukum (represif), pencegahan (preventif) dan juga untuk upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara (restoratif), yaitu kepada pengurus dijatuhi pidana penjara dan kepada Wajib Pajak Badan dikenakan pidana denda dan/atau pidana tambahan berupa tindakan lain atau yang lebih dikenal dengan formula *double track system*.

ABSTRACT

Title Disertation: *ULTIMUM REMEDIUM IN TAXATION CRIME OF CORPORATE TAXPAYER AND EFFORTS TO RECOVER STATE INCOME LOSS.*

Keywords : *Ultimum Remedium, Corporate Taxpayer Tax Crime, Efforts To Recover State Income Loss.*

Purpose of taxation is for state revenues and criminal sanctions in tax crimes are as a last resort (ultimum remedium), because crime is counter productive with the function of tax revenues. The ultimum remedium in tax crimes is indicated in Article 8 paragraph 3 and Article 44B of the KUP Law and the Cipta Kerja Law, where the crime can be replaced with administrative sanctions in the form of additional fines between 100% to 300% of taxes that are not or underpaid. Criminal sanctions in tax crimes in accordance with Article 39 of the KUP Law and the Cipta Kerja Law are cumulative, namely imprisonment and fines. The imposition of criminal sanctions in tax crimes committed by corporate taxpayers with imprisonment and fines is the responsibility of the management individually and jointly. Moreover, the criminal fine, regardless of the amount or amount, in accordance with Article 30 of the Criminal Code can be replaced (a subsidiary) with a minimum imprisonment of 1 (one) day and a maximum of 6 (six) months if the defendant is unable to pay the criminal fine. This is what causes losses to state revenues, namely the loss or reduction of state rights in the form of tax revenues that should be received by the state from tax criminals.

The research method in this research is normative legal research which is carried out in an effort to obtain the necessary data in connection with the problem. In this research using secondary data consisting of primary legal materials, secondary legal materials and tertiary legal materials. Besides that, primary data is also used to support secondary data. The data analysis was carried out using a prescriptive or legal interpretation (interpretive). The theory used in analyzing the problem is the theory of justice as the grand theory, the theory of asset return as the middle range theory and the theory of corporate criminal responsibility as the applied theory. The epicenter of efforts to recover state income loss is the theory of justice and the theory of the rule of law, while the application of efforts to recover state income loss is through the theory of corporate criminal liability.

The results of the research and discussion can be concluded; First, the imposition of criminal sanctions in tax crimes committed by corporate taxpayers with imprisonment and fines to management without giving responsibility to restore or recover losses on state income is contrary to John Rawl's social justice principles, namely disruption of the allocation or distribution of income. and/or wealth from people who can afford to those who are weak or disadvantaged due to social and economic disparities. Second, efforts to recover state income loss are in the context of realizing social justice and general welfare which are the duties and responsibilities of the state, so that punishment and criminal liability for tax crimes committed by corporate taxpayers must be integrative, in addition to law enforcement (repressive), for prevention (preventive) and also for efforts to recover state income loss (restorative), namely the management is sentenced to imprisonment and the Corporate Taxpayer is subject to a fine and/or additional punishment in the form of other actions or better known as the double track formula system.

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadiran Allah SWT yang telah memberikan rahmat, taufiq dan hidayahNYa sehingga penulis dapat menyelesaikan Disertasi yang berjudul **“Ultimum Remedium dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan dan Upaya Pengembalian Kerugian pada Pendapatan Negara”**.

Penulis menyadari bahwa penyelesaian disertasi ini tidak terlepas dari bantuan dan arahan dari para promotor, oleh karena itu ucapan terima kasih yang sangat dalam disampaikan kepada yang terhormat dan sangat terpelajar Prof. Dr. Fauzie Yusuf Hasibuan, SH, MH, selaku Promotor, dan yang terhormat dan yang terpelajar Dr. RR. Dijan Widijowati, SH, MH, selaku Ko-Promotor I, serta yang terhormat dan yang terpelajar Dr. A. Anshari Ritonga, SH, MH, selaku Ko-Promotor II yang telah banyak meluangkan waktu kepada penulis dalam bimbingan dan juga memberikan masukan yang sangat berharga demi terselesaikannya disertasi ini.

Demikian juga penulis mengucapkan terima kasih dan penghargaan setinggi-tingginya kepada para guru besar, dosen dan staf akademis Universitas Jayabaya, yaitu:

1. Prof. Dr. Hj. Yuyun Moeslim Taher, SH, Ketua Yayasan Universitas Jayabaya.
2. Prof. H. Amir Santoso, Phd., Rektor Universitas Jayabaya.
3. Prof. Dr. H. Abdul Manan, SH, SIP, M.Hum, Direktur Program Pascasarjana Universitas Jayabaya.
4. Prof. Dr. Fauzie Yusuf Hasibuan, SH, MH, Ketua Program Doktor Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Jayabaya.
5. Prof. Dr. Fauzie Yusuf Hasibuan, SH, MH, Dr. RR. Dijan Widijowati, SH, MH, Dr. A. Anshari Ritonga, SH, MH, Dr. Atma Suganda, SH, MH dan Dr. Dhoni Martien, SH, MH, selaku tim penguji pada Ujian Usulan Penelitian, yang telah memberikan masukan yang sangat berharga untuk terselesaikannya Disertasi ini.

6. Prof. Dr. Fauzie Yusuf Hasibuan, SH, MH, Dr. RR. Dijan Widijowati, SH, MH, Dr. A. Anshari Ritonga, SH, MH, Dr. Atma Suganda, SH, MH, Dr. Ramlani Lina S, SH, MH, MM dan Dr. Maryano, SH, MH, selaku tim penguji pada Ujian Hasil Penelitian, yang memberikan masukan yang sangat berharga untuk terselesainya Disertasi ini.
7. Seluruh Dosen dan Staf Akademis Universitas Jayabaya, yang tidak penulis sebutkan satu persatu.

Penulis juga mengucapkan terima kasih kepada berbagai pihak, khususnya dalam hal pengumpulan data dan informasi dalam penulisan disertasi ini yang terlibat langsung maupun tidak langsung dalam penelitian ini.

Secara khusus, penulis juga ingin menyampaikan rasa terima kasih kepada istri tercinta Sri Widijastuti dan anak-anak tersayang, Alya Syafi Rifiana, Nabila Widya Wardani, Mohammad Hanan Putratama dan Antya Nalini Armina yang telah banyak memberikan support demi terselesaikannya Disertasi ini

Penulis sangat menyadari bahwa disertasi ini jauh dari kesempurnaan. Meskipun demikian, penulis mengharapkan kiranya disertasi ini dapat bermanfaat bagi dunia akademis serta praktisi di bidang perpajakan.

Jakarta, September 2021

Abdul Basir
201802026201

DAFTAR ISI

LEMBAR JUDUL	i
LEMBAR PERSETUJUAN PROMOTOR	ii
LEMBAR PERSETUJUAN KETUA PRODI	iii
PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN	iv
ABSTRAK	v
ABSTRACT	
KATA PENGANTAR	vi
DAFTAR ISI	viii
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang	1
B. Rumusan Masalah	15
C. Tujuan Penelitian	15
D. Kegunaan Penelitian	16
1. Kegunaan Teoritis	16
2. Kegunaan Secara Praktis.....	17
E. Kerangka Pemikiran	17
1. Teori Keadilan	21
2. Teori Pengembalian Aset	25
3. Teori Pertanggungjawaban Pidana Korporasi	29
F. Metode Penelitian	37
1. Jenis Penelitian	37
2. Sifat Penelitian	38
3. Pendekatan Penelitian	39

4. Tehnik Pengumpulan Data	41
5. Teknik Analisis Data	43
6. Lokasi Penelitian	44
BAB II TINJAUAN TEORITIS DAN YURIDIS TINDAK PIDANA PAJAK DAN PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA WAJIB PAJAK	45
A. Pajak dan Hukum Pajak	45
1. Pengertian Pajak dan Hukum Pajak.....	45
2. Fungsi Pajak	51
3. Asas-Asas Dalam Pemungutan Pajak	53
4. Sistem Pemungutan Pajak	55
5. Subjek dan Objek Pajak	57
6. Kewajiban dan Hak Wajib Pajak	59
7. Timbul dan Lunasnya Hutang Pajak	61
8. Sanksi Perpajakan	63
9. Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan (Korporasi)	65
B. Landasan Teori	74
1. Teori Keadilan	74
2. Teori Pengembalian Aset	88
3. Teori Pertanggungjawaban Pidana Korporasi.....	95
C. Landasan Yuridis Eksistensi Perpajakan	112
D. Landasan Filosofis Perpajakan	113
BAB III DISTORSI KEADILAN DALAM SANKSI PIDANA DAN PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA PAJAK WAJIB PAJAK BADAN ...	117
A. Wajib Pajak yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan	117
B. Sanksi Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan	128

C. Penanggung Jawab dalam Tindak Pidana Perpajakan	134
D. <i>Ultimum Remedium</i> dalam Tindak Pidana Perpajakan	143
E. Peradilan dalam Tindak Pidana Perpajakan.....	152
F. Putusan Pidana yang Mempunyai Kekuatan Hukum Tetap.....	158
G. Pidana Penjara dan Pidana Denda dalam Tindak Pidana Perpajakan.....	160
H. Kerugian pada Pendapatan Negara dalam Tindak Pidana Perpajakan.....	168
1. Kerugian Negara dan Pendapatan Negara	168
2. Kerugian pada Pendapatan Negara	170
I. Penagihan Pajak	179
J. Perbandingan Hukum Pajak dengan Negara Lain.....	182
1. Sistem Pajak di Belanda	182
2. Sistem Pajak di Malaysia	183

BAB IV KONSEP UPAYA PENGEMBALIAN KERUGIAN PADA PENDAPATAN NEGARA DALAM SANKSI PIDANA PAJAK WAJIB PAJAK BADAN..... 185

A. Penerapan Pidana sebagai <i>Ultimum Remedium</i> dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan	185
1. Wajib Pajak Badan Sebagai Subjek Hukum Dalam Kewajiban Perpajakan	185
2. Tindak Pidana Perpajakan dan Kerugian Pada Pendapatan Negara akibat Tindak Pidana Perpajakan.....	195
3. Penerimaan Pajak sebagai Tujuan Utama dan Pidana Pajak sebagai <i>Ultimum Remedium</i>	213
4. Distorsi Keadilan dalam <i>Ultimum Remedium</i> Pidana Pajak dan Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan	217

B. Konsep Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara dalam Sanksi Pidana Pajak Wajib Pajak Badan	233
1. Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara sebagai Perwujudan Keadilan Sosial	233
2. Sistem Pemidanaan yang Bersifat Integratif Berbasis Keadilan	240
3. Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan dalam Tindak Pidana Pajak	247
4. Formula <i>Double Track System</i> dalam Pertanggungjawaban Pidana Pajak Wajib Pajak Badan	264
BAB V PENUTUP	271
A. Kesimpulan	271
B. Saran	272
DAFTAR PUSTAKA	274
DAFTAR RIWAYAT HIDUP	

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Negara yang besar adalah negara yang memiliki kekuatan ekonomi dan mampu memberikan kesejahteraan bagi rakyatnya. Kekuatan ekonomi suatu negara dan kesejahteraan rakyat hanya dapat diwujudkan selama rakyat yang memiliki kesadaran untuk bersama-sama membangun suatu negara yang besar. Kesadaran rakyat untuk membangun suatu negara besar salah satunya dapat tercermin pada kesadaran rakyat dalam membayar pajak.

Pajak merupakan sektor pendapatan terbesar negara yang dapat digunakan untuk membangun kekuatan ekonomi bangsa dan memberikan kesejahteraan bagi rakyat. Pajak yang dibayarkan oleh para wajib pajak dianggap sebagai bentuk partisipasi aktif dari rakyat untuk membangun tujuan bangsa sebagaimana yang tercantum dalam Konstitusi Bangsa Indonesia.

Pajak secara terminologi dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia diartikan sebagai “Pungutan wajib, biasanya berupa uang yang harus dibayar oleh penduduk sebagai sumbangan wajib kepada negara atau pemerintah sehubungan dengan pendapatan, pemilikan, harga beli barang, dan sebagainya”.¹ Hal ini selaras dengan arti pajak dalam *Black’s Law Dictionary* yang menjelaskan bahwa, “A charge,usu. Monetary, imposed by the government on persons, entities, transactions, or property to yield public revenue”² (Pajak adalah biaya

¹ Departemen Pendidikan Nasional, *Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi Keempat Cetakan Kesembilan*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2015, hlm. 999.

² Garner, *Black’s Law Dictionary Ninth Edition*, West Publishing CO, USA, 2009, hlm. 1594.

atau keuangan yang dikenakan oleh pemerintah kepada orang, entitas, transaksi atau properti untuk menghasilkan pendapatan publik).

Keberadaan pajak yang secara filosofis dianggap sebagai bentuk kesadaran dan partisipasi rakyat dalam implementasi di Indonesia salah satunya dapat dilihat dari penerapan sistem *self assessment*. Sistem *self assessment* merupakan sistem yang memberikan kepercayaan penuh terhadap wajib pajak untuk menghitung, membayar dan melaporkan sendiri pajak yang terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.³

Wajib pajak memiliki hak dan kewajiban pajak diatur oleh undang-undang, subjek pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan obyektif harus melaporkan, menghitung dan membayar kewajiban pajak sendiri sesuai dengan keadaan yang sebenarnya berdasarkan peraturan perundang-undangan.

Apabila Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku maka Wajib Pajak akan dikenai sanksi, baik sanksi administrasi maupun sanksi pidana. Adapun sanksi administrasi meliputi sanksi bunga, sanksi denda dan sanksi kenaikan. Apabila pelanggaran tersebut berdampak pada timbulnya kerugian pada pendapatan Negara, maka dapat dikenakan sanksi pidana, meliputi pidana kurungan, pidana penjara dan pidana denda sebagaimana diatur dalam pasal 38, pasal 39, dan pasal 39A Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU KUP).

Dalam hukum pajak sanksi administrasi harus didahulukan dibandingkan dengan sanksi pidana demi untuk penerimaan negara, penerapan sanksi

³ Rimsky K. Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis Suatu Tinjauan Tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2005, hlm. 24-27.

administrasilah yang perlu didahulukan dibandingkan sanksi pidana dalam hukum pajak agar tujuan mensejahterakan dan memberikan keadilan bagi seluruh rakyat Indonesia bisa segera direalisasikan. Tujuan mensejahterakan dan memberikan keadilan bagi rakyat adalah tujuan yang sangat mendasar sebagaimana tercantum di dalam pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945).⁴

Pembebanan sanksi pidana pajak terhadap wajib pajak dilakukan apabila instrumen hukum lain seperti hukum administrasi atau hukum keperdataan tidak efektif lagi dalam mengembalikan kerugian pada pendapatan negara, karena penerapan sanksi pidana kontra produktif dengan fungsi pajak sebagai penerimaan negara. Penerapan pidana sebagai *ultimum remedium* dalam ketentuan perpajakan lebih dilihat pada skala prioritas yang akan dituju, yaitu: sanksi perkara pajak lebih diarahkan pada optimalisasi penerimaan negara dan bukan pada aspek pidana.

Penerapan pidana sebagai *ultimum remedium* dalam perkara pajak digunakan agar pendapatan negara lebih meningkat dari sektor pajak, karena pelaku tindak pidana pajak bertanggung jawab memperbaiki kerugian negara yang ditimbulkan akibat kesalahannya, sehingga dalam penerapan perundang-undangan lebih diutamakan pendapatan negara.⁵ Politik hukum yang memposisikan sanksi pidana dalam perpajakan merupakan upaya pengembalian pendapatan pada penerimaan Negara, sehingga pidana dalam pajak bersifat

⁴ Wirawan B. Ilyas, "Kontradiktif Sanksi Pidana Dalam Hukum Pajak", *Jurnal Hukum*, Vol 18 No. 4, hlm. 541 (2011).

⁵ Sarah Hasibuan, "Asas *Ultimum Remedium* dalam Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Tindak Pidana Perpajakan oleh Wajib Pajak", *USU Law Journal*, Vol. 3 No. 2, hlm. 124 (2015).

ultimum remedium (sanksi pidana hanya digunakan sebagai upaya terakhir), sehingga Wajib Pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan akan dibebankan mulai dari sanksi administrasi, sanksi perdata dan sanksi pidana.

Keberadaan sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* dalam perpajakan memiliki tujuan ekonomis, yaitu: hukum pajak yang dibentuk harus dapat menjaga penerimaan negara. Oleh karena itu, rumusan pidana denda terhadap pelaku tindak pidana perpajakan menjadi sanksi utama (*preimum remedium*), sedangkan pidana penjara dirumuskan sebagai sanksi yang bersifat *ultimum remedium* (senjata pamungkas).⁶

Ketentuan yang mengatur bahwa sanksi pidana sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) ada pada penjelasan Pasal 13A Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009;

“Penaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Namun, bagi Wajib Pajak yang melanggar pertama kali ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 tidak dikenai sanksi pidana, tetapi dikenai sanksi administrasi. Oleh karena itu, Wajib Pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan Wajib Pajak. Dalam hal ini, Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.”

⁶ Ruben Achmad, “Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan”, Jurnal Hukum Doctrinal, <https://jurnal.um-palembang.ac.id/doktrinal/article/view/385>, (diakses pada hari Minggu, tanggal 25 Oktober 2020, pukul 07:19 WIB).

Namun ketentuan tersebut dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja telah dihapus.

Dihapusnya Pasal 13A UU KUP dalam UU Cipta Kerja, bukan berarti *ultimum remedium* dalam tindak pidana tidak ada, karena kalau Wajib Pajak sedang diperiksa karena melakukan tindak pidana perpajakan dan jumlah pajak yang harus dibayar belum diterbitkan Surat Ketetapan Pajak, Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan ketidakbenaran atas laporan Surat Pemberitahuan dengan melunasi pokok pajak terutang ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, maka terhadap Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 8 ayat (3A) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP) dan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja (UU Cipta Kerja).

Apabila Wajib Pajak sudah dilakukan proses penyidikan dan sudah dinyatakan lengkap (P21), sepanjang berkas perkara belum dilimpahkan dari Kejaksaan kepada Pengadilan, untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan, dengan syarat setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 3

(tiga) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP dan UU Cipta Kerja.

Ketentuan Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B UU KUP dan UU Cipta Kerja, dimana pidana dapat diganti dengan sanksi administrasi berupa tambahan denda antara 100% hingga 300% dari pajak yang tidak atau kurang dibayar, menunjukkan bahwa pengenaan sanksi pidana pajak adalah *ultimum remedium*, artinya sanksi pidana pajak merupakan upaya terakhir dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak, demi kepentingan negara (untuk penerimaan APBN) dan pertimbangan bahwa pengenaan sanksi pidana kontra produktif terhadap fungsi pajak untuk penerimaan negara.⁷

Wajib Pajak sesuai dengan Pasal 1 angka 2 UU KUP dan UU Cipta Kerja 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.

Pengertian Badan sesuai dengan Pasal 1 angka 3 UU KUP dan UU Cipta Kerja adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan

⁷ A. Anshari Ritonga, *Tinjauan Hukum Pajak Sebagai Ilmu Khusus*, Pustaka El Manar, Jakarta, 2017, hlm. 14.

bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.

Untuk Wajib Pajak Badan, dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan adalah diwakili oleh pengurus sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (1) UU KUP dan UU Cipta kerja, sehingga tindak pidana pajak dan tindak pidana lainnya yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan sebagaimana diatur dalam Pasal 38, Pasal 39 dan 39A UU KUP dan UU Cipta kerja adalah menjadi tanggung jawab pengurus atau wakilnya secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.

Wajib pajak yang tidak memanfaatkan ketentuan pasal 8 ayat 3 dan pasal 44B UU KUP, maka terhadap pelanggaran pidananya akan diproses peradilan umum. Dengan demikian penegakan hukum pidana materiil tindak pidana perpajakan dilaksanakan secara khusus melalui proses penyidikan sebagaimana diatur dalam pasal 44 UU KUP dan hukum acara pidananya (formilnya) sesuai dengan KUHAP.

Sanksi pidana dalam tindak pidana pajak bersifat kumulatif (gabungan) terhadap pelaku tindak pidana di bidang perpajakan,⁸ yaitu dikenakan sanksi pidana minimal 6 (enam) bulan dan maksimal 6 (enam) tahun dan denda minimal

⁸ Simon Nahak, *Hukum Pidana Perpajakan, Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Setara Press, Malang, 2015, hlm. 149.

2 (dua) dan maksimal 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar sebagaimana diatur dalam pasal 39 UU KUP dan UU Cipta Kerja. Untuk tindak pidana lainnya, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak sebagaimana diatur dalam pasal 39A UU KUP dan UU Cipta Kerja.

Dalam ketentuan Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 15 ayat (4) UU KUP, terhadap Wajib Pajak yang telah dipidana berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tetap dapat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar. Politik hukum pajak dalam ketentuan ini adalah dalam rangka untuk mengembalikan kerugian pada pendapatan negara akibat tindak pidana pajak yang belum dibayarkan oleh pelaku (Wajib Pajak), namun ketentuan Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 15 ayat (4) UU KUP ini dihapus dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja. Hal ini lah yang menimbulkan permasalahan, yaitu hilangnya atau berkurangnya hak negara atas penerimaan pajak yang seharusnya diterima.

Ditambah lagi penjatuhan sanksi pidana terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan dikenakan kepada pengurus atau pegawai dari perusahaan yang bersangkutan baik pidana penjara maupun

pidana denda, sedangkan pidana denda sendiri dapat diganti (subsider) dengan pidana kurungan paling sedikit satu hari dan paling lama enam bulan, apabila terpidana tidak mampu membayar pidana denda tersebut sebagaimana diatur dalam Pasal 30 KUHP, maka sangat merugikan Pendapatan Negara.⁹

Timbulnya pidana denda dapat diganti (subsider) dengan pidana kurungan apabila terpidana tidak mampu membayar pidana denda, karena Kejaksaan sendiri tidak memiliki alat untuk mengesekusi atau memaksa atas putusan peradilan berupa denda tersebut dan dalam UU KUP yang diubah terakhir dengan UU Cipta Kerja tidak mengatur tentang tindak lanjut dari pidana denda tersebut dan juga tidak mengatur pidana kurungan pengganti pidana denda.

Contoh konkret adalah kasus Tiadi Lukman dan Hendro Gunawan alias Aheng sebagai pengendali 5 perusahaan yaitu PT. Permata Hijau Witmas, PT. Cipta Karya Insani, PT. Al Ansar Bina Sawindo Plantation, PT. Batanghari Oilindo Palm dan PT. Putri Windu Semesta. Sesuai dengan Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 1340 K/PID.SUS/2018 tanggl 5 September 2018, dengan putusan menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa TIANDI LUKMAN berupa pidana penjara selama 2 (dua) tahun dan menjatuhkan pidana denda kepada Terdakwa sejumlah Rp 40.673.717.921,00 (empat puluh miliar enam ratus tujuh puluh tiga juta tujuh ratus tujuh belas ribu sembilan ratus dua

⁹ *Ibid*, hlm. 149.

puluh satu rupiah) dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar, diganti dengan pidana penjara selama 6 (enam) bulan penjara;¹⁰

Contoh lain dalam kasus pidana pajak yang dilakukan terhadap Lee Gil Woo selaku Direktur Utama PT Beronica sesuai dengan Putusan Nomor 148/Pid.Sus/2019/PN Blb tanggal 17 Juni 2019, dengan putusan menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa Lee Gil Woo dengan pidana penjara selama 3 (tiga) tahun 6 (enam) bulan dan pidana denda kepada Terdakwa 2 X Rp16.050.144.250,00 (*enam belas milyar lima puluh juta seratus empat puluh empat ribu dua ratus lima puluh rupiah*)=Rp. 32.100.288.500,00 (*tiga puluh dua milyar seratus juta dua ratus delapan puluh delapan ribu lima ratus rupiah*). Jika Terdakwa tidak membayar denda paling lama waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan Pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh Jaksa, dan kemudian dilelang untuk membayar denda, dalam hal Terdakwa tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda, maka Terdakwa dijatuhkan pidana kurungan pengganti denda selama 6 (enam) bulan.¹¹

Tiadi Lukman yang merupakan pengendali 5 (lima) perusahaan, penjatuhan sanksi pidana pajak (pidana penjara dan pidana denda) dijatuhkan kepada Tiadi Lukman sebagai pengurus dari 5 (lima) perusahaan. Dalam kasus Lee Gil Woo yang merupakan direktur Utama PT Beronica, penjatuhan sanksi

¹⁰ Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor: 1340 K/PID.SUS/2018, Jakarta, 5 September 2018.

¹¹ Putusan Nomor 148/Pid.Sus/2019/PN Blb tanggal 17 Juni 2019

pidana pajak berupa pidana penjara dan pidana denda dijatuhkan kepada Lee Gil Woo selaku pengurus atau direktur utama PT. Beronica.

Dengan Tiadi Lukman menjalani penjara selama 2 (dua) tahun dan pidana denda yang dapat diganti dengan penjara selama 6 (enam) bulan dan Lee Gil Woo menjalani penjara 3 (tiga) tahun dan pidana denda dapat disubsider 6 (enam) bulan jika harta bendanya tidak mencukupi, negara tidak mendapatkan penerimaan pajak sama sekali dari pelaku tindak pidana pajak yang telah merugikan pada pendapatan negara, sedangkan untuk Wajib Pajak Badannya sendiri tidak dikenakan sanksi pidana sama sekali.

Hal ini lah yang menimbulkan kerugian bagi negara dan masyarakat sebagai korban dari pelaku tindak pidana pajak, yaitu hilangnya atau berkurangnya hak negara berupa penerimaan pajak yang seharusnya diterima oleh negara dari pelaku tindak pidana pajak sebagaimana rumusan kerugian negara dalam pasal 1 dan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003.¹² Dengan dipenjaranya pengurus dari Wajib Pajak Badan dan ditambah lagi dengan pidana dendanya dapat disubsider dengan kurungan, membuat negara tidak mendapatkan pemasukan yang seharusnya dibayarkan oleh wajib pajak badan tersebut, tapi justru menambah kewajiban negara untuk menyediakan penjara yang layak dan penambahan pengeluaran untuk membiayai narapidana.

Keberadaan sanksi pidana dalam praktik secara nyata telah memberikan permasalahan baru, karena sanksi pidana yang melekat asas *ultimum remedium* dianggap sebagai pilihan atau alternatif bagi wajib pajak yang memilih sanksi

¹² Hernol Ferry Makawimbang, *Kerugian Keuangan Negara*, Thafa media, Yogyakarta, 2014, hlm. 12-13.

pidana pajak dari pada membayar kewajiban pajak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.¹³ Walaupun hukum pidana bersifat *ultimum remedium*, namun dalam rumusan sanksi hukum pidana pajak formulasinya harus memperhatikan aspek keadilan, kemanfaatan, dan kepastian bagi perlindungan terhadap pelaku tindak pidana pajak, korban dan Negara.¹⁴

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dijelaskan, penelitian dan penulisan ditujukan untuk mengkaji permasalahan penegakan hukum pajak terutama terhadap Wajib Pajak Badan dihubungkan dengan asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana dan kaitannya dengan pengembalian kerugian pada pendapatan negara dari pelaku tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak badan. Penelitian dan penulisan juga dilakukan untuk mengkaji asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana yang secara nyata tidak mampu mengembalikan kerugian yang dialami oleh negara.

Berdasarkan penelusuran yang telah dilakukan tidak ditemukan penelitian dalam bentuk disertasi yang memiliki objek penelitian yang sama, sehingga penelitian dan disertasi yang dilakukan memiliki karakteristik yang original. Beberapa penelitian dalam bentuk disertasi yang memiliki persamaan dengan objek penelitian diantaranya, ialah sebagai berikut:

1. Nanang Solihin, *Harmonisasi Sanksi Pidana Perpajakan Indonesia Dengan Kuh-Pidana Dalam Rangka Pengembangan Hukum*

¹³ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, Pustaka El Manar, Jakarta, 2018, hlm. 412.

¹⁴ Simon Nahak, *op.cit.*, hlm. 156.

Perpajakan Indonesia, Disertasi, Program Pascasarjana Universitas Pasundan, Bandung, 2018.

Penelitian dilakukan terhadap harmonisasi pengaturan sanksi pidana bagi pelaku tindak pidana perpajakan berdasarkan undang - undang perpajakan di Indonesia dikaitkan dengan ketentuan dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, selain penelitian juga dilakukan terhadap penegakan hukum pidana bagi efektivitas sanksi pidana perpajakan di Indonesia.

2. Khalimi, *Pemidanaan Dibidang Perpajakan Di Tinjau Dari Sistem Peradilan Di Indonesia*, Disertasi, Program Pascasarjana Universitas Jayabaya, Jakarta, 2018.

Penelitian dilakukan terhadap mekanisme penegakan hukum dan pemberian sanksi hukum bagi wajib pajak badan yang melakukan tindak pidana perpajakan ditinjau dari sistem peradilan di Indonesia. Penelitian juga dilakukan terhadap perumusan kebijakan formulatif hukum pidana yang diharapkan memberikan efek jera bagi wajib pajak badan ditinjau dari sistem peradilan di Indonesia.

3. Sarwini, *Implementasi Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak*, Disertasi, Program Pascasarjana Universitas Udayana, Denpasar, 2014.

Penelitian dilakukan terhadap prinsip-prinsip *restorative justice* dalam penegakan hukum dan *restorative justice* dalam penagihan pajak, selain

penelitian juga dilakukan terhadap *restorative justice* dalam pemeriksaan pajak dan *restorative justice* dalam penyidikan pajak.

4. Nugra Panandito, *Prinsip Ultimum Remedium Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*, Disertasi, Program Pascasarjana Universitas Airlangga, Surabaya, 2015.

Penelitian dilakukan terhadap implementasi prinsip *ultimum remedium* sebagai landasan dalam penegakan hukum dibidang perpajakan di Indonesia sebagaimana Pasal 44B UU No. 28 Tahun 2007. Penelitian juga dilakukan terhadap implementasi teori *restorative justice* dalam hal penyelesaian perkara pidana pajak yang ditemukan dalam Pasal 44B UU No. 28 Tahun 2007.

5. Suroyo, *Kebijakan Hukum Pidana Dalam Menanggulangi Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*, Disertasi, Program Pascasarjana Universitas Diponegoro, Semarang, 2002.

Penelitian dilakukan terhadap kebijakan penerapan hukum pidana dalam mengatasi berbagai bentuk kejahatan. Penelitian juga dilakukan terhadap kebijakan formulatif hukum pidana dalam perundang-undangan yang akan datang dalam upaya menanggulangi kejahatan di bidang perpajakan.

Berdasarkan beberapa disertasi yang telah disebutkan atas, maka penelitian yang dilakukan memiliki karakteristik yang berbeda dengan penelitian tersebut dan penelitian ini memiliki “original” yang belum dilakukan penelitian atas objek yang sama. Oleh karena itu, penelitian yang dilakukan akan

diangkat dengan judul “*Ultimum Remedium* Dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara”.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dijelaskan diatas, rumusan masalah dari penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

1. Bagaimana penerapan pidana sebagai *ultimum remedium* dalam tindak pidana pajak Wajib Pajak Badan?
2. Bagaimana konsep upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara dalam sanksi pidana pajak Wajib Pajak Badan?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan identifikasi permasalahan yang menjadi objek penelitian, maka penelitian yang dilakukan memiliki dua (2) tujuan penelitian yang lebih lanjut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Untuk memahami dan melakukan analisis terhadap penerapan pidana sebagai *ultimum remedium* dalam tindak pidana pajak Wajib Pajak Badan, sehingga tanggung jawab yang dibebankan kepada para terpidana pajak dapat memiliki kontribusi positif dalam mengganti dan mengembalikan kerugian yang diderita oleh negara.
2. Untuk mengetahui, memahami dan melakukan analisis terhadap konsep pengembalian kerugian pada pendapatan negara kepada Wajib Pajak Badan, sehingga pidana pajak yang dibebankan kepada Wajib Pajak Badan tidak dapat menghapuskan kewajiban untuk mengganti kerugian negara.

D. Kegunaan Penelitian

Penelitian yang dilakukan diharapkan dapat memiliki kegunaan secara teoritis dan kegunaan secara praktis, sehingga penelitian yang dilakukan dapat memiliki manfaat dalam mengatasi permasalahan yang menjadi objek penelitian. Penelitian secara teoritis dan praktis secara deskriptif diharapkan dapat memiliki kegunaan sebagai berikut:

1. Kegunaan Teoritis.

Penelitian diharapkan dapat memiliki kegunaan secara teoritis dan memberikan kontribusi positif dalam pengembangan bidang ilmu, seperti:

- a. Ilmu Pajak yang dapat menentukan beban dan metode pemungutan pajak yang sesuai dengan kemampuan wajib pajak dan potensi keuangan yang dimiliki oleh Negara sebagai sumber pendapatan pajak;
- b. Ilmu Hukum yang dapat menentukan metode penyelesaian perkara pajak yang terjadi dalam praktik, sehingga penyelesaian perkara pajak secara substantif dapat mengembalikan kerugian pada pendapatan yang dialami oleh Negara;
- c. Ilmu Politik yang dapat menentukan bentuk kebijakan yang tepat dalam pemungutan pajak dan pengaturan penegakan pajak, baik secara formal maupun secara material; dan
- d. Bidang ilmu lainnya yang secara langsung dan tidak langsung memiliki hubungan dengan pajak dan segala aspek pajak yang menyertainya.

2. Kegunaan secara praktis.

Penelitian yang dilakukan diharapkan memiliki kegunaan dan kontribusi positif bagi pihak-pihak yang memiliki kewenangan atau pihak-pihak yang berhubungan dengan penegakan hukum pajak, seperti:

- a. Dewan Perwakilan Rakyat yang merumuskan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, sehingga peraturan perundang-undangan yang dibentuk dapat mewujudkan tujuan hukum secara filosofis;
- b. Pemerintah yang secara praktik melakukan pemungutan pajak dan pemanfaatan pendapatan pajak, sehingga pemungutan dan pengelolaan pajak dapat dilakukan secara tepat;
- c. Masyarakat yang diwakili oleh para pelaku usaha dan subjek hukum yang menjadi wajib pajak, sehingga dapat mengetahui dan memahami tentang pemungutan dan pengelolaan pajak yang sebenarnya;
- d. Akademisi, Advokad, Konsultan Pajak dan pihak-pihak lainnya yang secara khusus memiliki hubungan, baik secara langsung atau tidak langsung terhadap pemungutan dan pengelolaan pajak.

E. Kerangka Pemikiran

Untuk mewujudkan masyarakat yang adil, makmur dan sejahtera harus ada tindakan yang dilakukan secara terus menerus dan berkesinambungan untuk melakukan usaha-usaha pencegahan (preventif), pemberantasan (represif) dan pendekatan yang bersifat restoratif yang salah satunya adalah pengembalian kerugian pada pendapatan negara dari pelaku tindak pidana perpajakan.

Pemidanaan terhadap Wajib Pajak Badan sebagai pelaku tindak pidana pajak mempunyai alas filosofis akan mewujudkan keadilan (*gerechtigheid*), alas sosilogis mewujudkan kemanfaatan (*zweckmassigkeit*) dan alas yuridis mewujudkan dimensi kepastian hukum (*recht zekerheids*). Sinergitas ketiga alas tersebut akan melahirkan dimensi *moral justice*, *social justice* dan *legal justice* dalam kerangka hukum pidana mendatang.¹⁵

Upaya pengembalian atau pemulihan kerugian pada pendapatan negara secara teoritis berpusat pada episentrum teori negara hukum dan teori keadilan.¹⁶ Implementasi teori negara hukum berhubungan dengan adanya penerapan hukum terhadap pelaku tindak pidana pajak, hukum dapat dijadikan sarana untuk memaksa dan menertibkan agar pelaku diadili dengan perangkat hukum yang berlaku sesuai asas keadilan, baik adil terhadap pelaku maupun terhadap negara dan masyarakat selaku korban.

Indonesia merupakan negara hukum sebagaimana yang dinyatakan pada Pasal 1 ayat 3 UUD NRI Tahun 1945. Oleh karena itu, setiap organ pemerintah di dalam negara Indonesia harus selalu berbuat berdasarkan atas hukum yang berlaku. Indonesia sebagai negara hukum memberikan implikasi bahwa, Indonesia bukan negara kekuasaan yang memberikan kesempatan pada kekuatan badan dalam melakukan kesewenangan, tetapi Indonesia sebagai negara hukum mendasarkan bahwa, prinsip legalitas sebagai karakteristik penting dalam

¹⁵ Lilik Mulyadi, *Membangun Model Ideal Pemidanaan Korporasi Pelaku Tindak Pidana Korupsi Berbasis Keadilan*, Kencana, Jakarta, 2021, hlm. 193.

¹⁶ Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, Kencana, Jakarta, 2020, hlm. 176.

bertindak.¹⁷ Indonesia mengadopsi teori negara hukum tidak dalam artian formal, melainkan dalam artian material yang juga diistilahkan dengan negara kesejahteraan (*welfare state*).¹⁸

Konsep negara hukum yang dianut Indonesia adalah suatu konsep negara yang bersumber pada pandangan dan falsafah hidup luhur bangsa Indonesia yang tercermin dalam Pancasila. Oleh karena itu, kedudukan Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 yang juga memuat rumusan Pancasila, menjadi sumber hukum tertinggi bagi negara hukum Indonesia. Dengan sifatnya yang prismatic maka konsep negara hukum Pancasila memadukan konsep *Rechtsstaat* maupun the *Rule of Law* yakni dengan memadukan antara prinsip kepastian hukum dan prinsip keadilan, bahkan juga menerima nilai spiritual dari hukum agama, sehingga terciptalah suatu prasyarat bahwa kepastian hukum harus ditegakkan demi menegakkan keadilan dalam masyarakat sesuai dengan prinsip-prinsip Pancasila.¹⁹

Negara hukum Indonesia mempunyai cita hukum yang tercantum dalam Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 sebagai konstitusi negara hukum Indonesia. Cita hukum dalam Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 dinyatakan bahwa, cita hukum Indonesia memiliki tujuan untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang

¹⁷ Oemar Seno Adji, *Peradilan Bebas Negara Hukum*, Erlangga, Jakarta, 1980, hlm. 11.

¹⁸ Lilik Mulyadi, *Membangun Model Ideal Pemidanaan Korporasi Pelaku Tindak Pidana Korupsi Berbasis Keadilan*, *op.cit*, hlm. 195.

¹⁹ Moh. Mahfud M.D., *Membangun Politik Hukum Menegakkan Konstitusi*, Pustaka LP3ES, Jakarta, 2006, hlm. 23-30

berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial yang didasarkan atas Ketuhanan Yang Maha Esa, Kemanusiaan yang adil dan beradab, Persatuan Indonesia, Kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam Permusyawaratan Perwakilan dan untuk mewujudkan Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Berkaitan dengan hal tersebut diatas, maka pemerintah harus mensinergikan upaya penegakan hukum dengan mewujudkan kesejahteraan umum, sehingga penanganan tindak pidana pajak harus dilakukan dengan pendekatan yang berkeadilan bagi masyarakat melalui pengembalian kerugian dan instrumen tindak pidana kepada negara untuk kepentingan kesejahteraan masyarakat. Pengembalian kerugian pada pendapatan negara merupakan hak negara dan masyarakat sebagai korban dari tindak pidana pajak.

Tindak pidana pajak ini telah melanggar hak sosial serta ekonomi masyarakat luas, konsekuensi logisnya untuk mewujudkan masyarakat adil, makmur dan sejahtera harus ada suatu tindakan berupa tindakan hukum pidana sebagai terapi konsep retributif serta dijatuhkan putusan seadil mungkin sesuai dengan kadar kesalahannya. Pada akhirnya penjatuhan pidana kepada pelaku tindak pidana pajak disamping bersifat *repressive*, *preventive*, juga bersifat *restorative* (pengembalian kerugian negara).²⁰

Berdasarkan hal tersebut, penggunaan hukum pidana dalam pemidanaan terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan hanya digunakan sebagai sarana terakhir (*ultimum remidium*) dan perlu ada formulasi

²⁰ Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, *op.cit*, hlm. 182.

rumusan norma yang memperhatikan dimensi *repressive*, *preventive*, dan *restorative* (pengembalian kerugian negara) berbasis nilai keadilan yang dijelaskan sebagai berikut:

1. Teori Keadilan sebagai *Grand Theory*.

Menurut John Rawls keadilan adalah suatu nilai yang menghendaki terwujudnya keseimbangan antara unsur-unsur dalam suatu kesatuan, dan antara kepentingan pribadi (*individual*) dan kepentingan bersama (*sosial*).²¹Jaminan keadilan harus diawali dengan pengaktifan dua prinsip dasar keadilan, yaitu:²²

- a. Prinsip kebebasan yang sama sebesar-besarnya (*the greatest equal liberty principle*). Setiap orang mempunyai hak yang sama atas kebebasan dasar paling luas, seluas kebebasan yang sama bagi semua orang (*each person is to have an equal right to the most extensive basic liberty compatible with a similar liberty for other*), seperti misalnya kebebasan berpolitik, kebebasan berpendapat dan berserikat, kebebasan berkeyakinan, kebebasan personal (hak milik) dan kebebasan dari kesewenang-wenangan (*rule of law*).
- b. Ketimpangan sosial dan ekonomi harus diatur sedemikian rupa sehingga; (a) dapat diharapkan untuk menjadi keuntungan semua orang, dan (b) semua posisi dan jabatan terbuka untuk semua (*social and economic inequality are to be arranged so that are both (a) reasonably*

²¹ Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, *op.cit*, hlm. 187.

²² John Rawls, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1999.

expected to be everyone's advantage, and (b) attached to position and offices open to all). Prinsip kedua bagian (a) adalah prinsip perbedaan (*the difference principle*) dan bagian (b) adalah prinsip persamaan kesempatan (*the equal opportunity principle*).

Hal ini berarti bahwa kesetaraan (*equal*) atas kebebasan (*liberty*) disyaratkan pada prinsip yang pertama tidak dapat dibenarkan dengan atau dikompensasikan dengan keuntungan sosial dan ekonomi yang lebih besar. *The difference principle*, intinya bahwa perbedaan sosial dan ekonomis harus diatur agar memberikan manfaat yang paling besar bagi mereka yang paling kurang beruntung.²³ Prinsip kedua berkaitan dengan distribusi pendapatan (*income*) dan kekayaan (*wealth*) serta hirarki otoritas harus konsisten dengan kedua kebebasan tersebut yaitu kesetaraan kewarganegaraan dan kesetaraan kesempatan, sementara distribusi kekayaan dan pendapatan tidak perlu sama, harus demi keuntungan bersama dan pada saat yang sama, posisi-posisi otoritas dan jabatan harus dapat diakses oleh semua orang (*the equal opportunity principle*).²⁴

Distribusi kekayaan dan pendapatan, serta hirarki otoritas harus sejalan dengan kebebasan warga negara dan kesamaan, maka Rawls berpendapat bahwa ketidakadilan adalah ketimpangan yang tidak menguntungkan semua orang (*"injustice, the, is simply inequality that are*

²³ Damanhuri Fattah, "Teori Keadilan Menurut John Rawls", *Jurnal TAPIS*, Vol.9 No.2, Juli-Desember 2013, hlm. 35, 2013.

²⁴ John Rawls, *Teori Keadilan*, terjemahan Uzair Fauzan dan Heru OPresetyo, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, : cet.ke-3, April 2019, hlm. 73.

not the benefit of all”).²⁵ Dengan demikian prinsip perbedaan menurut diaturnya struktur dasar masyarakat adalah sedemikian rupa sehingga kesenjangan prospek mendapat hal-hal utama kesejahteraan, pendapatan, dan otoritas diperuntukkan bagi keuntungan orang-orang yang paling kurang diuntungkan.²⁶

Terdapat konsekuensi dalam penerapan prinsip Rawls tersebut, yaitu kebebasan individu ditentukan oleh hak-hak dan kewajiban dibangun oleh institusi sosial utama (*major institutions of society*). Prinsip pertama menyatakan bahwa seperangkat aturan tertentu, aturan-aturan yang mendefinisikan kebebasan dasar, diterapkan pada semua individu secara sama dan prinsip kedua harus diterapkan pada bentuk-bentuk institusional dan memiliki pengaturan terhadap tatanan institusional dasar tersebut, guna mengatur distribusi keuntungan (*benefit*) terhadap orang yang membutuhkan.²⁷

Menurut Rawls sendiri, prinsip perbedaan dalam masyarakat kita dewasa ini atau dimasa depan dapat dilaksanakan melalui dengan redistribusi pendapatan dan kekayaan lewat pengenaan pajak pada kelompok ekonomi kuat dan mengalihkan hasil kelompok lemah.²⁸ Hal ini sesuai dengan pengertian pajak menurut Rochmat Soemitro, pajak merupakan peralihan uang atau harta dari sektor swasta atau individu ke

²⁵ *Ibid*, hlm. 73

²⁶ Damanhuri Fattah, *loc.cit.*

²⁷ Vidya Prahassacita, “Makna Keadilan dalam Pandangan John Rawls”, 2018, <https://business-law.binus.ac.id/2018/10/17/makna-keadilan-dalam-pandangan-john-rawls/> (diakses tanggal 27 Juni 2021, pukul 11.27).

²⁸ Damanhuri Fattah, *loc.cit.*

sektor masyarakat atau pemerintah, tanpa ada imbalan yang secara langsung dapat ditujuk, yang digunakan untuk membiayai kepentingan umum masyarakat sehingga mempunyai dampak sangat besar pada perekonomian masyarakat.²⁹

Berdasarkan pandangan pada teori Keadilan John Rawls bahwa Keadilan sebagai *fairness* adalah keadilan yang berlaku dalam pajak yaitu pajak yang dipungut oleh negara dari masyarakat berdasarkan ketentuan-ketentuan yang diatur oleh undang-undang adalah sebagai sumber penerimaan negara yang digunakan dalam rangka untuk mendistribusikan pendapatan dan kekayaan dari pembayar pajak dalam bentuk program-program pemerintah dalam rangka pemerataan pembangunan dan kesejahteraan seluruh rakyat yang diakibatkan adanya kesenjangan ekonomi dan sosial.

Keadilan dalam perpajakan secara formal harus diatur oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku, baik pajak dalam aspek pemasukan (pendapatan pajak) maupun dalam aspek pengeluaran pajak (belanja negara), sehingga hak dan kewajiban yang dimiliki oleh negara dan setiap warga negara dapat ditegakkan secara berkeadilan. Berkeadilan dalam aspek pajak dapat diartikan secara meluas bahwa, Negara memiliki hak untuk memungut (mendapatkan) pajak dari wajib pajak dan memiliki kewajiban untuk mempergunakan pendapatan pajak secara baik dan transparan, sedangkan setiap wajib pajak memiliki hak menikmati

²⁹ Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, PT. Refika Aditama, Bandung, 2010, hlm. 2

pembangunan sebagai warga negara selama wajib pajak melaksanakan kewajiban perpajakan yang telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan.

2. Teori Pengembalian Aset sebagai *Middle Range Theory*

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

Menurut Theodorus M. Tuanakotta, kerugian keuangan negara mempuyai 4 (empat) cabang, masing-masing cabang menunjukkan kaitan antara perbuatan melawan hukum dengan empat akun yang ada dalam dua laporan keuangan utama (*basic financial statement*), yaitu:³⁰

- a. Kerugian keuangan negara berkenaan dengan aset (*asset*), meliputi pengadaan, pelepasan, pemanfaatan dan penempatan asset serta kredit macet.
- b. Kerugian keuangan negara berkenaan dengan kewajiban (*liabilities*), meliputi perikatan yang menimbulkan kewajiban nyata, kewajiban bersyarat menjadi nyata dan kewajiban yang tersembunyi atau disembunyikan.

³⁰ Theodorus M. Tuanakotta, *Menghitung Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi*, Salemba Empat, Jakarta, 2014, hlm. 155-182.

- c. Kerugian keuangan negara berkenaan dengan penerimaan (*receipt*), penerimaan negara umumnya ditetapkan dengan undang-undang misalnya penerimaan yang bersumber dari perpajakan atau bea dan cukai. Kelompok kerugian yang berkenaan dengan penerimaan ini meliputi wajib bayar tidak menyetor kewajibannya, penerimaan negara tidak disetor penuh oleh pejabat yang bertanggung jawab dan penyimpangan dalam melaksanakan diskresi berupa pengurangan pendapatan negara.
- d. Kerugian keuangan negara yang berkenaan dengan pengeluaran (*expenditure*), meliputi kegiatan fiktif, pengeluaran berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang sudah tidak berlaku lagi dan pengeluaran bersifat resmi tetapi dilakukan lebih cepat.

Terdapat 5 konsep atau metode penghitungan kerugian keuangan negara menurut Theodorus M. Tuanakotta, yaitu;³¹

- a. Kerugian keseluruhan keuangan negara (*total loss*) dengan beberapa penyesuaian
- b. Selisih antara harga kontrak dengan harga pokok pembelian atau harga pokok produksi
- c. Selisiah harga kontrak dengan harga atau nilai pembanding tertentu.
- d. Penerimaan yang menjadi hak negara tapi tidak disetorkan ke kas Negara.

³¹ Theodorus M. Tuanakotta, *Menghitung Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi*, op.cit, hlm. 155-182.

- e. Pengeluaran yang tidak sesuai dengan anggaran, digunakan untuk kepentingan pribadi atau pihak-pihak tertentu.

Teori pengembalian aset adalah teori hukum yang menjelaskan sistem hukum pengembalian aset berdasarkan prinsip-prinsip keadilan sosial yang memberikan kemampuan, tugas, dan tanggung jawab kepada institusi negara dan institusi hukum untuk memberikan perlindungan dan peluang kepada individu-individu dalam masyarakat dalam mencapai kesejahteraan.³² Pengembalian aset tidak hanya merupakan proses, tetapi juga merupakan upaya penegakan hukum melalui serangkaian mekanisme hukum tertentu.³³

Teori pengembalian aset sebenarnya lebih cenderung merupakan bagian terpenting dari hukum anti korupsi dalam bentuk yang berakar pada esensi paling dalam dari hukum anti korupsi, terutama dalam fungsinya mengupayakan pengembalian aset hasil tindak pidana korupsi kepada negara, mencegah pelaku melakukan tindak pidana lain dengan menggunakan aset tersebut. Namun Teori pengembalian aset menjelaskan sistem hukum pengembalian aset berdasarkan prinsip-prinsip keadilan sosial yang memberikan kemampuan, tugas, dan tanggung jawab kepada institusi negara dan institusi hukum untuk memberikan perlindungan dan peluang kepada individu-individu dalam masyarakat untuk mencapai

³² Purwaning M. Yanuar, *Pengembalian Aset Hasil Korupsi*, Alumni, Bandung, 2015, hlm. 107.

³³ *Ibid.*

kesejahteraan, hal ini sejalan dengan konsep keadilan yang penulis jadikan sebagai *grand Theory* dalam penelitian ini.

Teori pengembalian aset merupakan bagian terpenting dalam mengupayakan pengembalian kerugian keuangan negara. Teori ini dilandaskan pada prinsip dasar: “berikan kepada negara apa yang menjadi hak negara”. Didalam hak negara terkandung kewajiban negara yang merupakan hak individu masyarakat, sehingga prinsip tersebut setara dan sebangun dengan prinsip “berikan kepada rakyat apa yang menjadi hak rakyat”. Pada hakikatnya adil bermakna menempatkan sesuatu pada tempatnya dan memberikan kepada siapa saja apa yang menjadi haknya.³⁴

Dari perspektif teori keadilan maka pengembalian aset (*asset recovery*) pada saat yang bersamaan akan memberikan dampak preventif untuk perkembangan kejahatan yang bermotif mendapatkan keuntungan berupa hasil-hasil kejahatan.³⁵ Dalam perbuatan pidana “*crimes does not pay*” merupakan asas yang menegaskan bahwa pelanggar hukum tidak mendapatkan keuntungan dari tindakan-tindakan pelanggaran hukum yang dilakukannya, sehingga setiap keuntungan atau aset yang diperoleh dari pelanggaran hukum dapat dijadikan obyek perampasan aset.³⁶

Teori pengembalian aset merupakan upaya untuk menghadirkan keadilan ekonomi, karena tindak pidana pajak tidak hanya merugikan

³⁴ Ravena, D., & Kristian, *Kebijakan Kriminal*, Prenada Media Group, Jakarta, 2017, hlm.179.

³⁵ Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, *op.cit*, hlm. 187

³⁶ Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, *op.cit*, hlm. 188

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

3. Teori Pertanggungjawaban Pidana Korporasi sebagai *Applied Theory*

Pembenaran penggunaan hukum pidana dalam pertanggungjawaban tindak pidana badan (korporasi) dapat dikaji atas dasar tujuan hukum pidana dan pemidanaan yang bersifat integratif yaitu pencegahan umum dan khusus, perlindungan masyarakat, memelihara solidaritas masyarakat dan pengimbalan atau pengimbang.³⁷ Salah satu cara untuk mencegah, melindungi dan mengembalikan hak-hak rakyat dari tindak pidana pajak adalah melalui lembaga pemidanaan dalam bentuk pengembalian aset.

Justifikasi pengembalian aset dari tindak pidana pajak oleh badan (korporasi) menurut pendapat penulis mengacu pada pendapat Purwaning M. Yanuar berkaitan dengan pengembalian aset dari tindak pidana yang berlandaskan pada teori gabungan antara teori keadilan retributif dan

³⁷ I Dewa Made Suartha, 2015, *Hukum Pidana Korporasi, Pertanggungjawaban Pidana dalam Kebijakan Hukum Pidana Indonesia*, Setara Press, Malang, hlm. 10.

utilitarian ditambah dengan teori keadilan restoratif.³⁸ Oleh karena itu penjatuhan sanksi pidana kepada pelaku tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan disamping bersifat preventif, represif, juga bersifat restoratif yang salah satunya berupa pengembalian kerugian negara. Pidanaan bersifat integratif ini diharapkan putusan hakim mempunyai dimensi keadilan yang dapat dirasakan oleh semua pihak, yaitu pelaku sendiri, masyarakat, korban akibat tindak pidana dan kepentingan negara.³⁹

Yang dapat dimintai pertanggungjawaban adalah subjek hukum (*legal subject*).⁴⁰ Dalam sistem hukum Perdata di Indonesia, subjek hukum terbagi menjadi 2 (dua) yaitu, pertama manusia (*persoon*) dan yang kedua badan hukum (*rechtspersoon*), yang padanya melekat hak dan kewajiban hukum layaknya orang perseorangan sebagai subjek hukum.⁴¹ Dari uraian subjek hukum tersebut, korporasi merupakan subjek hukum yang dapat melakukan hubungan hukum, maka korporasi termasuk dalam kualifikasi badan hukum (*rechtspersoon*).

Subjek hukum dalam UU KUHP adalah orang pribadi dan tidak mengenal subjek badan sebagaimana diatur dalam pasal 2, “Ketentuan pidana dalam perundang-undangan di Indonesia diterapkan bagi setiap orang yang melakukan sesuatu tindak pidana di Indonesia”. Subjek hukum badan dalam KUHP belum diatur. Badan tidak mungkin dipersalahkan dan

³⁸ Purwaning M. Yanuar, *op.cit*, hlm. 89

³⁹ Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Reovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, *op.cit*, hlm. 183

⁴⁰ Simon Nahak, *Op.cit*, hlm. 78.

⁴¹ Kristian, *Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, PT. Rafika Aditama, Bandung, 2016, hlm. 21.

dimintakan pertanggungjawaban pidana, melainkan hanya manusia atau orang dibelakangnya yang dimintakan pertanggungjawaban, aspek ini dipengaruhi asas *universitas delinquere non potes* atau asas *societas delinqere non potest*, yang artinya badan tidak dapat melakukan tindakan pidana atau tidak dapat dipidana.⁴² Pengaturan subjek hukum badan (korporasi) sebagai subjek hukum pidana yang dapat mempertanggungjawabkan perbuatannya terdapat dalam peraturan perundang-undangan diluar KUHP.⁴³

Dalam perundang-undangan khusus seperti UU No. 31 Tahun 1999 Jo UU No. 20 Tahun 2001 Tentang Pembarantasan Tindak Pidana Korupsi dan UU No. 8 Tahun 2010 Tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang serta undang-undang khusus lainnya, bahwa yang dimaksud dengan korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisir baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum.⁴⁴

Pengertian Korporasi dalam Pasal 1 ayat (1) Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisir, baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum. Badan Usaha Berbadan Hukum adalah badan usaha yang didalamnya terdapat pemisahan harta kekayaan (asset) pemilik dengan harta kekayaan badan usaha dan proses pendiriannya membutuhkan pengesahan

⁴² Lilik Mulyadi, *Membangun Model Ideal Pemidanaan Korporasi Pelaku Tindak Pidana Korupsi Berbasis Keadilan*, *op.cit*, hlm 106.

⁴³ Simon Nahak, *Op.cit*, hlm. 83.

⁴⁴ Kristian, *op.cit.*, hlm. 28.

dari pemerintah terhadap akta pendirian dan anggaran dasarnya. Badan usaha yang berbadan hukum, contohnya antara lain adalah Perseroan Terbatas, Koperasi, dan Yayasan.⁴⁵ Badan usaha yang tidak berbadan hukum adalah badan usaha yang tidak memiliki pemisahan yang tegas antara harta kekayaan pribadi pemilik/pendirinya dan harta kekayaan badan usaha. Untuk badan usaha yang tidak berbadan hukum adalah berbentuk Persekutuan Perdata (*Maatschap*), Persekutuan Firma atau Persekutuan Komanditer (*Comanditaire Vennootschap/CV*).⁴⁶

Pengertian korporasi di dalam hukum pidana sebagai *ius constituendum* dapat dijumpai dalam konsep rancangan KUHP Pasal 165, Korporasi adalah kumpulan terorganisasi dari orang dan/atau kekayaan, baik merupakan badan hukum yang berbentuk perseroan terbatas, yayasan, perkumpulan, koperasi, badan usaha milik negara, badan usaha milik daerah, badan usaha milik desa, atau yang disamakan dengan itu, maupun perkumpulan yang tidak berbadan hukum atau badan usaha yang berbentuk firma, persekutuan komanditer, atau yang disamakan dengan itu.

Pengakuan hukum pajak terhadap korporasi sebagai subjek hukum tercantum dalam Pasal 1 angka 2 UU KUP, yang menyebutkan bahwa Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.⁴⁷ Dan

⁴⁵ Nyulistiowati Suryanti, *Hukum Perusahaan*, Universitas Terbuka, Tangerang Selatan, 2015, hlm. 1.16

⁴⁶ *Ibid*, hlm. 1.11

⁴⁷ I Dewa made Suartha, 2015, *op.cit*, hlm. 34.

Pasal 2 ayat (1) huruf b UU No.7 Tahun 1983 Jo UU No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan, bahwa yang menjadi subjek pajak adalah badan.⁴⁸

Badan sesuai dengan Pasal 1 angka 3 UU KUP dan UU Cipta Kerja adalah adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, 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.

Berdasarkan pada pengertian korporasi dalam hukum pidana sebagai *ius constituendum* dan dalam peraturan perundang-undangan khusus di luar KUHP dibandingkan dengan pengertian Badan dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja, menurut penulis secara prinsip tidak ada perbedaan, hanya kalau di dalam hukum pidana menggunakan kata “kumpulan terorganisasi dari orang dan/atau kekayaan”, sedangkan dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja menggunakan kata “sekumpulan orang dan/atau modal”.

Menurut Kamus Bahasa Indonesia (KBI), pengertian modal adalah sekumpulan harta untuk melakukan produksi dan mampu meningkatkan

⁴⁸ *Ibid*, hlm. 35.

kekayaan dari keuntungan yang dihasilkan.⁴⁹ Modal adalah hak atau bagian Modal adalah kekayaan perusahaan yang terdiri atas kekayaan yang disetor atau yang berasal dari luar perusahaan dan kekayaan itu hasil aktivitas usaha itu sendiri.⁵⁰ Secara akuntansi, jumlah modal/kekayaan sendiri (*owner'equity*) suatu perusahaan sama dengan jumlah total *assets* dikurangi dengan *liabilities*, jadi secara pengertian antara modal dan kekayaan adalah sama.

Terkait pengertian badan usaha berbadan hukum misalnya antara lain; perseroan terbatas, koperasi, yayasan, dan badan usaha tidak berbadan hukum antara lain usaha perseorangan, persekutuan perdata, firma, persekutuan komanditer (CV) dalam hukum pidana juga sudah termasuk dalam pengertian Badan dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja, sehingga dapat dikatakan Badan sebagai Wajib Pajak dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja secara prinsip sama dengan pengertian Korporasi dalam hukum pidana.

Dalam tindak pidana perpajakan, pihak yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana adalah Wajib Pajak, baik seseorang maupun badan hukum perusahaan yang didalamnya terdapat subjek hukum orang dan subjek hukum badan hukum.⁵¹ Penanggung Jawab dalam tindak pidana pajak sesuai dengan Pasal 1 angka 28 UU KUP dan UU Cipta Kerja adalah bahwa, "Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang

⁴⁹ Departemen Pendidikan Nasional, *Kamus Bahasa Indonesia*, Pusat Bahasa, Jakarta, 2008, hlm. 1033.

⁵⁰ Munawir S, *Analisa Laporan Keuangan*, Liberty, Yogyakarta, 2006, hlm.19.

⁵¹ Simon Nahak, *op.cit*, hlm. 80.

bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.

Penanggung jawab dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh badan (korporasi) adalah menjadi tanggung jawab pengurus dari badan tersebut secara pribadi dan renteng sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (1) UU KUP dan UU Cipta kerja. Pertanggungjawaban wajib pajak badan dalam UU KUP mengacu pada doktrin *strict liability* (tanggung jawab ketat atau tanggung jawab mutlak) dan *vicarious liability* (tanggung jawab pengganti). Kedua doktrin ini tidak mensyaratkan adanya *mens rea* atau kesalahan dari pelaku.

Namun, karena persoalan pertanggungjawaban korporasi sedapat mungkin harus mempertimbangkan unsur kesalahan, maka sebagaimana dijelaskan oleh Muladi, muncul teori baru yang dipertahankan oleh Viscount Haldane yang dikenal dengan *Theory of Primary Corporate Criminal Liability* yang kemudian dikenal dengan sebutan *Identification Theory*.⁵² Doktrin *Identification Theory* atau *Directing Minds 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* (yaitu individu-individu seperti para pejabat atau pegawai yang mempunyai tingkatan manager, yang tugasnya tidak dibawah perintah atau

⁵² Muladi, Barda Nawawi Arief, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*, Alumni, Bandung, 1998, hlm. 90.

arahan atasan dalam organisasi), dapat diidentifikasi sebagai perbuatan atau tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi.⁵³

Tanggungjawab tindak pidana perpajakan merupakan tanggung jawab berdasarkan kesalahan (*liability based on fault* atau *culpability*). Wajib pajak perorangan secara jujur harus melaksanakan kewajibannya, karena apabila wajib pajak perorangan tidak melaksanakan kewajibannya maka akan terkena sanksi pidana.⁵⁴ Dalam hal tindak pidana perpajakan yang dilakukan korporasi, pertanggungjawaban pidana diberikan terhadap badan hukum atau korporasi, sama seperti yang dilakukan orang perorangan.⁵⁵

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa pertanggungjawaban tindak pidana pajak yang dilakukan oleh badan (korporasi) harus mempertimbangkan unsur kesalahan, karena tindak pidana perpajakan merupakan tanggung jawab berdasarkan kesalahan. Terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh badan (korporasi) yaitu yang dilakukan oleh pengurus atau pegawai berdasarkan hubungan kerja, baik dilakukan sendiri-sendiri maupun bersama-sama yang bertindak untuk kepentingan dan atas nama korporasi, maka tindakan tersebut merupakan tindakan korporasi dan korporasi (badan) menurut *identification theory* atau *directing mind theory* dapat dikenakan sanksi pidana.

⁵³ Peter Gillies, "Criminal Law", dalam: Simon Nahak, *op.cit.*, hlm. 81.

⁵⁴ Simon Nahak, *op.cit.*, hlm. 99.

⁵⁵ *Ibid.*

F. Metode Penelitian

Penelitian yang dilakukan akan menggunakan metode ilmiah yang ditujukan untuk menghasilkan suatu penelitian yang sistematis dan objektif yang secara konkret dapat menjawab permasalahan tentang *ultimum remedium* dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan (Korporasi) dan upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara dari tindak pidana pajak tersebut. Penelitian hukum merupakan suatu kegiatan ilmiah yang didasarkan pada metode, sistematika dan pemikiran tertentu, yang bertujuan untuk mempelajari satu atau beberapa gejala hukum tertentu dengan jalan menganalisisnya.⁵⁶ Metode penelitian memiliki fungsi untuk menjelaskan bagaimana data dikumpulkan dan bagaimana data tersebut dianalisis serta bagaimana hasil analisis tersebut akan dituliskan.⁵⁷

Penelitian yang dilakukan secara deskriptif dapat dijelaskan lebih lanjut sebagai berikut:

1. Jenis Penelitian

Jenis penelitian hukum yang dilakukan menurut Soetandyo adalah yuridis normatif atau doktrinal yang bekerja untuk menemukan jawaban-jawaban yang benar dengan pembuktian kebenaran yang dicari di atau dari preskripsi-preskripsi hukum yang tertulis di kitab-kitab undang-undang atau kitab-kitab agama (tergantung keyakinan yang dianut), berikut ajarannya

⁵⁶ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta, 1981, hlm. 43.

⁵⁷ Sri Gambir Melati Hatta, *Beli Sewa Sebagai Perjanjian Tak Bernama: Padangan Masyarakat dan Sikap Mahkamah Agung Indonesia*, Liberti, Yogyakarta, :2012, hlm. 25.

atau doktrin yang mendasarinya.⁵⁸ Namun menurut Peter Mahmud Marzuki tidak perlu menyebutkan penelitian hukum normatif, karena istilah penelitian hukum (*legal reseach*) selalu normatif.⁵⁹ Penelitian hukum (*legal reseach*) untuk menemukan kebenaran koherensi yaitu adakah aturan hukum sesuai dengan norma hukum dan adakah norma hukum yang berupa perintah atau larangan itu sesuai dengan prinsip hukum, serta apakah tindakan (*act*) seseorang sesuai dengan norma hukum (bukan hanya sesuai aturan hukum) atau prinsip hukum.⁶⁰

2. Sifat Penelitian

Sifat penelitian yang dilakukan adalah penelitian yang bersifat preskriptif yaitu dengan obyek telaah tujuan hukum, nilai-nilai keadilan, validitas aturan hukum, konsep-konsep hukum dan norma-norma hukum untuk menemukan kebenaran koherensi antara norma hukum dan prinsip hukum, antara aturan hukum dan norma hukum.⁶¹

Penelitian hukum dilakukan untuk memecahkan isu hukum yang diajukan sehingga hasilnya memberikan preskripsi mengenai apa yang seyogianya atau seharusnya (*should* atau *ought*).⁶² Penelitian terhadap penerapan *ultimum remedium* dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan (Korporasi) dan upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara, adalah untuk menemukan kebenaran secara

⁵⁸ Soetandyo Wignjosoebroto, *Hukum, Paradigama, Metode dan Dinamika Masalahnya*, Elsam dan Huma, Jakarta, 2009, hlm. 121.

⁵⁹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta, 2017, hlm. 55

⁶⁰ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, *ibid*, hlm. 47.

⁶¹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, *Ibid*, hlm. 41.

⁶² Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, *Ibid*

koherensi antara aturan hukum dan norma hukum, antara norma hukum dan prinsip hukum, untuk menemukan apa yang seharusnya atau seyognyanya. Dengan memahami kondisi intrinsik aturan hukumnya, ilmu hukum mempelajari gagasan-gagasan hukum yang bersifat mendasar, universal, umum dan teoritis serta landasan pemikiran yang mendasarinya.⁶³

Penelitian yang dilakukan juga dalam rangka memberikan kesempatan untuk mendapatkan saran-saran tentang langkah strategis dalam mengatasi permasalahan tertentu,⁶⁴yaitu tentang *ultimum remedium* dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh (badan) korporasi dan upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara, sehingga penegakan hukum tindak pidana pajak dapat sesuai dengan tujuan filosofis hukum.

3. Pendekatan Penelitian

Penelitian hukum dilakukan untuk memecahkan isu hukum yang diajukan yaitu terkait dengan penerapan *ultimum remediun* dalam sanksi pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan yang tidak memberikan tanggung jawab untuk memulihkan atau mengembalikan kerugian negara, sehingga hasilnya memberikan preskripsi mengenai apa yang seyogianya atau seharusnya. Pendekatan-pendekatan yang digunakan di dalam penelitian hukum adalah sebagai berikut;⁶⁵

⁶³ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum, Ibid*, hlm. 42.

⁶⁴ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Universitas Indonesia, Jakarta, 1986, hlm. 15.

⁶⁵ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum, op.cit*, hlm. 133-177.

a. Pendekatan Konseptual.

Pendekatan utama yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan konseptual yang beranjak dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang dalam ilmu hukum. Dengan mempelajari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin dalam ilmu hukum ini, peneliti dapat menemukan ide-ide yang melahirkan pengertian-pengertian hukum, konsep-konsep hukum, asas-asas hukum yang relevan dengan isu yang dihadapi, untuk dapat digunakan untuk membangun suatu argumen hukum untuk memecahkan masalah yang dihadapi.

b. Pendekatan perundang-undangan (*statute approach*)

Kegunaan pendekatan dalam penelitian sebagaimana yang kemukakan oleh Peter Mahmud bahwa dengan pendekatan perundang-undangan, membuka kesempatan peneliti untuk mempelajari apakah ada konsistensi atau kesesuaian antara suatu undang-undang dengan undang-undang lainya atau antara undang-undang dengan UUD NRI Tahun 1945. Peneliti perlu mencari *ratio legis* dan dasar ontologis lahirnya undang-undang tersebut, dengan memahami kandungan filosofinya yang ada dibelakang undang-undang tersebut, peneliti akan dapat menyimpulkan mengenai ada tidaknya benturan filosofis antara undang-undang dengan isu yang dihadapi.

c. Pendekatan historis (*historical approach*)

Pendekatan sejarah (*historical approach*) digunakan dalam penelitian ini adalah untuk mencari informasi dan melacak perkembangan pengaturan hukum mengenai isu yang dihadapi, untuk mengungkapkan filosofi dan pola pikir ketika sesuatu yang dipelajari itu dilahirkan itu memang mempunyai relevansi dengan masa kini.

d. Pendekatan Kasus

Pendekatan ini dilakukan dengan cara penelaahan terhadap kasus-kasus yang berkaitan dengan isu yang dihadapi yang telah menjadi putusan-putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum yang tetap, yang menjadi kajian pokoknya adalah pertimbangan pengadilan (*ratio deciding* atau *reasoning*) untuk sampai pada suatu putusan.

e. Pendekatan Perbandingan.

Pendekatan ini dilakukan untuk melakukan perbandingan antara undang-undang yang satu dengan undang-undang yang lain mengenai hal yang sama. Dengan melakukan perbandingan peneliti akan memperoleh gambaran mengenai konsistensi antara filosofi dari undang-undang tersebut.

4. Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang dilakukan didasarkan atas data sekunder yang mencakup bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier yang secara langsung atau tidak langsung berhubungan

dengan objek penelitian tentang *ultimum remedium* dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan dan upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara.

Setiap bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier yang berhubungan dengan objek penelitian dilakukan dengan cara studi kepustakaan dan studi lapangan. Studi kepustakaan dan studi lapangan dilakukan untuk mendapatkan bahan-bahan hukum yang diperlukan berupa bahan hukum primer, sekunder dan tersier. Teknik ini dilakukan untuk memperoleh kaidah hukum, asas-asas hukum, peraturan-peraturan hukum konkret yang dapat memperjelas objek permasalahan dan arah yang menjadi objek penelitian, sehingga pembahasan dan penelitian yang dilakukan dapat relevan dengan objek permasalahan.

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian lebih lanjut dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Bahan hukum primer, seperti: UUD NRI Tahun 1945, Undang-Undang Perpajakan, Undang-Undang Cipta Kerja, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana, Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia dan berbagai peraturan perundangan lainnya;
- b. Bahan hukum sekunder yang merupakan bahan yang memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer yang terdiri dari buku-buku perpajakan, buku-buku yang berkaitan dengan pemidanaan pajak, hasil penelitian dan jurnal ilmiah yang berkaitan dengan pidana perpajakan.

- c. Bahan hukum tersiar yang merupakan bahan hukum yang memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder seperti kamus-kamus yang digunakan untuk menjelaskan berbagai arti dan makna yang digunakan dalam penelitian.

5. Teknik Analisis Data

Analisis data atau bahan hukum dilakukan dengan cara interpretasi atau penafsiran terhadap bahan hukum.⁶⁶ Menurut Bernard Arief Sidharta teknis analisis bahan hukum menggunakan penalaran hukum baik dengan logika deduktif maupun induktif dengan acuan dasar positivitas, koherensi dan keadilan.⁶⁷ Dengan demikian interpretasi dan penalaran hukum merupakan satu kesatuan dalam proses mengaktualisasikan hukum dalam kehidupan sehari-hari, sehingga hukum tidak hanya berupa narasi teks, namun memiliki makna yang memberikan keadilan dan kepastian untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat.⁶⁸

Dengan interpretasi dan penalaran bahan hukum berdasarkan pada aturan hukum, norma hukum dan prinsip-prinsip hukum yang berkaitan pokok permasalahan sebagai premis mayor, kemudian dikorelasikan dengan fakta-fakta yang relevan (*legal facts*) yang dipakai sebagai premis minor

⁶⁶ Sunaryati Hartono, *Penelitian Hukum di Indonesia Pada Akhir Abad Ke-20*, Alumni, Bandung, 1994, hlm. 149.

⁶⁷ Bernard Arief Sidharta, "Penelitian Hukum dan Hakekat sebagai Penelitian Ilmiah", dalam: Sulistyowati Irianto dan Sidharta (eds), *Metode Penelitian Hukum Konstelasi dan Refleksi*, Yayasan Obor Indonesia, Jakarta, 2009, hlm. 144.

⁶⁸ Daryono dkk, *Interpretasi dan Penalaran Hukum*, Universitas Terbuka, Tangerang Selatan, 2019, hlm. 2.2.

dan melalui proses silogisme akan diperoleh preskripsi mengenai apa yang seyogiannya atau seharusnya dari suatu permasalahan tertentu.

6. Lokasi Penelitian

Penelitian dilakukan di Pengadilan Umum, Pengadilan Pajak, Kantor Pajak, Kejaksaan, perpustakaan dan lokasi-lokasi lainnya yang dapat mendukung penelitian terhadap *ultimum remedium* dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh korporasi dan upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara.

BAB II

**TINJAUAN TEORITIS DAN YURIDIS TINDAK PIDANA PAJAK DAN
PERTANGGUNGJAWBAN PIDANA WAJIB PAJAK**

A. Pajak dan Hukum Pajak

1. Pengertian Pajak dan Hukum Pajak

Pengertian pajak apabila ditinjau dari perspektif hukum menurut Rochmat Soemitro adalah suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah penghasilan tertentu kepada negara. Negara dalam hal ini mempunyai kekuatan memaksa dan uang pajak tersebut harus digunakan untuk menyelenggarakan jalannya pemerintahan.⁶⁹

Pengertian pajak lainnya yang dikemukakan oleh Rochmat Soemitro adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.⁷⁰ Rochmat Soemitro selanjutnya berpendapat bahwa unsur-unsur pajak adalah sebagai berikut :⁷¹

- a. Adanya Masyarakat/Kepentingan Umum
- b. Adanya Undang-undang
- c. Adanya Pemungut Pajak/Penguasa Masyarakat

⁶⁹ Rochmat Soemitro, Dikutip dalam Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hlm.1.

⁷⁰ Rochmat Soemitro, Dikutip dalam Mardiasmo, *Perpajakan – Edisi Revisi*, Andi, Yogyakarta, 2011, hlm. 1.

⁷¹ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, 1992, hlm. 10

- d. Adanya Subjek Pajak dan Wajib Pajak.
- e. Adanya Objek Pajak (*Tatbestand*).
- f. Adanya Surat Ketetapan Pajak

P.J.A.Andriani berpendapat bahwa pajak adalah iuran masyarakat kepada negara (yang dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung yang dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.⁷²

Mirip dengan definisinya Adriani adalah definisi Ray. M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson dan Horace R. Brock dalam bukunya *An Introduction To Taxation*:⁷³ "A tax can be defined meaningfully as any nonpenal yet compulsory transfer of resources from the private to the public sector, levied on the basis of predetermined criteria and without receipt of a specific benefit of equal value, in order to accomplish some of a nation 's economic and objectives". Merujuk pada definisi P.J. A. Adriani dan Ray M. Sommelfeld dan lain-lain maka pengertian pajak dapat dinyatakan sebaga iuran kepada negara yang dapat dipaksakan untuk dibayar berdasar Undang- undang yang merupakan pengalihan sumberdaya dari masyarakat

⁷² P.J.A. Andriani, Dikutip dalam Waluyo, *Akuntansi Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2009, hlm.2.

⁷³ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Cetakan Pertama, IND-HILL-CO, Jakarta, 1996, hlm. 1-2

ke sektor publik untuk digunakan melakukan kegiatan pemerintah guna mencapai sasaran sosial dan ekonomi bangsa yang bersangkutan.⁷⁴

Definisi pajak menurut Soemarso adalah perwujudan atas kewajiban kenegaraan dan partisipasi anggota masyarakat dalam memenuhi keperluan pembiayaan negara dan pembangunan nasional guna tercapainya keadilan sosial dan kemakmuran yang merata, baik material maupun spiritual.⁷⁵

Sedangkan menurut Hector S. De Leon, Perpajakan adalah *enforced proportional contributions from persons and property levied by the law-making body of the state by virtue of its sovereignty for the support of the government and all public needs.*⁷⁶

Santoso Brotodihardjo berpendapat bahwa berdasarkan beberapa pendapat yang dikemukakan oleh para ahli dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa unsur-unsur yang terkandung dalam pengertian pajak adalah sebagai berikut:⁷⁷

- a. Pajak merupakan suatu iuran atau kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan (pendapatan) kepada negara.
- b. Penyerahan itu bersifat wajib.
- c. Perpindahan/penyerahan itu berdasarkan undang-undang, peraturan atau norma yang dibuat oleh pemerintah yang berlaku umum.

⁷⁴ R. Mansury, *Pembahasan Mendalam Pajak atas Penghasilan*, Cetakan Pertama, YP4, Jakarta, 2000. hlm. 1-2

⁷⁵ S.R. Soemarso, *Perpajakan – Pendekatan Komprehensif*, Salemba Empat, Jakarta, 2007, hlm. 3.

⁷⁶ Hector S. De Leon, *The Fundamental of Taxation*, Rex Printing Company. Inc, Manila. 1997, hlm. 1-2

⁷⁷ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cetakan Keduapuluh Tiga, Refika Aditama, Bandung, 2013, hlm. 6.

- d. Tidak ada kontraprestasi langsung dari pemerintah (pemungut iuran), tetapi dapat dilihat dari indikasi :1) pembangunan infrastruktur; 2) sarana kesehatan; dan 3) fasilitas publik (*public facility*).
- e. Iuran dari pihak yang dipungut (rakyat atau badan usaha, baik badan usaha swasta maupun pemerintah) digunakan oleh pemungut (pemerintah) untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum (yang seharusnya) yang berguna bagi rakyat.

Berdasarkan beberapa pendapat terkait dengan pengertian pajak, dapat disimpulkan bahwa pengertian pajak dan unsur-unsur dalam pajak adalah sebagai berikut :

- a. Pajak merupakan iuran atau kewajiban menyerahkan sebagian pendapatan atau kekayaan kepada negara yang dapat dipaksakan (bersifat wajib) berdasarkan undang-undang.
- b. Tidak ada timbal jasa (kontraprestasi) secara langsung yang dapat ditunjuk.
- c. Hasilnya digunakan untuk membiayai pembangunan nasional guna tercapainya keadilan sosial dan kemakmuran yang merata, baik material maupun spiritual dan untuk memelihara kesejahteraan umum.

Hukum pajak yang disebut juga hukum fiskal adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada

masyarakat dengan melalui kas negara (APBN), sehingga hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak (yang disebut wajib pajak).⁷⁸

Hukum pajak dapat memberikan petunjuk bagi penegak hukum pajak dalam menggunakan wewenang dan kewajibannya untuk menegakkan hukum pajak. Hukum pajak bagi Wajib Pajak merupakan pedoman dalam melaksanakan kewajiban dan menggunakan hak dalam rangka memperoleh perlindungan hukum sebagai konsekuensi dari penegakkan hukum pajak.

Hukum Pajak berdasarkan kriteria fungsi hukum dibedakan menjadi 2 (dua) bagian yaitu:⁷⁹

a. Hukum Pajak Materiil

Hukum pajak materiil membuat berbagai norma yang menjelaskan keadaan, perbuatan atau peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa saja yang harus dikenakan pajak, berapa besar pajaknya dan lain-lain. Hukum pajak materiil dengan kata lain mengatur segala sesuatu mengenai timbulnya, hapusnya dan besarnya utang pajak, pola hubungan antara pemerintah dengan Wajib Pajak.

Indonesia saat ini memiliki 7 (tujuh) undang-undang material perpajakan, yaitu:⁸⁰

⁷⁸ R. Santoso Brotodihardja, *op.cit.*, hlm. 1

⁷⁹ Ziski Azis, *Perpajakan – Teori dan Kasus*, Madenatera, Medan, 2016, hlm. 4 – 8.

⁸⁰ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, *op.cit.*, hlm. 81

- 1) Undang-undang PPh Nomor 7 Tahun 1983 stdd UU Nomor 36 Tahun 2008 dan UU Nomor 11 Tahun 2020,
- 2) Undang-undang PPN & PPnBM Nomor 8 Tahun 1983 stdd UU Nomor 42 Tahun 2009 dan UU Nomor 11 Tahun 2020,
- 3) Undang-undang PBB Nomor 12 Tahun 1985 stdd UU Nomor 12 Tahun 1994,
- 4) Undang-undang Bea Materai (BM) Nomor 13 Tahun 1985 stdd UU Nomor 10 Tahun 2020,
- 5) Undang-undang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) Nomor 21 Tahun 1997 stdd UU Nomor 20 Tahun 2000,
- 6) Undang-undang Kepabeanan Nomor 10 Tahun 1995 stdd UU Nomor 17 Tahun 2006, dan
- 7) Undang-undang Cukai Nomor 11 Tahun 1985 stdd UU Nomor 39 Tahun 2007.

b. Hukum Pajak Formil

Hukum pajak formil adalah peraturan mengenai cara untuk menjalankan hukum materiil menjadi suatu kenyataan. Bagian hukum ini memuat cara-cara penyelenggaraan mengenai penetapan suatu utang pajak, kontrol oleh pemerintah terhadap penyelenggaranya, kewajiban para Wajib Pajak (sebelum dan sesudah menerima surat ketetapan pajak), kewajiban pihak ketiga dan prosedur pemungutannya. Hukum formil bertujuan untuk

melindungi fiskus dan Wajib Pajak. Hukum formil adalah tata cara mewujudkan ketentuan yang diatur dalam hukum materiil, oleh karenanya hukum formil juga disebut hukum acara.⁸¹ Indonesia saat ini memiliki 3 (tiga) undang-undang formal perpajakan:⁸²

- 1) Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) Nomor 6 Tahun 1983 stdd UU Nomor 16 Tahun 2009 dan UU Nomor 11 Tahun 2020,
- 2) Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (PPSP) Nomor 19 Tahun 1997 stdd Nomor 19 Tahun 2000, dan
- 3) Undang-undang Pengadilan Pajak Nomor 14 Tahun 2002.

2. Fungsi Pajak

Pajak merupakan sumber penerimaan negara yang mempunyai fungsi dalam rangka pembangunan menurut R. Santoso Brotodihardjo adalah:⁸³

- a. Fungsi *Budgetair* adalah fungsi yang letaknya di sektor publik dan pajak-pajak merupakan suatu alat untuk memasukan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara yang pada waktunya akan digunakan untu membiayai pengeluaran negara.
- b. Fungsi *Regulered* adalah pajak digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya diluar bidang keuangan dan fungsi mengatur ini banyak ditujukan terhadap sektor swasta.

⁸¹ Sindian Jayaningrat, *Makna dari Hukum Fiskal*, disampaikan pada pidato Ilmiah Dies Natalis Sekolah Tinggi Ilmu Keuangan Negara ke VII, Jakarta, 27 April 1968.

⁸² A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, *op.cit.*, hlm. 82

⁸³ R. Santoso Brotodihardja, *op.cit.*, hlm.205

Menurut Rimsky K. Judisseno, fungsi pajak meliputi fungsi *budgetair* sebagai fungsi utama dan fungsi *regulerend* sebagai fungsi tambahan.⁸⁴ Fungsi *budgetair* dari pajak adalah sebagai alat pemerintah untuk menghimpun dana dari masyarakat untuk berbagai kepentingan pembangunan negara, sedangkan fungsi *regulerend* adalah fungsi pajak untuk mengatur tercapainya keseimbangan perekonomian dan politik.

Keuangan negara menurut Musgrave mempunyai fungsi atau peran yang mencakup 3 (tiga) bagian:⁸⁵

- a. Fungsi alokasi adalah fungsi pemerintah (melalui manajemen keuangan negara) dalam menggunakan sumberdaya nasional untuk keperluan penyediaan barang publik, dalam rangka mengatasi kegagalan mekanisme pasar, dan akibat kurangnya minat sektor swasta dalam menghasilkan barang dan jasa bagi konsumen.
- b. Fungsi distribusi adalah fungsi pemerintah (melalui manajemen keuangan negara) untuk redistribusi pendapatan dalam mengatasi ketidakmerataan yang diakibatkan oleh adanya kesenjangan dalam pemilikan faktor-faktor produksi seperti tanah, modal, tenaga kerja dan kewirausahaan.
- c. Fungsi stabilisasi adalah fungsi pemerintah (melalui manajemen keuangan negara) dalam menstabilkan kondisi perekonomian negara. Jika kondisi perekonomian sedang inflasi, maka pengeluaran dikurangi

⁸⁴ Rimsky K. Judisseno, *op.cit*, hlm. 15.

⁸⁵ Musgrave, Richard A and Peggy B Musgrave, *Public Finance In Theory and Practice Third Edition*, McGraw Hill, New York, 1993.

atau pajak dinaikkan. Sebaliknya jika kondisi perekonomian deflasi, maka pengeluaran pemerintah ditambah atau pajak dikurangi.

Peran atau fungsi-fungsi ini selanjutnya diimplementasikan dalam berbagai kebijakan fiskal.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa fungsi utama pajak adalah sebagai fungsi penerimaan (*budgetair*) dan fungsi tambahanya adalah sebagai fungsi pengatur (*regulated*). Fungsi pajak lainnya adalah sebagai fungsi stabilitas, yaitu untuk menjalankan kebijakan-kebijakan pemerintah dan fungsi retribusi pendapatan, yaitu untuk membiayai pengeluaran umum dan pembangunan nasional sehingga dapat membuka kesempatan kerja dengan tujuan untuk meningkatkan pendapatan masyarakat.

3. Asas-Asas Dalam Pemungutan Pajak

Asas pemungutan pajak merupakan suatu asas untuk mencapai tujuan pemungutan pajak. Menurut Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* dengan ajarannya yang terkenal, yaitu *The Fourth Maxims* atau *The Canons of Adam Smits*, asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut : ⁸⁶

a. Asas *Equality and Equity*

Asas *equality* atau kesamaan, artinya keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama, lazimnya disebut *non-discrimination*, sehingga orang asing

⁸⁶ Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *op.cit.*, hlm14-27.

dan warga negara Indonesia yang berada dalam keadaan yang sama akan diprlakukan sama dan dikenakan pajak yang sama besar.

Equity, artinya keadilan atau kepatutan, equity dalam hukum menurut Sir Paul Vinogradov adalah sebagai *ius adjuvandi* (untuk menyesuaikan hukum), *ius supplendi* (untuk menambah hukum) dan *ius corrigendi* (untuk mengoreksi hukum).

b. *Asas Certainty* (Asas Kepastian).

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

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

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

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

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

Pendapat Adam Smith tersebut dikembangkan lebih lanjut oleh Adolf Wagner, yang mengemukakan, bahwa pemungutan pajak yang adil adalah pemungutan pajak yang diberlakukan secara umum kepada semua wajib pajak dan dibebankan kepada setiap Wajib pajak yang mempunyai

"*ability-to-pay*" secara merata, bahwa satu struktur tarif pajak berlaku kepada setiap wajib pajak yang mempunyai kemampuan membayar.

Menurut Richard A Musgrave dan Peggy Musgrave yang diterjemahkan oleh Alfonsos Sirait dalam bukunya *Keuangan Negara* menyatakan, prinsip kemampuan membayar (*ability-to-pay principle*) mengatakan bahwa orang-orang yang mempunyai kemampuan sama harus membayar pajak dengan jumlah yang sama (*horizontal equity*), sementara orang yang mempunyai kemampuan lebih besar harus membayar lebih besar (*vertical equity*). Prinsip keadilan horizontal dengan demikian hanya menerapkan prinsip keadilan berdasarkan undang-undang. Untuk Pajak penghasilan, misalnya, orang yang berpendapatan sama harus membayar jumlah Pajak yang sama. Prinsip keadilan vertikal juga memberikan perlakuan yang sama, tetapi beranggapan bahwa mereka yang mempunyai kemampuan beda, harus membayar jumlah pajak yang berbeda pula.⁸⁷

4. Sistem Pemungutan Pajak

Sistem pemungutan pajak yang dikenal di Indonesia dibedakan menjadi 3 (tiga), yaitu:⁸⁸

a. *Official Assesment System*

Yaitu suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang

⁸⁷ Ricahrd A. Musgrave, *Keuangan Negara*, terjemahan Alfonsos Sirait, P T. Gelora Aksara Pratama, 1993, hlm. 232-247

⁸⁸ Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak – Edisi Revisi*, Andi Offset, Yogyakarta, 2006, hlm. 7.

oleh Wajib Pajak. Ciri-ciri *official assesment system* adalah sebagai berikut:

- 1) Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang berada pada fiskus.
- 2) Wajib pajak bersifat pasif.
- 3) Utang pajak timbul setelah dikeluarkan surat ketetapan pajak oleh fiskus.

b. *Self Assesment System*

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

c. *With Holding System*

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

Tata cara pemungutan pajak atau proses pengalihan dana dari masyarakat ke negara dapat dilakukan berdasarkan 3 (tiga) *stelsel*, yaitu :⁸⁹

a. *Stelsel Nyata (Riil Stelsel)*,

Pengenaan pajak didasarkan pada objek pajak (penghasilan) yang nyata sehingga pemungutannya baru dapat dilakukan pada akhir tahun pajak, yaitu setelah penghasilan yang sesungguhnya dapat diketahui.

⁸⁹ *Ibid.* hlm.7

Kelebihan dari *stelsel* ini adalah bahwa pajak baru dapat dikenakan pada akhir periode, setelah penghasilan *riil* diketahui.

b. *Stelsel* Anggapan (*Fictive Stelsel*)

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

c. *Stelsel* Campuran

Stelsel ini merupakan kombinasi antara *stelsel* nyata dan *stelsel* anggapan. Pada awal tahun, besarnya pajak dihitung berdasarkan suatu anggapan, kemudian pada akhir tahun besarnya pajak disesuaikan dengan keadaan yang sebenarnya. Apabila besarnya pajak menurut kenyataan lebih besar dari pajak menurut anggapan, maka wajib pajak harus menambah kekurangannya. Sebaliknya, apabila lebih kecil maka kelebihannya dapat diminta kembali.

5. Subjek dan Objek Pajak

a. Subjek Pajak

Subjek Pajak adalah subjek hukum yang oleh undang-undang pajak diberi kewajiban perpajakan. Hal itu dapat dimengerti, sebab

subjek hukum oleh hukum diakui mempunyai hak dan kewajiban di hadapan hukum, sehingga undang-undang pajak hanya menegaskan hak-hak dan kewajibannya sehubungan dengan perpajakan.⁹⁰

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

1. a. orang pribadi;
 - b. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak;
2. badan; dan
3. bentuk usaha tetap.

b. Obyek Pajak

Yang dapat dijadikan obyek pajak banyak sekali macamnya. Segala sesuatu yang ada dalam masyarakat dapat dijadikan sasaran atau obyek pajak, baik keadaan, perbuatan, maupun peristiwa.⁹¹ Pada umumnya peristiwa-peristiwa tersebut adalah peristiwa perdata berupa perbuatan, kejadian, keadaan dan hal-hal yang terkait dengan hukum dan/ata hubungan hukum antara sesama subjek hukum atau antara subjek hukum dengan objek, yang merupakan obyek yang terkait pengenaan pajak menurut peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Peristiwa hukum bersifat perdata tersebut dapat berupa transaksi-

⁹⁰ R. Mansury, *Pembahasan Mendalam Pajak atas Penghasilan*, op. cit, hlm .7.

⁹¹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, op.cit., hlm 99

transaksi, perjanjian atau kontrak kerja, perikatan merger, warisan yang timbul karena pemilik meninggal dunia (peristiwa), pengalihan atau penyerahan barang dan jasa, penjualan atau pertukaran asset (perbuatan) dan bertambahnya kekayaan (keadaan).⁹²

6. Kewajiban dan Hak Wajib Pajak

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

a. Kewajiban Wajib Pajak

Kewajiban yang berkaitan dengan pajak harus dilaksanakan dengan benar karena jika tidak maka akan menimbulkan konsekuensi penjatuhan sanksi perpajakan kepada Wajib Pajak.

Kewajiban Wajib Pajak yang harus dilaksanakan antara lain adalah:⁹³

- 1) Menentukan apa dan berapa obyek pajak yang dimiliki sebagai dasar berkewajiban pajak.
- 2) Mendaftarkan diri (yang memenuhi persyaratan subyektif) untuk memperoleh NPWP dan dikukuhkan sebagai PKP.
- 3) Menghitung dan memperhitungkan jumlah pajak yang terutang yang harus dibayar.
- 4) Membayar sendiri pajak terutang tanpa menunggu surat ketetapan pajak.

⁹² A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, op.cit., hlm. 162

⁹³ *Ibid*, hlm. 162

- 5) Melaporkan sendiri pemenuhan kewajiban perpajakannya dengan mengisi/menyampaikan SPT dengan benar, lengkap dan jelas.
- 6) Membuat, menyimpan dan memperlihatkan buku atau catatan/dokumen data pendukung laporan SPT.

b. Hak Wajib Pajak

Adanya hak perpajakan yang dijamin oleh undang-undang dimaksudkan untuk memperlancar Wajib Pajak untuk melaksanakan berbagai kewajiban perpajakannya. Wajib Pajak dijamin akan mendapatkan pelayanan sepenuhnya dan akan terhindar dari kesewenang-wenangan fiskus apabila terjadi perbedaan penafsiran dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Wajib Pajak mempunyai beberapa hak yang dapat digunakan sebagaimana mestinya menurut UU KUP dan UU Cipta Kerja, yaitu:⁹⁴

- 1) Melaporkan beberapa masa pajak dalam satu SPT masa.
- 2) Mengajukan surat keberatan dan surat banding bagi Wajib Pajak dengan kriteria tertentu.
- 3) Memperpanjang jangka waktu penyampaian SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk paling lama 2 (dua) bulan dengan menyampaikan pernyataan tertulis atau cara lain kepada Direktur Jenderal Pajak.
- 4) Membetulkan Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan dengan menyampaikan pernyataan tertulis, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan.

⁹⁴ Siti Resmi, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi Ke-11, Buku 1, Salemba Empat, Jakarta, 2019, hlm. 22 – 23.

- 5) Mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran.
- 6) Mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu; Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau Pemotongan atau 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.
- 9) Memperoleh penghapusan atau pengurangan sanksi administrasi berupa bunga atau keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak.

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

7. Timbul Dan Lunasnya Hutang Pajak

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

- a. Ajaran Formil

Berdasarkan ajaran formil, hutang pajak timbul karena adanya Surat Ketetapan Pajak (SKP), ajaran ini diterapkan pada *official assessment*. SKP ini yang menetapkan besarnya pajak terutang untuk seseorang untuk suatu peristiwa dan masa pajak (periode) tertentu. Ketetapan tersebut bisa ketetapan pajak, ketetapan keberatan, ketetapan pengurangan atau surat tagihan pajak. Ketetapan pajak berfungsi;⁹⁵

- 1) Menimbulkan hutang pajak
- 2) Menentukan besarnya pajak
- 3) Memberitahukan besarnya pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak
- 4) Sebagai sarana penagihan pajak pasif.

b. Ajaran Materiil

Berdasarkan ajaran ini, hutang pajak timbul karena berlakunya suatu undang-undang. Seseorang akan dikenakan pajak karena oleh undang-undang dihubungkan dengan adanya suatu *tatbestand* yang terdiri dari suatu perbuatan atau keadaan tertentu.⁹⁶ Ajaran ini diterapkan pada *self assesment system*. Dalam ajaran material Surat Ketetapan Pajak (SKP) tidak menimbulkan hutang pajak sebab hutang pajak telah timbul karena undang-undang, sehingga SKP ini hanya mempunyai fungsi:⁹⁷

- 1) Memberitahukan besarnya pajak terutang

⁹⁵ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, *op.cit.*, hlm. 64.

⁹⁶ Santoso Brotodihardjo, *op.cit.*, hlm. 112.

⁹⁷ Siti Kurnia Rahayau, *op, cit.*, hlm. 186.

- 2) Menetapkan besarnya hutang pajak sehingga sifatnya hanya *declaratory*.

Berdasarkan pada kedua ajaran tersebut, timbulnya hutang pajak adalah sebagai berikut:⁹⁸

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

Suatu hutang pajak dapat timbul dan dapat juga hapus. Hapusnya hutang pajak disebabkan oleh beberapa hal, yaitu:⁹⁹

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

8. Sanksi Perpajakan

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

⁹⁸ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, *op.cit.*, hlm. 64.

⁹⁹ Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia – Konsep dan Aspek Formal*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2010, hlm. 187.

Adapun sanksi administrasi meliputi sanksi bunga, sanksi denda dan sanksi kenaikan seperti,¹⁰⁰

- a. Tidak menyampaikan SPT, dikenakan sanksi berupa denda sesuai pasal 7 ayat 1 UU KUP sebesar Rp500.000,00 (lima ratus ribu rupiah) untuk SPT Masa PPN, Rp100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk SPT lainnya, dan sebesar Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah) untuk SPT Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan.
- b. Atas data yang tidak sepenuhnya dilaporkan atau dilaporkan tidak benar dalam SPT dikenakan sanksi administrasi bunga sebesar 2% perbulan dari pajak yang kurang dibayar (pasal 9 ayat 2a, 2b dan pasal 13 ayat 2 UU KUP).
- c. Atas pajak yang dipotong/dipungut tidak atau kurang setor atau memasukan SPT setelah ditegur, atau membuat pembukuan tidak benar dikenakan sanksi administrasi kenaikan sebesar 50%-100% dari pajak terutang yang belum atau kurang dibayar.

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

¹⁰⁰ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia, op.cit.*, hlm. 91

9. Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan (Korporasi)

Pengertian Korporasi, dalam Black's Law Dictionary adalah sebagai berikut:¹⁰¹

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

Korporasi adalah badan hukum mempunyai kekayaan yang sama sekali terpisah dari kekayaan anggotanya, sehingga hak dan kewajiban badan hukum sama sekali terpisah dari hak dan kewajiban anggotanya.¹⁰²

Karakteristik utama dari badan hukum adalah apa yang disebut *“separate patrimony”*, yaitu memiliki harta sendiri yang terpisah dari pemegang saham sebagai pemilik. Karakteristik yang kedua dari badan hukum adalah tanggung jawab terbatas dari pemegang saham sebagai pemilik perusahaan dan pengurus perusahaan.¹⁰³

Muladi dan Dwidja Priyatno, berbicara tentang korporasi maka kita tidak bisa melepaskan pengertian tersebut dari bidang hukum perdata. Sebab korporasi merupakan terminologi yang erat kaitannya dengan badan hukum (*rechtsperson*) dan badan hukum itu sendiri merupakan terminologi

¹⁰¹ Henry Campbell Black, MA., *Black's Law Dictionary*, Fifth Edition, West Publishing Co, St. Paul Minnesota, 1979, hlm. 307.

¹⁰² Muladi dan Dwidja Priyatno, *op.cit.*, hlm. 28.

¹⁰³ Erman Rajagukguk, *Butir-Butir Hukum Ekonomi*, Lembaga Studi Hukum dan Ekonomi Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2011, hlm. 191.

yang erat kaitannya dengan bidang hukum perdata¹⁰⁴. Korporasi merupakan istilah yang biasa digunakan oleh ahli hukum pidana dan kriminologi untuk menyebut apa yang dalam bidang hukum perdata sebagai badan hukum. Badan hukum dalam bahasa Belanda disebut *recht persoon* atau dalam bahasa Inggris disebut *legal person* atau *legal body*.¹⁰⁵

Menurut Moenaf H. Regar, korporasi adalah badan usaha (baik yang berbadan hukum maupun yang tidak berbadan hukum) yang keberadaannya dan statusnya disamakan dengan manusia (orang) tanpa melihat bentuk organisasinya.¹⁰⁶ Menurut Sutan Remi Sjahdeini pengertian korporasi dalam arti sempit adalah sebagai badan hukum, korporasi merupakan figure hukum yang eksistensi dan kewenangannya untuk dapat atau berwenang melalui perbuatan hukum di akui oleh hukum perdata. Pengertian korporasi secara luas sebagai pengertian korporasi dalam hukum pidana, korporasi meliputi baik badan hukum maupun bukan badan hukum.¹⁰⁷

Berdasarkan beberapa pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa pengertian korporasi adalah badan usaha yang merupakan kumpulan terorganisasi dari orang dan/atau kekayaan baik yang badan hukum maupun bukan badan hukum dan memiliki kekayaan terpisah dari kekayaan anggotanya, yang status hukumnya sama dengan manusia (*person*), yang

¹⁰⁴ Muladi dan Dwidja Priyatno, *op.cit.*, hal 23

¹⁰⁵ H. Setyono, *Kejahatan Korporasi, Analisis Viktimologi dan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Hukum Pidana*, Edisi kedua Cetakan Pertama, Banyumedia Publishing, Malang, 2002, hlm. 17.

¹⁰⁶ Kristian, *op.cit.*, hlm. 24.

¹⁰⁷ Sutan Remi Sjahdeini, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Grafiti Pers, Jakarta, 2006, hlm. 43.

mempunyai hak dan kewajiban tersendiri yang terpisah dari hak dan kewajiban anggotanya, namun dalam menjalankan hak dan kewajibannya harus dibantu manusia yang disebut pengurus atau pengelola.

Kejahatan korporasi sesuai dengan pengertian dalam Black's Law Dictionary adalah segala tindak pidana yang dilakukan oleh dan oleh karena itu dapat dibebankan kepada sebuah korporasi karena kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh pegawai dan karyawannya, seringkali dikenal sebagai kejahatan kerah putih (*white collar crime*).¹⁰⁸ *White collar crime* menurut Edwin H. Sutherland adalah kejahatan yang dilakukan oleh orang-orang terhormat dan status sosial tinggi serta dilakukan dalam pekerjaannya.¹⁰⁹

Menurut Lerry J. Siegel, bentuk-bentuk pelanggaran pidana (kejahatan) dibidang ekonomi dibedakan menjadi "*white collar crime*" dan *organized crime*". Clinard dan Yeager berpendapat bahwa *organized crime* adalah bagian dari *white collar crime*.¹¹⁰ Perbuatan *white collar crime* dibedakan menjadi dua bentuk, yaitu kejahatan yang dilakukan individu yang menyalahkan jabatan dalam rangka memperoleh keuntungan dirinya, termasuk kejahatan jabatan,¹¹¹ sedangkan kejahatan korporasi adalah kejahatan yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan, pegawai-pegawai,

¹⁰⁸ Hamzah Hatrik, *Azas Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Hukum Pidana Indonesia*, Grapindo, Jakarta, 1996.

¹⁰⁹ Slapper G and Tombs S, *Corporate Crime*, Essex, Pearson, 1999, hlm. 3.

¹¹⁰ I Dewa Made Suartha, *op.cit.*, hlm 28-29.

¹¹¹ Muhammad Mustofa, *Kleptokrasi: Persengkokolan Birokrat-Korporat sebagai pola White-Collar Crime di Indonesia*, Kencana Prenada Media Grup, Jakarta, 2010, hlm. 126.

agen-agensya terutama untuk memajukan tujuan-tujuan sah organisasi yang dilakukan secara illegal.¹¹²

Berdasarkan pengertian kejahatan korporasi sesuai dengan uraian diatas, dapat disimpulkan bahwa apabila tindakan melanggar hukum dilakukan oleh pejabat korporasi, pegawai-pegawai, agen-agensya berdasarkan hubungan kerja, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama yang bertindak untuk dan atas nama badan hukum atau korporasi di dalam maupun di luar lingkungan korporasi dan untuk kepentingan korporasi maka tindakan tersebut merupakan tindak pidana (kejahatan) korporasi.

Bentuk-bentuk kejahatan korporasi beserta korbannya sangat beraneka ragam yang pada dasarnya mempunyai nilai ekonomi, seperti kejahatan yang berkaitan dengan kejahatan dibidang konsumen, bidang lingkungan hidup, kejahatan perpajakan, kejahatan pencucian uang dengan korban yang sangat luar biasa individu, kelompok dan masyarakat dan Negara.¹¹³ Kejahatan korporasi menurut Sheley dikategorikan menjadi 6 kategori, yang salah satunya adalah *Defrauding the government*, misalnya menghindar atau memperkecil pembayaran pajak dengan cara melaporkan data yang tidak sesuai dengan data yang sesungguhnya.¹¹⁴ Salah satu jenis pelanggaran tindak pidana (kejahatan) korporasi menurut Clinard dan Yeager adalah penghindaraan pajak maupun manipulasi pajak.¹¹⁵

¹¹² I Dewa Made Suartha, *op.cit.*, hlm. 29.

¹¹³ Nyoman Serikat Putra Jaya, *op.cit.*, hlm. 13

¹¹⁴ Sheley, Josep F, "*Exploring Crime: Reading in Criminology and Criminal Justice*", dalam I Dewa Made Suartha, (ed), *Hukum Pidana Korporasi*, Setara Press, Malang, 2015, hlm. 31.

¹¹⁵ Muhammad Mustofa, *op.cit.*, hlm. 125.

Jadi tindak pidana (kejahatan) perpajakan yang dilakukan oleh korporasi adalah dalam bentuk penghindaraan pajak maupun manipulasi pajak dengan cara melaporkan data pajak yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, sehingga pajak yang dibayarkan menjadi kecil dan perbuatan ini merupakan tindak pidana pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP dan UU Cipta Kerja.

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.¹¹⁶ 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.¹¹⁷ Kesalahan adalah faktor penentu pertanggungjawaban pidana karena tidak sepatutnya menjadi bagian perbuatan pidana. Menurut jonkers, perbuatan pidana adalah suatu perbuatan dengan sengaja atau alpa yang dilakukan dengan melawan hukum oleh seseorang yang dapat dipertanggungjawabkan.¹¹⁸

Setiap tindakan dapat dianggap sebagai tindak pidana selama tindakan yang dilakukan mengakibatkan suatu peristiwa pidana. Peristiwa

¹¹⁶ Eddy O.S. Hiariej, *Hukum Pidana*, Universitas Terbuka, Tangerang selatan, 2019, hlm 110

¹¹⁷ Moeljatno, *op.cit.*, hlm. 54.

¹¹⁸ J.E. Jonkers yang dikutip dalam Eddy O.S. Hiariej, *Op.cit*, hlm. 3.4.

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,¹¹⁹

- 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.¹²⁰ Kejahatan dirumuskan dalam buku kedua KUHP, dan tindak pidana pelanggaran dirumuskan dalam buku ketiga KUHP.

Tindak pidana perpajakan menurut rochim adalah suatu perbuatan yang berhubungan dengan tindak kejahatan di bidang perpajakan, yang pelakunya dapat dikenakan hukum pidana sesuai ketentuan undang-undang yang berlaku. Biasanya kejahatan perpajakan ini dilakukan tanpa kekerasan sehingga kejahatan ini masuk dalam kelompok kejahatan jenis *concursum*

¹¹⁹ J.B. Daliyo, *Pengantar Hukum Indonesia*, Prenhallindo, Jakarta, 2001, hlm.93.

¹²⁰ Simon Nahak, *op.cit.*, hlm. 65.

idealis, artinya memiliki basis dasar dari kejahatan tertentu seperti penggelapan, penipuan, pemalsuan, pencurian dan sebagainya.¹²¹

Pandangan Muhammad Djafar terkait tindak pidana perpajakan adalah berupa kejahatan di bidang pajak yang dapat berupa melakukan perbuatan atau tidak melakukan perbuatan yang memenuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Melakukan perbuatan tetapi bertentangan dengan kaidah hukum pajak sehingga dikategorikan sebagai kejahatan dibidang perpajakan, misalnya wajib pajak melakukan perbuatan berupa menyampaikan surat pemberitahuan tetapi substansi tidak benar, tidak lengkap, tidak jelas atau tidak ditandatangani. Tidak melakukan perbuatan tetapi memenuhi rumusan kaidah pajak sehingga dikategorikan melakukan kejahatan dibidang perpajakan, misalnya wajib pajak tidak membayar pajak untuk suatu saat atau masa pajak bagi tiap-tiap jenis pajak tidak tepat waktu.¹²²

Berdasarkan pada defnisi-definisi tersebut diatas, dapat disimpulkan bahwa tindak pidana pajak korporasi adalah perbuatan atau tindakan wajib pajak badan yang dilakukan dengan cara merekayasa laporan pajak, menghilangkan maupun memalsukan data pendukung pengenaan pajak yang semestinya (*tax evasion*) karena kealpaannya atau kesengajaanya 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.

¹²¹ Rochim, *Modus Operandi Tindak Pidana Pajak*, Solusi Publising, Jakarta, 2010, hlm. 25.

¹²² Muhammad Djafar Saidi, Eka Merdeka Wati Fajar, *op.cit.*, hlm. 3

B. Landasan Teori

1. Teori Keadilan

Teori Keadilan dalam Bahasa Inggris disebut *theory of justice*, sedangkan bahasa belandanya adalah *theorie van rechtvaardigheid*. Adil diartikan dapat diterima secara objektif.¹²³ Ada tiga pengertian adil, yaitu:¹²⁴

- a. Tidak berat sebelah atau tidak memihak,
- b. Berpihak pada kebenaran,
- c. Sepatutnya atau tidak sewenang-wenang

Teori keadilan merupakan teori yang mengkaji dan menganalisa tentang ketidakberpihakan, kebenaran atau ketidaksewenang-wenangan dari institusi atau individu terhadap masyarakat atau individu yang lainnya.¹²⁵

Keadilan dalam Teori Etis dalam pandangan Francois Geny, hukum tanpa keadilan, hukum tidak memiliki arti apa-apa. Hukum seyogyanya memiliki keadilan, tetapi keadilan tidak identik dengan hukum, karena ada norma hukum yang tidak memiliki nilai-nilai keadilan.¹²⁶ Hal ini selaras dengan pandangan Saint Augustine yang menjelaskan bahwa, “*unjust law is no law at all*” (hukum yang tidak adil bukanlah hukum).¹²⁷

¹²³ N.E. Algra, dkk, *Mula hukum*, Binacipta, Jakarta, 1983, hlm. 7.

¹²⁴ H. Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Disertasi dan Tesis*, Buku Kedua, Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2015, hlm. 25.

¹²⁵ *Ibid*, hlm. 26.

¹²⁶ I Dewa Gede Atmadja dan I Nyoman Putu Budiarta, *Teori-Teori Hukum*, Setara Press, Malang, 2018, hlm. 207.

¹²⁷ Donald Albert Rumokoy, *Pengantar Ilmu Hukum*, Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2017, hlm. 29.

Keadilan sebagai cita hukum¹²⁸. Yang menurut Gustav Radbruch menjelaskan bahwa, cita hukum tidak lain dari pada keadilan.¹²⁹ Keadilan harus mempunyai posisi yang pertama dan yang paling utama dibandingkan dengan kegunaan dan kepastian hukum.¹³⁰ Gustav Radbruch menjelaskan juga bahwa, “*Est autem jus a justitia, sicut a matre sua ergo prius fuit justitia quam jus.*” Hal ini dapat diartikan secara luas bahwa, hukum berasal dari keadilan sebagaimana lahirnya dari kandungan ibunya, sehingga keadilan telah ada sebelum adanya hukum.¹³¹

Melihat pandangan Francois Geny, Saint Augustine, dan Gustav Radbruch dapat disimpulkan bahwa tujuan hukum yang utama adalah keadilan sebagai cita hukum dan keadilan tidak identik dengan norma hukum karena ada norma hukum yang tidak memiliki nilai-nilai keadilan.

Keadilan dalam pandangan Ulpinus, “*Iustitia est perpetua et constans voluntas ius suum cuique tribuendi*” (keadilan adalah suatu keinginan yang terus menerus dan tetap memberikan kepada orang yang menjadi haknya).¹³² Hal ini selaras dengan pandangan Aristoteles yang menjelaskan keadilan sebagai “*ius suum cuique tribuere*” (setiap orang

¹²⁸ Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, Edisi Revisi, Prenadamedia Grup, Jakarta, 2008, hlm. 121.

¹²⁹ Kurt Whilk, *The legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*, Harvard University Press, Cambridge, 1950, hlm. 108.

¹³⁰ *Ibid*, hlm. 110

¹³¹ Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, *loc.cit.*

¹³² Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, *Ibid*, hlm. 133.

mendapatkan bagianya).¹³³ Keadilan dalam pandangan Aristoteles terdiri dari dua (2) jenis keadilan, yaitu:¹³⁴

- a. Keadilan Distributif sebagai keadilan yang memberikan kepada setiap orang sesuai jasanya (proporsional), sehingga keadilan distributif tidak menuntut setiap orang mendapatkan bagian yang sama banyaknya (bukan persamaan), tetapi keadilan distributif menekankan pada kesebandingan. Keadilan *distributive* ini terutama menguasai hubungan antar masyarakat, khususnya negara dan individu.¹³⁵
- b. Keadilan Korektif (*rectificatory justice*) atau Komutatif menurut istilah L.J. van Apeldoorn,¹³⁶ sebagai keadilan yang memberikan kepada setiap orang sama banyaknya, sehingga keadilan yang diberikan tidak didasarkan atas jasa-jasa perseorangan. Keadilan ini berlaku untuk hubungan antar individu, dimana hubungan itu bisa bersifat sukarela (*voluntary*), seperti jual beli dan sewa menyewa, dan ada yang bersifat tidak sukarela (*invouluntary*) seperti pencurian. Keadilan yang bersifat membetulkan (*rectificatory justice*) ini dipertahankan oleh Immanuel Kant dalam bidang hukum pidana, khususnya pidana mati.¹³⁷

¹³³ Aristotle, *Nicomachean Ethics*, dalam: Donald Albert Rumokoy (ed), *Pengantar Ilmu Hukum*, Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2017, hlm. 29.

¹³⁴ *Ibid*, hlm 32.

¹³⁵ L.J. van Apeldoorn, *Pengantar Ilmu Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta, 1985, hlm. 11-12.

¹³⁶ *Ibid*.

¹³⁷ Aristotle, *op.cit*, hlm. 12.

Pandangan yang sama tentang konsep keadilan menurut Aristoteles adalah pandangan Josef Pieper membagi keadilan menjadi 4 (empat), yang meliputi:¹³⁸

- a. *Iustitia Commutative*, yaitu mengatur hubungan seseorang dengan seseorang.
- b. *Iustitia Distributive*, yang mengatur hubungan masyarakat dengan manusia seorang.
- c. *Iustitia Legalis atau Generalis*, yang mengatur hubungan perseorangan dengan keseluruhan masyarakat.
- d. *Iustitia Protectiva (Ciong)*, yaitu keadilan yang diberikan kepada masing-masing pengayoman atau perlindungan kepada manusia pribadi. Ini jenis keadilan yang ditambahkan oleh Josef Pieper.

Konsep keadilan menurut Notonegoro adalah kemampuan untuk memberikan kepada diri sendiri dan orang lain apa yang semestinya, apa yang menjadi haknya, keadilan meliputi keadilan distributif (*distributive justice*), keadilan bertaat atau legal (*legal justice*) dan keadilan komutatif (*komutative justice*).¹³⁹

Pandangan yang hampir sama dengan pandangan Aristoteles adalah tentang konsep keadilan yang khusus berkaitan dengan kegiatan ekonomi

¹³⁸ Notohamidjojo, *Demi Keadilan dan Kemanusiaan*, BPK Gunung Mulian, Salatiga, 1975, hlm. 29.

¹³⁹ Notonegoro, *Pancasila Secara Ilmiah Populer*, Pancoran Tujuh Bima Aksara, Jakarta, 1971, hlm. 98.

adalah keadilan menurut St. Thomas Aquinas dengan membagi keadilan menjadi 3 (tiga) jenis, yaitu:¹⁴⁰

- a. *Commutative Justice* adalah berkaitan dengan beroperasinya ekonomi pasar, yaitu penghormatan terhadap kontrak dan hak milik pribadi, asal tidak melukai kepentingan orang lain.
- b. *Distributive Justice* adalah bagaimana membagikan keuntungan ekonomi untuk alasan kegiatan ekonomi.
- c. *Social Justice* yaitu kebutuhan *structures* dan *istitutions* berkaitan dengan kebutuhan ekonomi.

Berdasarkan pandangan para tokoh-tokoh diatas, dapat disimpulkan, yang *pertama*, bahwa tujuan hukum adalah keadilan. *Kedua*, keadilan harus diberikan kepada orang yang menjadi haknya secara proporsional atau sebanding (distributif) bukan persamaan, terutama menguasai hubungan antar masyarakat, khususnya negara dan individu. Keadilan distributif dilakukan dalam distributif ekonomi, kemakmuran dan asset-aset lain yang dapat dibagi ke komunitas yang dialokasikan diantara para anggotanya secara seimbang (proporsional). *Ketiga*, keadilan yang diberikan sama banyaknya berkaitan dengan hubungan antar individu dengan tidak melukai kepentingan orang lain.

Keadilan distribusi menurut pandangan Aristotels, Josef Pieper, St. Thomas Aquinas, Notonegoro dan lainnya adalah hampir sama dengan pandang prinsip keadilan *the difference principle* John Rawls dan untuk

¹⁴⁰ H. Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *op.cit*, hlm. 28.

keadilan komutatif hampir sama dengan *the greatest equal liberty principle* John Rawls. Prinsip keadilan tersebut lebih lanjut akan dirinci lebih jauh oleh John Rawl dengan teorinya *Justice as Fairness* (keadilan sebagai kelayakan), dimana konsep keadilan sebagai *fairness* menurut peneliti lebih cocok dengan keadilan dalam pemugutan pajak sebagai fungsi penerimaan (*budgetair*) pajak, yaitu dalam rangka alokasi atau distribusi pendapatan dan kekayaan dari masyarakat untuk kepentingan masyarakat yang lemah atau tidak diuntungkan.

Pandangan lain tentang esensi prinsip keadilan dikaitkan dengan kemanfaatan dalam pandangan keadilan dari Plato, bahwa:

“Keadilan mempunyai hubungan yang baik dan adil ditentukan oleh pernyataan bahwa yang belakangan menjadi bermanfaat dan berguna hanya apabila sebelumnya dimanfaatkan; yang menyatakan bahwa gagasan tentang keadilan menghasilkan satu-satunya nilai dari gagasan tentang kebaikan”.¹⁴¹

Jeremy Bentham, penganut paham utilitarianisme, berpendapat bahwa tujuan hukum hanyalah untuk kemanfaatan manusia. Prinsip kemanfaatan (*principle of utility*) diartikan semua hal harus bermanfaat, apabila telah mampu memberikan kebahagiaan bagi sebagian besar individu-individu di dalam masyarakat (*the greatest happiness the greatest number*) dan mencegah kesusahan (*pain*).¹⁴² Pandangan serupa dikemukakan oleh Jhon Stuart Mill, bahwa, tidak ada teori keadilan yang bisa dipisahkan dari tuntutan kemanfaatan, yaitu yang memberikan pada

¹⁴¹ Hans Kelsen, *Dasar-Dasar Hukum Normatif*, Nusa Media, Bandung, 2008, hlm. 117.

¹⁴² Jeremy Bentham, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Oxford University Press, 1996, hlm. 11.

perlindungan terhadap klaim-klaim yang dianggap esensial bagi kesejahteraan masyarakat dan memegang janji secara setara.¹⁴³

Prinsip-prinsip keadilan menurut H.L.A Hart adalah bahwa konsep keadilan dengan penerapan para individu berhak atas kedudukan relatif berupa kesetaraan atau ketidaksetaraan tertentu dihadapan yang lainnya, ini perlu dipertimbangkan dalam ketidakpastian kehidupan sosial ketika beban atau manfaat hendak dipulihkan ketika terganggu. Keadilan dipandang sebagai pemeliharaan atau pemulihan keseimbangan (*balance*) atau jatah bagian (*proportion*) dan kaidah pokoknya sering dirumuskan sebagai perlakuan hal yang serupa dan tidak serupa dan perlakuan hal-hal yang berbeda dengan cara yang berbeda.¹⁴⁴

Keadilan menurut pandangan aliran utilitarianisme lebih menekankan pada esensi keadilan dikaitkan dengan kemanfaatan, hal lebih cocok dengan fungsi pajak sebagai pengatur (*regulated*) dalam rangka penggunaan uang hasil pajak untuk melaksanakan program pembangunan nasional demi kemanfaatan untuk kesejahteraan masyarakat secara keseluruhan.

Hans Kelsen dalam bukunya *general theory of law and state*, berpandangan bahwa hukum sebagai tatanan sosial yang menuntun terciptanya hubungan timbal balik diantar sesama manusia. Maksud tatanan social yang adil adalah bahwa peraturan itu menuntun perilaku manusia

¹⁴³ Karen Lebacqz, *Teori-teori Keadilan*, Nusa Media, Bandung, 2011, hlm. 23.

¹⁴⁴ H.L.A Hart, *The Concept of Law (Konsep Hukum)*, diterjemahkan oleh M Khosim, Nusa Media, Bandung, 2010, hlm. 246.

untuk menciptakan kondisi yang memuaskan bagi semua manusia sehingga dapat menemukan kebahagiaan dalam peraturan tersebut.¹⁴⁵ Pandangan Hans Kelsen ini pandangan yang bersifat positifisme, nilai-nilai keadilan individu dapat diketahui dengan aturan-aturan hukum yang mengakomodir nilai-nilai umum, namun tetap pemenuhan rasa keadilan dan kebahagiaan diperuntukan tiap individu. Ada dua konsep keadilan yang dikemukakan oleh Hans Kelsen:

a. Konsep keadilan dan perdamaian.

Keadilan yang bersumber dari cita-cita irasional. Keadilan dirasionalkan melalui pengetahuan yang dapat berwujud suatu kepentingan-kepentingan yang pada akhirnya menimbulkan suatu konflik kepentingan. Penyelesaian atas konflik kepentingan tersebut dapat dicapai melalui suatu tata-tatanan yang memuaskan salah satu kepentingan dengan mengorbankan kepentingan yang lain atau dengan berusaha mencapai suatu kompromi menuju suatu perdamaian bagi semua kepentingan.¹⁴⁶

b. Konsep keadilan dan legalitas.

Untuk menegakkan di atas dasar suatu yang kokoh dari suatu tatanan sosial tertentu, menurut Hans Kelsen pengertian “Keadilan” bermaknakan legalitas. Suatu peraturan umum adalah “adil” jika ia benar-benar diterapkan, sementara itu suatu

¹⁴⁵ Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, diterjemahkan oleh Rasisul Muttaqien, Nusa Media, Bandung, 2011, hlm. 9.

¹⁴⁶ Kahar Masyhur, *Membina Moral dan Akhlak*, Kalam Mulia, Jakarta, 1985, hlm. 68.

peraturan umum adalah “tidak adil” jika diterapkan pada suatu kasus dan tidak diterapkan pada kasus lain yang serupa.¹⁴⁷ Konsep keadilan dan legalitas inilah yang diterapkan dalam hukum nasional bangsa Indonesia, yang memaknai bahwa peraturan hukum nasional dapat dijadikan sebagai payung hukum (*law umbrella*) bagi peraturan-peraturan hukum nasional lainnya sesuai tingkat dan derajatnya dan peraturan hukum itu memiliki daya ikat terhadap materi-materi yang dimuat (materi muatan) dalam peraturan hukum tersebut.¹⁴⁸ Hukum adalah undang-undang yang berlaku.¹⁴⁹

Konsep keadilan dan legalitas menurut Hans Kelsen adalah bahwa keadilan adalah legalitas, yaitu dengan diberlakukannya norma hukum dalam undang-undang berarti telah memenuhi keadilan. Konsep keadilan legalitas Hans Kelsen lebih mengedepankan kepastian hukum yaitu hukum adalah undang-undang yang berlaku.

Menurut Irene Jenkin, tolak ukur dari suatu keadilan dibagi menjadi 2 (dua) yaitu:¹⁵⁰

a. Teori Keadilan Hukum (*Legal Justice Theory*)

Keadilan hukum yang disebut *formal justice*, didasarkan pada dua doktrin, yaitu: (1) *doktrin due process of law* (proses hukum

¹⁴⁷ *Ibid*, hlm. 71.

¹⁴⁸ Suhrawardi K. Lunis, *Etika Profesi Hukum*, Cetakan Kedua, Sinar Grafika, Jakarta, 2000, hlm. 50.

¹⁴⁹ Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, *op.cit*, hlm. 165.

¹⁵⁰ Irene Jenkin, “*Justice As Ideal And Ideology*”, dalam I Dewa Gede Atmadja dan I Nyoman Putu Budiarta, *Teori-Teori Hukum*, Setara Press, Malang, 2018, hlm. 207.

melalui peradilan) dan (2) *equal protection* (perlindungan hukum yang setara). Keadilan hukum tolak ukurnya pada prosedural, karena hukum harus pasti, dilaksanakan secara imparisial, dipandang sebagai *equality before the law*.

Hal ini juga ditegaskan oleh Alf Ross sebagai berikut,¹⁵¹

“As we have seen, the idea of justice resolves itself into demand that decision should be result of application of a general rule. Justice is the correct application of a law, as opposed to arbitrariness”.

Terjemahan bebasnya, sebagaimana telah kami kemukakan, ide keadilan memecahkan dengan sendirinya tuntutan bahwa keputusan harus berhasil menerapkan peraturan hukum umum. Keadilan dipahami merupakan penerapan hukum secara benar, sebagai lawan dari kesewenang-wenangan.

b. Teori Keadilan Masyarakat (*Social Justice Theory*).

Tolok ukur keadilan sebagai tujuan hukum adalah “masyarakat yang baik” (*good society*) dan peranan hukum untuk mewujudkan keadilan secara aktual, disebut juga keadilan substantif. Di Amerika Serikat, kini pengadilanlah yang paling menentukan untuk mengatur, menjaga “*good society*”. Hal ini disebabkan, karena pengadilan secara radikal memperluas spectrum baru atas perlindungan hak asasi manusia (*human rights*).¹⁵²

Terkait keadilan masyarakat (*social justice*), Hari Chand mendeskripsikan sebagai berikut bahwa, ”.¹⁵³

¹⁵¹ Alf Ross, *On Law and Justice I*, University of California Press, Berkeley & Los Angeles, 1959, hlm. 280.

¹⁵² Irene Jenkin, *op.cit*, hlm. 208.

¹⁵³ Hari Chand, *Moder Jurisprudence*, International Law Book Services, Kuala Lumpur, 1994, hlm. 255.

“Social justice concern the distribution of the benefit and burdens throughout a society as it result from major social institutions, property systems and public organizations. It deals with mattes such as the regulation of wages and profit, the allocation of housing, medicine, welfare benefit, ect. This also known as distributive justice because the advantages and disadvantages, wealth and honours, are distributive among people or society”.

Terjemahan bebasnya, keadilan sosial menyangkut distribusi keuntungan dan beban kepada seluruh masyarakat sebagai hasil dari mayoritas institusi sosial, sistem kepemilikan atas tanah, dan organisasi publik. Hal itu berurusan dengan persoalan regulasi, pengupahan, keuntungan, penyediaan perumahan, kesehatan, kepentingan akan kesejahteraan, dsb. Keadilan sosial ini juga dinamakan keadilan distributif karena keuntungan dan kerugian, kesejahteraan dan penghormatan didistribusikan di antara rakyat atau masyarakat.

Hal ini selaras dengan teori keadilan dalam pandangan John Rawls dalam bukunya *A Theory of Justice*, yaitu *Justice as Fairness* (teori keadilan yang berdimensi kelayakan) yang didasarkan atas dua asas (prinsip), yaitu:¹⁵⁴

- a. Asas Kebebasan (*Liberty Principles*), dalam arti asas yang memberikan hak dan kesempatan yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas seluas kebebasan yang sama bagi setiap orang;
- b. Asas Perbedaan (*Difference Principles*), dalam arti asas yang mampu mengatur kembali kesenjangan sosial ekonomi yang terjadi, sehingga dapat memberi keuntungan yang bersifat timbal balik bagi setiap orang, baik mereka yang berasal dari kelompok beruntung maupun tidak beruntung.

¹⁵⁴ John Rawls, *A Theory of Justice*, *loc.cit.*

Ketika masyarakat tadi telah mengikatkan diri dalam perjanjian dan membuat struktur sosial dasar (*basic structure social*), maka terjadi pembagian satu dengan lainnya, dimana bagian yang satu menjalankan prinsip pertama dan satu lagi menjalankan prinsip yang kedua. Hal ini berarti bahwa kesetaraan (*equal*) atas kebebasan (*liberty*) pada prinsip yang pertama tidak dapat dibenarkan dengan atau dikompensasikan dengan keuntungan sosial dan ekonomi yang lebih besar. Sedangkan distribusi pendapatan (*income*) dan kesejahteraan (*wealth*) serta hirarki otoritas harus konsisten dengan kedua kebebasan tersebut yaitu kesetaraan kewarganegaraan dan kesetaraan kesempatan.¹⁵⁵

Fokus prinsip keadilan dari John Rawls fokus, yaitu pada struktur dasar masyarakat, konstitusi negara, aturan hukum, sistem hukum, kelembagaan, dan sistem sosial. Dalam hal ini Rawls hendak berusaha menemukan prinsip-prinsip keadilan yang menentukan bagaimana struktur dasar dari masyarakat mendistribusikan beban dan keuntungan untuk mencapai keadilan, sebagaimana dikatakan Hari Chand Sebagai berikut,¹⁵⁶

“Rawl’s theory of justice focus on basic structure of society, political constitution, the legal system, laws, institutions and social systems. He wants to seek find a set of principles of justice which should determine how the basic structure of the society should distributive burden and benefits to achive justice.”

Mengacu pada apa yang dikemukakan oleh Hari Chand, teori keadilan dari John Rawls, dapat dikategorikan sebagai teori keadilan sosial

¹⁵⁵ Vidya Prahassacita, *loc.cit.*

¹⁵⁶ Hari Chand, *op.cit.*, hlm. 279.

atau teori keadilan distributif dan ini keliatan dengan pernyataan yang diinginkan oleh Rawls, ia berusaha menemukan prinsip-prinsip keadilan sebagai penentu “bagaimana struktur dasar masyarakat membagikan beban dan keuntungan untuk mencapai keadilan” .

Inti dari teori keadilan sosial John Rawls adalah menjelaskan ada dua asas keadilan bagi anggota-anggota masyarakat. Pertama, setiap orang hendaknya memiliki suatu hak yang sama atas sistem kebebasan (*basic liberties*) secara luas bagi anggota-anggota masyarakat. Prinsip kebebasan yang sama besarnya yaitu setiap individu (pribadi) mempunyai hak atas kebebasan dasar sejauh kebebasan itu sama besarnya dengan kebebasan orang lain, sehingga keuntungan masyarakat dibagi rata diantara anggota masyarakat yang sama.¹⁵⁷

Kedua, perbedaan sosial dan ekonomi hendaknya diatur sedemikian, sehingga:

- a. Memberikan perlindungan bagi anggota-anggota masyarakat yang paling lemah (tidak mampu); dan
- b. Berkenaan dengan jabatan dan kedudukan yang terbuka bagi semua orang didasarkan pada asas *fairness* (kejujuran atau kelayakan).

Situasi perbedaan ini memerlukan hukum yang memberikan keuntungan kepada golongan masyarakat yang paling kurang beruntung secara sosial dan ekonomi.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, *op.cit*, hlm. 187.

¹⁵⁸ *Ibid*

Berdasarkan uraian diatas, prinsip keadilan sosial atau keadilan distributif John Rawl adalah keadilan yang berdimensi kelayakan dalam rangka perlindungan terhadap masyarakat lemah (tidak mampu) karena kesenjangan ekonomi sosial yang terjadi, dengan fokus pada struktur dasar masyarakat, konstitusi negara, aturan hukum, sistem hukum, kelembagaan, dan sistem sosial, untuk mendistribusikan pendapatan, kekayaan dan kesejahteraan dalam rangka mencapai keadilan. Hukum harus memberikan keuntungan kepada kelompok masyarakat yang lemah atau yang paling kurang beruntung sesuai dengan prinsip keadilan.

Prinsip keadilan sosial atau keadilan distributif John Rawls adalah keadilan yang berlaku dalam pajak yaitu negara memiliki tugas dan tanggung jawab untuk mewujudkan masyarakat yang adil, makmur dan sejahtera. Untuk mewujudkan tujuan negara tersebut diperlukan adanya distribusi pendapatan dan kekayaan melalui pemungutan pajak dari masyarakat pembayar pajak yang diatur oleh undang-undang dan pajak tersebut digunakan oleh negara dalam rangka untuk mendistribusikan pendapatan dan kekayaan dari pembayar pajak dalam bentuk program-program pemerintah untuk mewujudkan pemerataan pembangunan dan kesejahteraan seluruh rakyat yang diakibatkan adanya kesenjangan ekonomi dan sosial.

2. Teori Pengembalian Aset

Pajak merupakan faktor terpenting bagi keuangan negara dalam menjamin kelangsungan pembangunan nasional tanpa tergantung kepada sumberdaya alam dan bantuan asing. Hal ini sejalan dengan pandangan Fjeldstad yang menyatakan bahwa *“An effective tax system is considered central for sustainable development because it can mobilize the domestic revenue base as a key mechanism for developing countries to escape from aid or single natural resource dependency”*.¹⁵⁹ Hal ini mengandung makna bahwa sistem pajak yang efektif akan mampu menggerakkan roda pembangunan untuk dapat keluar dari ketergantungan terhadap bantuan luar dan sumber daya alam. Dapat dibayangkan bagaimana kondisi keuangan negara tanpa kontribusi dari pajak sebagai sumber utama penghasilan bagi keuangan negara. Pembangunan tidak dapat dijalankan apabila sumber pendanaannya tidak tersedia. Kesulitan pendanaan pembangunan akan mengakibatkan upaya meningkatkan kesejahteraan rakyat sulit diwujudkan.

Untuk mewujudkan cita-cita dan tujuan bangsa Indonesia diperlukan sumber dana yang cukup besar dan salah satunya adalah pajak. Kewajiban pajak merupakan kewajiban kenegaraan yang telah diatur dalam Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 yang menyatakan bahwa, "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Pajak bersifat memaksa menunjukkan bahwa kewajiban pajak memiliki kekhususan yang berbeda dengan kewajiban lain. Pajak

¹⁵⁹ Fjeldstad, Odd-Helge., *To Pay or Not To pay? Citizen's Views on Taxation in Local Authorities in Tanzania*, Tanzania: Mkuki na Nyota Publishers, 2006.

sebagai sumber penerimaan Negara untuk membiayai pemerintahan umum, maka penerimaan pajak harus tercantum dalam anggaran pendapatan dan belanja negara dalam APBN.¹⁶⁰

Terhadap pelanggaran tidak dipenuhinya kewajiban pajak yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, negara wajib mensinergikan upaya penegakan hukum dengan mewujudkan kesejahteraan umum sehingga penanganan tindak pidana harus dilakukan menggunakan pendekatan yang berkeadilan bagi masyarakat melalui pengembalian kerugian pada pendapatan negara untuk kepentingan kesejahteraan masyarakat. Tugas dan tanggung jawab negara untuk mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan bagi rakyatnya inilah yang memberikan justifikasi moral bagi negara untuk melakukan upaya-upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara dalam tindak pidana. Tugas dan tanggung jawab negara untuk melakukan upaya-upaya pengembalian kerugian negara seperti yang dikemukakan oleh Michael Levi yaitu:¹⁶¹

- a. Alasan pencegahan (*prohylactic*), yaitu untuk mencegah pelaku tindak pidana memiliki kendali atas aset-aset yang diperoleh secara tidak sah untuk melakukan tindak pidana lain dimasa yang akan datang;

¹⁶⁰ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, op.cit, hlm. 41.

¹⁶¹ Levi, Michael, *Tracing and Recovering the Proceeds of Crime*, Cardiff University Wales, UK, Tblisi, Georgia, 2004, hlm. 17.

- b. Alasan kepatutan (*propriety*), yaitu pelaku tindak pidana tidak punya hak yang pantas atas aset-aset yang diperoleh secara tidak sah tersebut;
- c. Alasan prioritas/mendahului, yaitu karena tindak pidana memberi prioritas kepada negara untuk menuntut aset yang diperoleh secara tidak sah daripada hak yang dimiliki oleh pelaku tindak pidana;
- d. Alasan kepemilikan (*proprietary*), yaitu karena aset tersebut diperoleh secara tidak sah, maka negara memiliki kepentingan selaku pemilik aset tersebut.

Dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja tidak ada penjelasan berkaitan dengan pengertian dari kerugian pada pendapatan negara sebagai akibat dari tindak pidana perpajakan. Berkaitan dengan pengertian kerugian pada pendapatan negara menurut Siswo Suyanto, bahwa berbagai undang-undang terkait dengan masalah Keuangan Negara (pengelolaan) mengacu pada Undang-undang No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. Dalam berbagai kepustakaan terkait masalah Keuangan Negara, dengan jelas dinyatakan bahwa Negara adalah subyek, sedangkan Penerimaan dan Pengeluaran Negara beserta unsur-unsur di dalamnya merupakan obyek, jadi suatu perbuatan yang dilakukan oleh pihak-pihak tertentu hanya dapat menguntungkan atau merugikan subyek, yaitu Negara. Oleh karena itu,

terminologi merugikan pada pendapatan negara atau merugikan keuangan negara, dalam konteks keuangan negara, adalah kerugian Negara.¹⁶²

Pengertian keuangan negara dijelaskan dalam Pasal 1 angka 1 Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, yang dimaksud Keuangan Negara adalah, “Semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut”.

Pengertian kerugian dijelaskan dengan merujuk pada aspek akuntansi, bahwa yang dimaksud dengan kerugian (*loss*) adalah :¹⁶³

- a. *Any Item of expense, as in the term profit and loss;*
- b. *Any Sudden, unexpected, involuntary, expence or irrecoverable cost, often reffered to as a form of non recurring charge an expenditure from which no present or future benefit any be expected;*
- c. *The excess of the cost or depreciated cost of an asset over its selling price.*

Melihat teminologi “kerugian” ditinjau dari segi akuntansi dan rumusan keuangan negara dalam pasal 1 dan 2 Undang-undang Nomor 17

¹⁶² Siswo Suyanto, Kerugian pada Keuangan Negara dan Kerugian pada Pendapatan Negara: suatu diskusi, <http://www.keuanganpublik.com/2010/11/kerugian-pada-keuangan-negara-dan.html?m=1> (diakses tanggal 12Juli 2021, Pukul 16.46)

¹⁶³ N.N., *A Dictionary of Accountants*, Fifth Edition, Prentice Hall of India, New Delhi, 2009.

Tahun 2003, dapat dirumuskan definisi “kerugian keuangan negara” sebagai berikut:¹⁶⁴

- a. Hilang atau berkurangnya hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, akibat perbuatan sengaja melawan hukum dalam bentuk;
 - 1) hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
 - 2) kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
 - 3) Penerimaan Negara dan Pengeluaran Negara;
 - 4) Penerimaan Daerah dan Pengeluaran Daerah;
 - 5) kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah;
- b. Hilang atau berkurangnya sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban akibat perbuatan sengaja melawan hukum dalam bentuk:
 - 1) kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;

¹⁶⁴ Hernol Ferry Makawimbang, *op.cit*, hlm 12-13

- 2) kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Berdasarkan pada uraian diatas kerugian pada pendapatan negara akibat tindak pidana perpajakan adalah hilang atau berkurangnya hak negara untuk memungut atau menerima pajak yang dapat dinilai dengan uang, maupun barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban akibat perbuatan sengaja melawan hukum.

Menurut Matthew H Fleming, dalam dunia internasional, tidak ada pengertian pengembalian aset yang disepakati bersama. Fleming sendiri tidak mengemukakan rumusan definisi, tetapi menjelaskan bahwa pengembalian aset adalah proses pelaku-pelaku kejahatan dicabut, dirampas, dihilangkan haknya dari hasil tindak pidana dan /atau dari sarana tindak pidana.¹⁶⁵ Pendapat Fleming tersebut lebih menekankan pada tiga faktor, yaitu: pertama, pengembalian aset sebagai proses pencabutan, perampasan, penghilangan; kedua, yang dicabut, dirampas dan dihilangkan adalah hasil/keuntungan yang diperoleh dari tindak pidana; dan ketiga, salah satu tujuan pencabutan, perampasan, penghilangan adalah agar pelaku tindak pidana tidak dapat menggunakan hasil/keuntungan keuntungan dari tindak pidana sebagai alat/sarana untuk melakukan tindak pidana lainnya.¹⁶⁶

Pengembalian aset (*asset recovery*) menurut Theodorus M Tuanakotta adalah upaya pemulihan kerugian dengan cara menemukan dan

¹⁶⁵ Fleming, Matthew H, *Asset Recovery and Its Impact on Criminal Behavior, An Economic Taxonomy, Draft for comments, version date, 27 Januari 2005*, University College London, London, 2005, hlm. 1.

¹⁶⁶ Purwaning M. Yanuar, *op.cit*, hlm. 103.

menguasai kembali aset yang dijarah, misalnya dalam kasus korupsi, penggelapan, dan pencucian uang (*money laundering*).¹⁶⁷ Pemulihan kerugian merupakan proses mengubah aset yang sudah ditemukan lewat penelusuran aset untuk diserahkan kepada pihak yang dimenangkan dalam penyelesaian sengketa.¹⁶⁸ Erisatriana dan Hj. Dewi Kania Sugiharti memilih menggunakan istilah pemulihan aset sebagai terjemahan dari *asset recovery*, dengan alasan konteks *asset recovery* dalam konteks pemberantasan tindak pidana korupsi terdapat dalam Pasal 1 huruf (b) UNCAC 2003.¹⁶⁹ Bahasa Indonesia menerjemahkan *asset recovery* dengan kata-kata seperti pemulihan atau pengembalian aset.¹⁷⁰

Menurut Romli Atmasasmita, aset tindak pidana dipandang sebagai subjek dan objek hukum (pidana), sebagai subjek hukum pidana adalah aset yang digunakan sebagai sarana untuk melakukan tindak pidana atau telah membantu atau mendukung aktivitas persiapan dan perencanaan tindak pidana. Aset sebagai obyek hukum pidana adalah aset yang merupakan hasil suatu tindak pidana.¹⁷¹ Istilah aset tindak pidana membawa konsekuensi

¹⁶⁷ Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi*, Salemba Empat, Jakarta, 2010. hlm. 88.

¹⁶⁸ Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi*, *Ibid*, hlm 832.

¹⁶⁹ Eri Satriana dan Hj. Kania Sugiharti, *Asset Recovery dalam Pengembangan Hukum Pidana nasional*, CV. Keni Media, Bandung, 2019, hlm. 57

¹⁷⁰ Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, *op.cit*, hlm. 64.

¹⁷¹ Romli Atmasasmita, "Kebijakan Perampasan Aset Pasca Ratifikasi Konvensi PBB Anti Korupsi 2003 dalam Sistem Hukum Pidana Indonesia", Lilik Mulyadi (ed), *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, Kencana, Jakarta, 2020, hlm. 66

hukum dimana aset tidak pidana dipandang “terlepas” pemiliknya (pelaku tindak pidana) yang telah menguasai (bukan memiliki) aset dimaksud.¹⁷²

Hakekat pengembalian aset adalah bagaimana hasil pelaku tindak pidana (*factum sceleris*) berupa aset dapat dikembalikan kepada negara korban yang dicuri (*stolen asset recovery*). Pengembalian aset memiliki urgensi melemahkan institusi, nilai-nilai demokrasi dan keadilan, serta membahayakan pembangunan berkelanjutan (*sustainable development*) maupun penegakan hukum (*rule of law*). Pengembalian aset berkorelasi dengan filosofi *naturae aequum est, neminem cum alterius detriment et injuria, flery locupletioem*, bahwa tidak ada seorangpun yang dapat memperkaya di atas kerugian dan penderitaan orang lain.¹⁷³

3. Teori Pertanggungjawaban Pidana Korporasi

Ketika kejahatan di bidang perpajakan telah memenuhi unsur-unsur delik pajak, berarti pelaku kejahatan wajib dikenakan sanksi pidana sebagaimana ditentukan dalam kaidah hukum pajak.¹⁷⁴ Penjatuhan sanksi pidana kepada para pelaku tindak pidana secara teoritis telah didasarkan atas beberapa pandangan (teori) yang berkembang dalam hukum pidana. Teori tujuan pembebanan sanksi pidana yang berkembang selama ini dapat dibagi secara umum menjadi tiga (3), yaitu:¹⁷⁵

¹⁷² Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, *op.cit*, hlm. 66.

¹⁷³ Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, *op.cit*, hlm. 69.

¹⁷⁴ Hartiwingsih dan Lushiana Primasari, *Hukum Pidana Ekonomi*, Universitas Terbuka, Tangerang Selatan, 2019, hlm. 6.11.

¹⁷⁵ N.E. Algra, dkk, *op.cit*, hlm. 303.

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

Tujuan pemidanaan berdasarkan teori absolut (Algra), Negara harus membebankan hukum pidana kepada para pelaku, karena para pelaku dianggap telah berbuat dosa (*quia peccatum*).¹⁷⁶ Teori Absolut dalam pandangan Muladi, "pemidanaan merupakan pembalasan atas kesalahan yang telah dilakukan, jadi berorientasi pada perbuatan dan terletak pada kejahatan itu sendiri".¹⁷⁷

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

Tujuan pemidanaan menurut teori relatif (Algra) menjelaskan bahwa, Negara membebankan sanksi pidana kepada pelaku tindak pidana sebagai alat untuk mencapai tujuan, yaitu: menakut-nakuti seseorang untuk melaksanakan tindakan jahat.¹⁷⁸ Teori Relatif dalam pandangan L.J. van Apeldoorn, sanksi pidana diberikan kepada para pelaku tindak pidana supaya orang tidak membuat atau melakukan kejahatan (*ne peccetur*)¹⁷⁹ Menurut I Dewa Gede Atmadja tujuan teori relatif selain didasarkan untuk atas pencegahan (*prevention*) dan menakut-nakuti (*deterrence*), juga untuk pembaharuan (*reformation*), yaitu untuk mengubah sifat jahat si pelaku dengan dilakukannya pembinaan dan pengawasan oleh institusi yang berwenang, untuk nantinya si pelaku

¹⁷⁶ *Ibid*, hlm. 304.

¹⁷⁷ Muladi, *Lembaga Pidana Bersyarat*, Alumni, Bandung, 2002, hlm. 29-32.

¹⁷⁸ N.E. Algra, dkk, *op. cit.*, hlm. 305.

¹⁷⁹ L.J. van Apeldoorn, *opcit.*, hlm. 343-344.

kembali hidup di tengah-tengah masyarakat dapat hidup menjadi berperilaku sebagai orang yang baik.¹⁸⁰

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

Tujuan pemidanaan berdasarkan teori gabungan (Algra) menjelaskan bahwa pemerintah memiliki hak untuk menghukum, apabila orang berbuat kejahatan dan apabila hukum yang dibebankan memiliki tujuan yang bermanfaat.¹⁸¹ Teori Gabungan secara substantif telah menggabungkan antara prinsip-prinsip teori absolut dan teori relatif sebagai satu kesatuan, yaitu: “pemidanaan mengandung unsur pembalasan di satu pihak, dan di pihak lain juga mengakui unsur preventi utamanya memperbaiki si pelaku atau terpidana yang melekat pada setiap sanksi pidana”.¹⁸²

Penganut aliran retributif (pembalasan) terkemuka adalah Immanuel Kant yang menyatakan bahwa kesalahan merupakan dasar penjatuhan pidana, maka pemidanaan menjadi layak diberikan kepada pelaku tindak pidana.¹⁸³ Sedangkan menurut pandangan utilitarianisme dengan falsafah pada kedayagunaan hukum pidana, Jeremy Bentham mengatakan, janganlah hukum pidana dikenakan atau digunakan apabila tidak berdasar, tidak perlu dan tidak menguntungkan atau tidak

¹⁸⁰ I Dewa Gede Atmadja dan I Nyoman Putu Budiarta, *loc.cit.*

¹⁸¹ N.E. Algra, dkk, *Op. cit.*, hlm. 306.

¹⁸² I Dewa Gede Atmadja dan I Nyoman Putu Budiarta, *op. cit.*, hlm. 178.

¹⁸³ Beccaria, *Of Crime and Punishment*, Translated by Jane Griqson Marsillo Publisers, New York, 1996, hlm. 9-10

efektif.¹⁸⁴ Tujuan pemidanaan aliran utilitarian (teori relatif) adalah pencegahan

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

Roeslan Saleh menyatakan bahwa pertanggungjawaban pidana diartikan sebagai diteruskannya celaan yang obyektif yang ada pada perbuatan pidana dan secara subyektif memenuhi syarat untuk dapat dipidana karena perbuatannya itu.¹⁸⁵ Maksud dari celaan obyektif adalah bahwa perbuatan yang dilakukan oleh seseorang memang merupakan suatu perbuatan yang dilarang. Indikatornya adalah perbuatan tersebut melawan hukum baik dalam arti melawan hukum formil maupun melawan hukum materiel. Maksud dari celaan subyektif menunjuk kepada orang yang melakukan perbuatan yang dilarang tersebut. Walaupun perbuatan yang dilarang telah dilakukan oleh seseorang, namun jika orang tersebut tidak

¹⁸⁴ Lilik Mulyadi, *Membangun Model Ideal Pemidanaan Korporasi Pelaku Tindak Pidana Korupsi Berbasis Keadilan*, *op.cit*, hlm 130

¹⁸⁵ Roeslan Saleh, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana - Dua Pengertian Dasar Dalam Hukum Pidana*, Aksara Baru, Jakarta, 1983, hlm. 75.

dapat dicela karena pada dirinya tidak terdapat kesalahan, maka pertanggungjawaban pidana tidak mungkin ada.

Dalam bahasa lain, tetapi mengandung hakikat yang sama, Chairul Huda menyebutkan bahwa dasar adanya pidana adalah azas legalitas, sedangkan dasar dapat dipidananya pembuat adalah asas kesalahan. Oleh karena itu, pertanggungjawaban pidana adalah pertanggungjawaban orang terhadap tindak pidana yang dilakukannya. Pertanggungjawaban pidana pada hakekatnya merupakan suatu mekanisme yang dibangun oleh hukum pidana untuk bereaksi terhadap pelanggaran atas kesepakatan menolak suatu perbuatan tertentu.¹⁸⁶

Secara lebih rinci, Sudarto menyatakan bahwa agar seseorang memiliki aspek pertanggungjawaban pidana, dalam arti dipidananya pembuat, terdapat beberapa syarat yang harus dipenuhi, yaitu:¹⁸⁷

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

Pertanggung jawaban hukum adalah tanggung jawab subjek hukum atau pelaku yang melakukan perbuatan melawan hukum atau tindak pidana, sehingga dapat dituntut untuk membayar ganti rugi dan/atau menjalankan

¹⁸⁶ Chairul Huda, *Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan*, Cet. Kedua, Kencana, Jakarta, 2006, hlm. 68

¹⁸⁷ Sudarto, *Hukum Pidana I*, Badan Penyediaan Bahan-bahan Kuliah, FH UNDIP, Semarang, 1988, hlm. 85.

pidana.¹⁸⁸ Tanggung jawab hukum secara prinsip dibedakan menjadi dua jenis, yaitu;¹⁸⁹

- a. Tanggung jawab yang didasarkan kesalahan (*liability based on fault*) adalah tanggung jawab yang dibebankan kepada subjek hukum atau pelaku yang melakukan perbuatan melawan hukum atau perbuatan pidana karena adanya kealpaannya (kelalaian). Kelalaian adalah keadaan dimana subjek hukum atau pelaku lengah, tidak hati-hati atau lupa melakukan kewajibannya. Dalam *liability based on fault* baru mendapatkan ganti kerugian apabila korban berhasil membuktikan adanya kesalahan pada pihak tergugat.¹⁹⁰
- b. Tanggung jawab mutlak (*strict liability*) adalah perbuatannya menimbulkan akibat yang dianggap merugikan undang-undang dan ada suatu hubungan eksternal antara perbuatannya dengan akibatnya. Ciri utama dari *strict liability* adalah tidak adanya persyaratan tentang perlunya kesalahan, namun pihak tergugatlah yang harus membuktikannya.¹⁹¹

Pertanggungjawaban pidana menurut Roscoe Pound adalah sebagai suatu kewajiban untuk membayar pembalasan yang akan diterima pelaku dari seseorang yang telah dirugikan.¹⁹² Pertanggungjawaban pidana

¹⁸⁸ H. Salim HS, Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis dan Disertasi (Buku Kedua)*, *op.cit.*, 208.

¹⁸⁹ Hans Kelsen, *Teori Umum Tentang Hukum dan Negara*, Nusa Media, Bandung, 2006, hlm 95.

¹⁹⁰ Koesnadi Hardjosoemantri, *Hukum Tata Lingkungan*, Gajah Mada University Press, Yogyakarta, 1988, hlm. 334-335.

¹⁹¹ *Ibid*

¹⁹² Roscoe Pound dalam: Eddy O.S. Hiariej, *Hukum Pidana*, Universitas Terbuka, Tangerang selatan, 2019, hlm. 7.4

berkaitan dengan apakah dalam melakukan perbuatannya pelaku mempunyai kesalahan atau tidak karena dalam hukum pidana berlaku asas *green straf zonder schuld; actus non facit reum nisi mens sir rea*, yaitu seseorang tidak dapat dipidana jika tidak ada kesalahan.¹⁹³

Seseorang mendapatkan pidana tergantung pada 2 (dua) hal, yaitu: (1) harus ada perbuatan yang bertentangan dengan hukum atau ada unsur melawan hukum, dan; (2) terhadap pelakunya ada unsur kesalahan dalam bentuk kesengajaan dan atau kealpaan, sehingga perbuatan yang melawan hukum tersebut dapat dipertanggungjawabkan kepadanya.¹⁹⁴ Pertanggungjawaban pidana (*criminal liability*) artinya, orang telah melakukan tindak pidana belum tentu harus dipidana, malainkan harus mempertanggungjawabkan perbuatannya yang telah dilakukan jika ditemukan unsur kesalahan, dalam *common law system* dimanakan *mens rea*, karena suatu tindak pidana itu terdiri dari dua unsur, yaitu *a criminal act (actus reus)* dan *a criminal intent (mens rea)*.¹⁹⁵

Actus reus dan *mens rea* atau yang disebut *conduct element* atau *fault element* harus dipenuhi untuk menentukan adanya pertanggungjawaban pidana. Pertanggungjawaban pidana terjadi setelah adanya suatu tindak pidana, dengan demikian tindak pidana itu dipisahkan dari unsur kesalahan. Pengecualian prinsip *actus reus* dan *mens rea* itu

¹⁹³ Moeljatno, *Asas-asas Hukum Pidana*, Rineke Cipta, Jakarta, 2008, hlm. 153.

¹⁹⁴ Martiman Prodjomidjoo, *Memahami Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Pradya Paramita, Jakarta, 1997, hlm. 31.

¹⁹⁵ Hartiwiningsih dan Lushiana Primasari, *op.cit*, hlm. 3.34.

hanya pada delik-delik yang bersifat *strict liability*, dimana *mens rea* tidak perlu dibuktikan.¹⁹⁶

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

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

¹⁹⁶ Hasbullah F. Sjawie, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dan Tindak Pidana Korupsi*, Prenada Media Grup, Jakarta, 2015, hlm. 10.

¹⁹⁷ Mardjono Rekso Dipuro, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Tindak Pidana Korporasi*, dalam I Dewa Made Suartha, *op.cit*, hlm. 40

¹⁹⁸ Sunarjati, Hartono, "Kemungkinan Penerapan Sanksi Praktek-Praktek Bisnis Internasional", dalam: Sumantora (ed), *Aspek-aspek Pidana Bidang di Bidang Ekonomi*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1990, hlm. 182.

korporasi.¹⁹⁹ Delik-delik yang tidak dapat dilakukan oleh korporasi adalah:²⁰⁰

- a. Yang satu-satunya ancaman pidananya hanya bisa dikenakan kepada orang biasa, misalnya pembunuhan.
- b. Yang bisa dilakukan orang biasa, misalnya bigamy, perkosaan.

Pertanggungjawaban tindak pidana terhadap subjek hukum badan (korporasi) didasarkan pada beberapa yang membenarkan korporasi sebagai subjek hukum pidana yang dinilai dapat melakukan tindak pidana dan dapat dimintakan pertanggungjawaban secara pidana, yaitu:²⁰¹

- a. *Identificatioan Theory* (Teori Identifikasi) atau *Direct liability* (Pertanggungjawaban langsung). Menurut doktrin ini, korporasi dapat melakukan tindak pidana secara langsung melalui *senior officer* dan di Identifikasi sebagai perbuatan korporasi itu sendiri. *Senior officer* ini adalah orang yang merupakan otak yang menjalankan seluruh aktifitas korporasi (*directing mind*). Doktrin ini memandang bahwa perbuatan/delik dan kesalahan/sikap batin pejabat senior dipandang sebagai perbuatan dan dikumpulkan dari perbuatan dari sikap batin dari beberapa pejabat senior.²⁰²

¹⁹⁹ Muladi dan Dwidja Priyanto, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta: Kencana, 2010, hlm. 177.

²⁰⁰ Sudarto, *Pemidanaan, Pidana dan Tindakan dalam Masalah-Masalah Hukum*, FH-UNDIP, Semarang, 1987, hlm. 27.

²⁰¹ Kristian, *op.cit.*, hlm. 81-100

²⁰² Muladi, *Proyeksi Hukum Pidana Materil di Indonesia di Masa Datang*, UNDIP, Semarang, 1984, hlm. 6.

- b. *Strict liability* (Pertanggungjawaban Ketat) atau *absolute liability* (pertanggungjawaban mutlak). Dalam pertanggungjawaban korporasi asas kesalahan tidak mutlak berlaku, seseorang yang telah melakukan perbuatan terlarang (*actus reus*) sebagaimana dirumuskan dalam undang-undang sudah dapat dipidana tanpa mempersoalkan apakah si pelaku mempunyai kesalahan (*mens rea*) atau tidak.²⁰³ Menurut Romly Atmasasmita, dalam doktrin *strict liability* pertanggungjawaban tidak harus mempertimbangkan adanya kesalahan. Karena dalam pertanggungjawaban korporasi, asas kesalahan tidaklah mutlak berlaku. Seseorang sudah dapat dipertanggungjawabkan untuk tindak pidana tertentu walaupun pada diri orang tersebut tidak ada kesalahan (*mens rea*).²⁰⁴
- c. *Vicarious liability* (pertanggungjawaban pengganti). Doktrin *vicarious liability* mengandung arti bahwa seseorang yang tidak memiliki kesalahan pribadi, bertanggung jawab atas tindakan orang lain (pertanggungjawaban pengganti). Pertanggungjawaban seperti ini hampir semuanya ditujukan pada delik dalam undang-undang.²⁰⁵ Doktrin ini didasarkan pada prinsip “*employment principle*”, yaitu bahwa majikan (*employer*) adalah Penanggung jawab utama dari

²⁰³ Barda Nawawi Arief, *Sari Kuliah Perbandingan Hukum Pidana*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002, hlm. 40.

²⁰⁴ Romli Atmasasmita, *Kapita Selekta Hukum Pidana dan Kriminologi*, Mandar Maju, Bandung, 1995, hlm. 79.

²⁰⁵ Yudi Wibowo Sukinto, *Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana dalam Tindak Pidana Penyelundupan di Indonesia*, Disertasi Program Studi Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang, 2012, hlm. 208.

perbuatan para buruhnya atau karyawannya. Pertanggungjawaban pengganti ini dapat diterapkan apabila benar-benar dapat dibuktikan ada hubungan atasan dan bawahan antara majikan (korporasi) dengan buruh atau karyawan yang melakukan tindak pidana.²⁰⁶ Barda Nawawi Arief menyatakan bahwa doktrin *vicarious liability* diartikan bahwa pertanggungjawaban hukum seseorang atas perbuatan salah yang dilakukan oleh orang lain.

- d. *The corporate culture model*. Korporasi dapat dipertanggungjawabkan secara pidana dilihat dari prosedur, sistem bekerjanya, atau budayanya korporasi yang bersangkutan.²⁰⁷

Pengertian *strict liability* hampir sama dengan *vicarious liability*, karena kedua doktrin ini tidak mensyaratkan adanya *mens rea* atau kesalahan dari pelaku. Perbedaannya terletak pada pengenaan pertanggungjawaban pidana, pada *strict liability* pertanggungjawaban pidana bersifat langsung, sedangkan pada *vicarious liability* pertanggungjawaban pidana tidak langsung.²⁰⁸

Dalam tindak pidana perpajakan yang dilakukan korporasi dikenal ada dua macam teori petanggungjawaban pidana korporasi, yaitu doktrin *strict liability* (tanggung jawab ketat atau tanggung jawab mutlak) dan *vicarious liability* (tanggung jawab pengganti). Kedua doktrin ini menerapkan pertanggungjawaban pidana tanpa kesalahan (*liability without*

²⁰⁶ Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana, Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru*, Kencana Prenada Media Grup, Jakarta, 2010, hlm. 162.

²⁰⁷ Barda Nawawi Arief, *Sari Kuliah Perbandingan Hukum Pidana*, op.cit., hlm. 251.

²⁰⁸ Romli Atmasasmitha, *loc.cit.*

fault), Dalam doktrin *strict liability* unsur utamanya adalah perbuatan (*actus reus*), sehingga yang harus dibuktikan adalah *actus reus* bukan *mens rea*.²⁰⁹

Dalam Doktrin *vicarious liability* adalah pertanggungjawaban seseorang tanpa kesalahan pribadi, bertanggung jawab atas tindakan orang lain. Terdapat dua prinsip yang harus dipenuhi dalam menerapkan *vicarious liability* yaitu pendelegasian dan prinsip perbuatan buruh merupakan perbuatan majikan.²¹⁰

Teori ini tidak mempertimbangkan adanya asas kesalahan (*mens rea*) dalam perbuatan pidana untuk dapat dipertanggungjawabkan oleh pengurus suatu korporasi. Alasan utama menerapkan pidana tanpa kesalahan ini adalah demi perlindungan masyarakat, karena untuk menentukan delik-delik tertentu (seperti tindak pidana korporasi) sangat sulit membuktikan adanya unsur kesalahan.²¹¹ Teori ini dapat diberlakukan pada tindak pidana perpajakan, seperti yang diatur dalam Pasal 38, 39, 39A, 40 dan 41 UU KUP.²¹²

Nina H.B. Jorgensen menjelaskan ada 2 teori umum tentang *Corporate Criminal Liability*, yaitu: *identification* dan *imputation*. Menurut teori identifikasi, “*the basic for liability is that the acts of certain natural persons are actually the of the corporation. These people are seen not as the agents of company but as its very person, and their guilt is the guilt of*

²⁰⁹ I Dewa Made Suartha, *op.cit.*, hlm, 86.

²¹⁰ *Ibid*, hlm, 87.

²¹¹ I Dewa Made Suartha, *op.cit.*, hlm. 4.

²¹² Simon Nahak, *op.cit*, hlm. 101.

the company".²¹³ Landasan dari pertanggungjawaban pidana korporasi adalah bahwa perbuatan manusia alamiah tertentu merupakan perbuatan nyata korporasi. Manusia alamiah tertentu tidak dipandang sebagai pengurus atau wakil dari korporasi tetapi sebagai manusia istimewa dan kesalahan mereka adalah kesalahan dari korporasi.²¹⁴ 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 jawan atas perbuatan dan kesalahan dari pelayannya yang bertindak atas nama korporasi. Teori imputasi ini sebenarnya memakai dasar *vicarius liability*.²¹⁵

Teori identifikasi diatas adalah salah satu teori yang menjustifikasi pertanggungjawaban korporasi dalam hukum pidana, tindakan dan kehendak dari direktur adalah juga merupakan tindakan dan kehendak dari korporasi (*the acts and state of ins of person are the acts and state of mind of the corportatioan*).²¹⁶ Karenanya ada yang berpendapat bahwa teori identifikasi ini disebut juga *directing mind theory* tersebut *seems to represent a middle-graund between strick liabilty and no liabilty*. Dinamakan teori identifikasi karena menurut teori ini korporasi bisa melakukan tindak pidana secara langsung melalui orang-orang yang sangat berhubungan erat dengan korporasi atau yang disebut juga sebagai *controlling officer* dan

²¹³ Nyoman Serikat Putra Jaya, *Hukum dan Hukum Pidana di Bidang Ekonomi*, Universitas Diponegoro Press, Semarang, 2013, hlm. 25

²¹⁴ *Ibid.*

²¹⁵ *Ibid.*

²¹⁶ Card, Richard, *Introduction to Criminal Law*, 10th Edition, Butterworths, London, 1984, hlm. 123.

dipandang sebagai korporasi itu sendiri, sepanjang tindakan yang dilakukan itu berkaitan dengan korporasi.²¹⁷

Oemar Seno Aji lebih cenderung menggunakan asas *vicorius liability* dan *identification*, “diketahui adanya suatu ekuivalensi di Inggris dalam soal *vicorius libality* sebagai pengecualian terhadap *strict liability*, *companies* itu bertanggung jawab dalam dua hal, yaitu secara *vicarious* dan dibawah doktrin identifikasi”.²¹⁸

Menurut Mardjono Reskodipuro bahwa perkembangan hukum pidana di Indonesia, ada tiga system pertanggungjawaban korporasi sebagai subjek tindak pidana, yaitu²¹⁹

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

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

²¹⁷ Hartiwiningsih dan Lushiana Primasari, *op.cit*, hlm. 3.38.

²¹⁸ Oemar Seno Aji, *Tindak Pidana Perbankan*, Makalah semimar Nasional Tindak Pidana di Bidang Perbankan, PH-UNDIP, semarang, 11-12 Juni 1990, hlm. 34.

²¹⁹ Mardjono Rekso Dipuro, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Tindak Pidana Korporasi*, dalam Hartiwiningsih dan Lushiana Primasari, *op.cit*, hlm. 3.21

yang mewakili, terhadap Wajib Pajak badan (korporasi) tidak dikenakan sanksi pidana sama sekali.

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

Pada awalnya orang menolak untuk mempertanggungjawabkan korporasi dalam perkara pidana, dengan alasan korporasi tidak mempunyai perasaan seperti manusia sehingga korporasi tidak mungkin melakukan kesalahan. Melihat dampak negatif yang ditimbulkan oleh kegiatan korporasi, maka timbul pemikiran untuk mempertanggungjawabkan korporasi dalam perkara pidana.²²⁰ Korporasi dapat dikenakan pidana berdasarkan asas *vicarious liability* atas kejahatan yang dilakukan oleh pergawainya dan korporasi dapat dikenakan pidana berdasarkan

²²⁰ I Dewa Made Suartha, op.cit., hlm. 93.

identification theory atau *direct mind theory*. Di berbagai negara, untuk penuntutan dan pemidanaan korporasi biasanya dianut “*bipunishment provisions*” yaitu baik pelaku (pengurus) maupun korporasi itu sendiri dapat dijadikan subjek pemidanaan.²²¹ Pengadilan mengakui tindakan dari anggota tertentu dari korporasi selama tindakan tersebut berkaitan dengan korporasi, dianggap tindakan dari korporasi tersebut.²²²

Terkait dengan pertanggungjawaban korporasi yang melakukan tindak pidana dari beberapa rumusan perundang-undangan diluar KUHP, yang dapat dipertanggungjawabkan adalah:²²³

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

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

²²¹ I Dewa Made Suartha, *op.cit*, hlm. 45.

²²² Seago, Peter., *op.cit.*, hlm. 143-144.

²²³ I Dewa Made Suartha, *op.cit*, hlm. 68.

pencelaan/penderitaan (lewat sanksi pidana) dan unsur pembinaan (lewat sanksi tindakan) sama-sama penting.²²⁴

Menurut M. Sholehudin, *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 pembedanaan itu”.²²⁵

Tentu pidana yang dijatuhkan ke korporasi adalah pidana denda atau berupa tindakan yang lain, seperti tindakan tata tertib atau tindakan administratif.²²⁶ Menurut Andi Hamzah, perlu diingat bahwa koporasi itu tidak mungkin dipidana badan, untuk korporasi yang melakukan tindak pidana tersedia pidana pokok denda dan pidana tambahan dan sejumlah tindakan.²²⁷ Tindakan lain yang dapat dijatuhkan kepada perusahaan menurut Suprato adalah:²²⁸

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

²²⁴ M. Sholehuddin, *Sistem Sanksi Dalam Hukum Pidana: Ide Dasar Double Track System & Implementasinya*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2003, hlm. 32

²²⁵ *Ibid.*

²²⁶ Reid, Sue Titus, *Criminal Law*, 3rd Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1995, hlm. 51.

²²⁷ Andi Hamzah, *Tanggung Jawab Korporasi dalam Tindak Pidana Lingkungan Hidup*, Kantor Meneg KLH, Jakarta, 1987, hlm. 34.

²²⁸ Suprpto, *Hukum Pidana Ekonomi Ditinjau dalam Rangka Pembangunan Nasional*, Widjaja, Jakarta, 1963, hlm. 73.

- c. Penempatan perusahaan dibawah pengampuan selama waktu tertentu.

Sanksi pidana yang dapat dijatuhkan kepada korporasi yang melakukan tindak pidana korporasi hanyalah pidana denda, sedangkan pidana mati, pidana penjara, pidana kurungan tidak diterapkan kepada korporasi dikarenakan oleh karakter dan sifat korporasi yang berbeda dengan subjek hukum manusia.²²⁹ Dalam menetapkan kebijakan legislasi yang berkaitan dengan pelaksanaan pidana denda menurut Muladi dan Barda Nawawi Arief 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.²³⁰

C. Landasan Yuridis Eksistensi Perpajakan

1. UUD NRI Tahun 1945

Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 Amandemen Keempat, menyebutkan bahwa:

“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.

2. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
3. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Pertama Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan,

²²⁹ Hartiwiningsih dan Lushiana Primasari, *op.cit*, hlm. 3.25.

²³⁰ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *op.cit.*, hlm. 181-182.

4. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
5. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
6. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
7. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah berubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta, menyebutkan bahwa:

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

D. Landasan Filosofis Perpajakan

Filosofis berasal dari kata filsafat, yaitu ilmu tentang kebijaksanaan. Berdasarkan hal tersebut, pengertian filosofis adalah sifat-sifat yang mengarah pada kebijaksanaan. Filosofis dengan demikian merupakan pandangan hidup suatu bangsa yaitu nilai-nilai moral atau etika yang berisi nilai-nilai yang baik dan yang tidak baik. Nilai yang baik dan tidak baik merupakan nilai yang

dijunjung tinggi dan merupakan nilai kebenaran, keadilan, kesusilaan, kemanusiaan, religiusitas dan berbagai nilai lain yang dianggap baik. Penilaian mengenai yang baik, benar, adil dan susila sangat tergantung dari takaran yang dimiliki oleh suatu bangsa tertentu.²³¹

Dasar filosofis berkaitan dengan *rechtsidee* yang dimiliki oleh semua masyarakat, yaitu apa yang masyarakat harapkan dari hukum, misalnya untuk menjamin keadilan, ketertiban, kesejahteraan dan lain-lain. Cita hukum (*rechtsidee*) tersebut tumbuh dalam sistem nilai masyarakat mengenai baik atau buruk, pandangan terhadap hubungan individu dan kemasyarakatan, tentang kebendaan, kedudukan wanita dan sebagainya. Semua hal tersebut bersifat filosofis, artinya menyangkut pandangan mengenai hakikat atas segala sesuatu. Hukum diharapkan dapat mencerminkan sistem nilai tersebut sebagai sarana mewujudkannya dalam tingkah laku masyarakat. Nilai-nilai tersebut ada yang dibiarkan hidup dalam masyarakat sehingga setiap pembentukan hukum atau peraturan perundang-undangan harus dapat menangkapnya setiap kali akan membentuk suatu hukum atau peraturan perundang-undangan. Namun, adakalanya sistem nilai tersebut telah terangkum dengan baik berupa teori-teori filsafat maupun berupa doktrin-doktrin resmi (Pancasila).

Dalam tataran filsafat hukum, pemahaman mengenai pemberlakuan moral bangsa ke dalam hukum dimasukkan dalam pengertian yang disebut dengan *rechtsidee*, yaitu apa yang diharapkan dari hukum. Berdasarkan pemahaman seperti ini maka bagi pembentukan hukum atau peraturan

²³¹ H. Rojidi Ranggawijaya, *Pengantar Ilmu Perundang-undangan di Indonesia*, Mandar Maju, Bandung, 1998, hlm. 43.

perundang-undangan di Indonesia, termasuk peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan harus berlandaskan pada pandangan filosofis Pancasila, yaitu sebagai berikut: ²³²

1. Nilai-nilai religiusitas bangsa Indonesia yang terangkum dalam sila Ketuhanan Yang Maha Esa.
2. Nilai-nilai Hak Asasi Manusia dan penghormatan terhadap harkat dan martabat kemanusiaan sebagaimana terdapat dalam sila Kemanusiaan yang adil dan beradab.
3. Nilai-nilai kepentingan bangsa secara utuh dan kesatuan hukum nasional seperti yang terdapat dalam sila Persatuan Indonesia.
4. Nilai-nilai demokrasi dan kedaulatan rakyat, sebagaimana yang terdapat dalam sila kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan; dan
5. Nilai-nilai keadilan baik individu maupun sosial seperti yang tercantum dalam sila keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Kelima dasar filosofis tersebut harus secara tersurat maupun tersirat tertuang dalam suatu peraturan perundang-undangan, alasan atau latar belakang terbentuknya suatu peraturan perundang-undangan harus bersumber dari kelima nilai filosofis tersebut.

Indonesia merupakan negara kesejahteraan (*welfare state*), oleh karena itu fungsi dan tugas negara tidak hanya mempertahankan dan melaksanakan hukum seoptimal mungkin untuk terwujudnya kehidupan masyarakat yang

²³² Bagir Manan, *Pertumbuhan dan Perkembangan Konstitusi Suatu Negara*, Mandar Maju, Bandung, 1995, hlm. 20.

tertib dan aman, tetapi juga yang terpenting adalah bagaimana dengan landasan hukum tersebut dapat tercapai kesejahteraan umum bagi seluruh lapisan masyarakat atau warga negaranya.

Pemahaman tersebut merupakan implementasi dari negara hukum kesejahteraan yang oleh beberapa sarjana sering disebut dengan berbagai istilah, seperti negara hukum kesejahteraan, negara hukum materiil, negara kesejahteraan dan lain-lain. Tugas yang paling penting bagi negara hukum kesejahteraan meliputi dimensi yang sangat luas yaitu mengutamakan kepentingan bagi seluruh warga negaranya. Oleh karena itu dalam melaksanakan tugasnya, pemerintah atau negara seringkali turut campur secara aktif dalam mengatur berbagai aspek kehidupan warga negaranya, termasuk dalam aspek perpajakan.²³³

²³³ Sudargo Gautama, *Pengertian tentang Negara Hukum*, Alumni, Bandung, 1983, hlm. 10.

BAB III

DISTORSI KEADILAN DALAM SANKSI PIDANA DAN PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA PAJAK WAJIB PAJAK BADAN

A. Wajib Pajak yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan

Indonesia adalah negara hukum (*rechtstaat*) dan bukan negara berdasarkan kekuasaan belaka (*machstaat*). Hal ini ditegaskan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD NRI Tahun 1945 Amandemen Ketiga. Ketentuan dalam pasal tersebut mengandung makna bahwa segala hal dalam kehidupan berbangsa dan bernegara harus taat dan berdasarkan pada hukum, termasuk dalam hal perpajakan, sebagaimana yang dinyatakan dalam Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 Amandemen Ketiga, yaitu :

“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang”.

Payung hukum (*umbrella provision*) yang saat ini mengatur tentang pajak adalah Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh) yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPN & PPnBM) yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 dan Undang Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja. Pengertian pajak diatur dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata

Cara Perpajakan yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, yaitu :

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

Diaturnya pajak, baik dalam UUD NRI Tahun 1945 maupun dalam berbagai peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan mengandung makna yang sangat penting. Hal ini dikarenakan pajak merupakan sumber pendapatan negara selain penerimaan dari sektor minyak dan gas (migas) dan non minyak dan gas (non migas). Pajak mempunyai posisi yang sangat penting karena merupakan penerimaan strategis yang harus dikelola dengan baik oleh negara yang akan digunakan untuk penyelenggaraan negara dan kemakmuran rakyat.

Salah satu alasan negara memungut pajak adalah karena adanya beberapa fungsi yang dimiliki oleh negara, salah satunya adalah fungsi alokasi. Penerimaan pajak digunakan untuk memproduksi barang-barang yang akan digunakan oleh publik. Penyediaan barang-barang publik yang didanai oleh pajak mempunyai beberapa kelebihan dibandingkan dengan pembiayaan lain, seperti mencetak uang, pinjaman luar negeri, pinjaman dalam negeri atau menjual cadangan devisa, dengan demikian dalam batas-batas tertentu, pungutan pajak merupakan salah satu alternatif penting dalam mengatasi pembiayaan negara dalam penyediaan barang-barang publik.²³⁴

²³⁴ Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, *Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan di Indonesia*, Pustaka, Transmedia, Jakarta, 2011, hlm. 73

Wajib Pajak adalah subjek pajak (orang atau badan) yang telah memenuhi syarat-syarat subjektif dan sekaligus memenuhi syarat-syarat obyektif.²³⁵ Pasal 1 angka 2 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 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja, menyebutkan bahwa :

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

Persyaratan subjektif agar subjek hukum menjadi subjek pajak adalah sebagai berikut:²³⁶

1. Orang pribadi yang bertempat tinggal atau berdomisili di Indonesia.
2. Orang asing yang telah menetap di Indonesia 183 hari atau lebih dalam jangka waktu 1 tahun (12) bulan atau berniat menetap/tinggal di Indonesia serta telah mendapat persetujuan dari instansi yang berwenang.
3. Badan yang berkedudukan dan/atau didirikan di Indonesia.
4. Badan asing yang didirikan dan berkedudukan di luar negeri tetapi mempunyai cabang, perwakilan, kantor, kegiatan usaha atau sumber penghasilan lain di Indonesia sebagai permanet establishment atau bentuk usaha tetap (BUT), sebagai badan asing di Indonesia.

²³⁵ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I, op.cit.*, hlm 61

²³⁶ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia, op.cit.*, hlm. 132

Persyaratan objektif bagi subjek pajak untuk menjadi wajib pajak adalah memiliki obyek kena pajak di Indonesia berupa;

1. Kekayaan tanah, bumi dan bangunan untuk obyek PBB dan BPHTB.
2. Penghasilan baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia maupun dari luar Indonesia untuk obyek pajak penghasilan (PPh).
3. Adanya penyerahan barang kena pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang dilakukan di dalam daerah pabean Indonesia atau melakukan kegiatan ekspor dan impor barang dan jasa kena pajak, dan memanfaatkan BKP tidak berwujud di daerah pabean yang berasal dari luar daerah pabean Indonesia, sebagai obyek pajak pertambahan nilai (PPN) dan pajak penjualan barang mewah (PPnBM) serta Bea Masuk dan Cukai.

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 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja, 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”,²³⁷ 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.²³⁸

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 meminimalisasi jumlah pajak yang harus dibayar.²³⁹ *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.²⁴⁰

Tax planning dan *tax avoidance* merupakan praktik penghindaran pajak yang 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

²³⁷ Susan M. Lyons, *Internationa Tax Glossary* (3rd Edition), International Bureau of Fiscal Document, Amsterdam, 1996.

²³⁸ Muhammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Edisi Kedua, Salemba Empat, Jakarta, 2005, hlm. 43.

²³⁹ Siti Kurnia Rahayu, *op.cit.*, hlm. 205

²⁴⁰ <https://www.online-pajak.com/tentang-pajak/hubungan-tax-avoidance-tax-planning-tax-evasion-anti-avoidance-rule> (diakses tanggal 17/07/2021, pukul 16.10)

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 penghindaran pajak korporasi di Indonesia, sedangkan sisanya US\$ 78,83 juta atau sekitar Rp 1,1 triliun berasal dari wajib pajak orang-orang pribadi.²⁴¹

Tax evasion merupakan tindakan melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal mengurangi pajak yang terutang dengan merekayasa laporan pajak, menghilangkan maupun memalsukan data pendukung pengenaan pajak yang semestinya.²⁴² Pembedanya menurut Simon James dan Chistoher 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 ilegal (*unlawfull*).²⁴³

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

Tindak pidana perpajakan adalah perbuatan atau tindakan Wajib Pajak karena kealpaannya atau kesengajaannya tidak memenuhi kewajiban perpajakan

²⁴¹ <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)

²⁴² Siti Kurnia Rahayu, *op.cit.*, hlm. 213.

²⁴³ Iman Santoso dan Ning Rahayu, *Corporate Tax Management, Observation & Reseach of Taxation (Ortax)*, Jakarta, 2019, hlm. 21.

sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdampak pada timbulnya kerugian pada pendapatan Negara, 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 Cipta Kerja yaitu sebagai berikut,²⁴⁴

1. Apabila pelanggaran tersebut karena kealpaannya sesuai pasal 38 UU KUP dan UU Cipta Kerja, 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 didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun”.

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

“(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 meminjatkan buku, catatan atau dokumen lain;

²⁴⁴ 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 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja.

- 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 Cipta Kerja, 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:²⁴⁵

“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”.

Walaupun 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, 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*).

Salah satu wajib pajak yang berbentuk perseroan yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan adalah perusahaan yang berada di bawah PT Asian Agri Group (AAG). PT Asian Agri Group (AAG) adalah salah satu induk usaha terbesar kedua di Grup Raja Garuda Mas, perusahaan milik Sukanto Tanoto.

²⁴⁵ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal. Jakarta, Lembaran Negara Republik Indonesia.

Menurut majalah Forbes, pada tahun 2006, Tanoto adalah keluarga paling kaya di Indonesia, dengan kekayaan mencapai US\$ 2,8 Miliar (sekitar Rp 25,5 triliun). Selain PT AAG, terdapat perusahaan lain yang berada di bawah naungan Grup Raja Garuda Mas, di antaranya Asia Pacific Resources International Holdings Limited (APRIL), Indorayon, PEC-Tech, Sateri International, dan Pacific Oil & Gas. Secara khusus, PT Asian Agri Group (AAG) memiliki 200.000 hektar (dua ratus ribu hektar) lahan sawit, karet, kakao di Indonesia, Filipina, Malaysia, dan Thailand. Di Asia, PT Asian Agri Group (AAG) merupakan salah satu penghasil minyak sawit mentah terbesar, yaitu memiliki 19 (sembilan belas) pabrik yang menghasilkan 1 (satu) juta ton minyak sawit mentah selain 3 (tiga) pabrik minyak goreng.

PT Asian Agri Group (AAG) didakwa melakukan tindak pidana penggelapan Pajak Penghasilan (PPH) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPn) yang merugikan keuangan negara senilai Rp. 1.300.000.000.000,00 (satu trilyun tiga ratus milyar rupiah). Nilai ini merupakan nilai yang sangat fantastis dan terbesar dalam sejarah penggelapan pajak di Indonesia.²⁴⁶

PT Asian Agri Group (AAG), seperti halnya sebuah perusahaan besar setiap tahun selalu membuat perencanaan pajak (*tax planning*). Langkah ini merupakan bagian dari perencanaan pengelolaan keuangan tahunan yang dibuat oleh 5 (lima) perusahaan induk di bawah bendera (*holding company*) PT Raja Garuda Mas Group. Dalam perencanaan keuangan telah ditetapkan berapa banyak uang tunai yang akan disetorkan oleh masing-masing perusahaan induk

²⁴⁶ Metta Dharmasaputra, *Saksi Kunci – Kisah Nyata Perburuan Vincent, Pembocor Rahasia Pajak Asian Agri Group*, Cetakan IV, Tempo, Jakarta, 2013, hlm. 3.

ke PT Raja Garuda Mas, misalnya di tahun 2006, 2 (dua) perusahaan induk, yaitu Asian Pacific Resources International Ltd (APRIL) dan Asian Agri Group (AAG) masing-masing menetapkan setoran 70% (tujuh puluh persen) dari arus kas (*cash flow*) kas tahunannya ke PT Raja Garuda Mas atau senilai USD 30.000.000,00 untuk Asian Pacific Resources International Ltd (APRIL) dan USD 8.000.000,00 untuk Asian Agri Group (AAG).²⁴⁷

Untuk mengejar capaian target setoran tersebut maka dibuatlah rencana pengelolaan pajak perusahaan yang harus disetor ke negara. Permasalahannya adalah ternyata dalam *tax planning* disusun pula upaya penghindaran/pengelakan pajak (*tax evasion*) yang dilarang oleh negara. Modus yang dilakukan oleh PT Asian Agri Group (AAG) dalam penghindaran/pengelakan (*tax evasion*) dicapai dengan 3 (tiga) cara, yaitu :²⁴⁸

1. Pembuatan Biaya Fiktif

Biaya fiktif adalah biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk kegiatan operasional, misalnya biaya pembuatan dan pengaspalan jalan, pemotongan rumput dan pembayaran jasa kontraktor tetapi semuanya fiktif atau hanya rekayasa tanpa ada kegiatan operasional yang nyata. Cara ini dimaksudkan untuk memperkecil keuntungan di dalam negeri agar beban pajak menyusut. Termasuk di dalam biaya fiktif adalah *mark up* harga atau penggelembungan biaya proyek dan *management fee* fiktif.

2. Praktek Manipulasi Harga melalui Skema *Transfer Pricing*.

²⁴⁷ *Ibid*, hlm. 8.

²⁴⁸ *Ibid*, hlm. 8.

Transfer pricing dilakukan dengan cara pengaturan harga jual yang direkayasa sedemikian rupa sehingga dapat memperkecil pajak. Rekayasa penjualan dilakukan melalui penjualan ekspor yang pengiriman barangnya dilakukan langsung ditujukan kepada negara pembeli (*end buyer*) tetapi dokumen keuangan yang berkaitan dengan transaksi ekspor tersebut (*Letter of Credit/LC, Invoice*) dibuat seolah-olah dijual kepada perusahaan di Hong Kong (Twin Bonus Eddible Oils Ttd, Goods Fortune Oils & Fats Ltd, United Oils & Fats Ltd, atau Ever Resources Oils & Fats Industries Ltd) yang kemudian dijual lagi ke perusahaan di Macau (Global Advance Oils and Fats) atau British Virgin Island/BVI (Asian Agri Abadi Oils & Fats Ltd) yang selanjutnya dijual ke *end buyer*. Padahal perusahaan-perusahaan tersebut adalah perusahaan Paper Company atau *Special Purpose Vehide* (SPV) yang digunakan sebagai fasilitator untuk secara dokumentasi mendukung transaksi tersebut dan sebagai tempat untuk menampung selisih harga jual. Rekayasa penjualan produk-produk PT Asian Agri Group (AAG) ke luar negeri dengan maksud mengubah harga jual yang seharusnya ke *End Buyer* diganti dengan harga yang lebih rendah (*under invoicing*) ke perusahaan-perusahaan tersebut di Hong Kong sehingga keuntungan (*profit*) menjadi lebih rendah untuk perusahaan di Indonesia. Seluruh pembuatan *invoice* penjualan, baik untuk perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam PT Asian Agri Group (AAG) maupun perusahaan di Hong Kong, Macau dan Britis Virgin Island (BVI) dilakukan di Medan oleh karyawan PT Asian Agri Group. Akibat transaksi penjualan ekspor dengan

cara *under invoicing* tersebut adalah laba yang dilaporkan oleh perusahaan di Indonesia menjadi lebih rendah dari pada yang seharusnya sehingga pajak terutang yang dilaporkan menjadi lebih kecil.²⁴⁹

3. Praktek Manipulasi Harga melalui Transaksi Lindung Nilai (*Hedging*) Fiktif.

Biaya *hedging* adalah biaya fiktif yang dilakukan dengan menciptakan rugi (*loss creating*) berupa pembebanan biaya *washout/hedging loss*. Mekanismenya dilakukan dengan cara perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam PT Asian Agri Group (AAG) seolah-olah membuat kontrak penjualan ekspor minyak kelapa sawit mentah (*Crude Palm Oil/CPO*) ke perusahaan di Hong Kong yang penyerahan barangnya dilakukan beberapa waktu kemudian, namun sebelum jatuh tempo penyerahan barang dilakukan pembelian kembali (*washout*) oleh perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam PT Asian Agri Group (AAG) dengan harga yang lebih tinggi. Selisih harga beli kembali dengan harga jual dibebankan sebagai biaya *hedging loss*.

Modusnya dilakukan dengan cara menjual produk minyak sawit mentah (*Crude Palm Oil*) produksi PT Asian Agri Group (AAG) ke perusahaan afiliasi di luar negeri dengan harga di bawah harga pasar untuk kemudian dijual kembali ke pembeli riil dengan harga tinggi. Dengan begitu, beban pajak di dalam negeri bisa ditekan. Selain itu, ternyata perusahaan-perusahaan luar

²⁴⁹ Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 2239K/PID.SUS/2012, tanggal 18 Desember 2012.

negeri yang menjadi rekanan PT Asian Agri Group (AAG) sebagian adalah perusahaan fiktif.

Berdasarkan hasil penyelidikan tersebut, ditemukan terjadinya penggelapan pajak berupa penggelapan pajak penghasilan (PPh) dan pajak pertambahan nilai (PPN). Selain itu ditemukan juga bahwa dalam tahun pajak 2002-2005, terdapat Rp 2,62 triliun penyimpangan pencatatan transaksi, berupa menggelembungkan biaya perusahaan hingga Rp 1,5 triliun, mendongkrak kerugian transaksi ekspor Rp 232 miliar, mengecilkan hasil penjualan Rp 889 miliar. Melalui modus ini, PT Asian Agri Group (AAG) diduga telah menggelapkan Pajak Penghasilan (PPh) untuk badan usaha senilai total Rp 2,6 triliun. Perhitungan SPT PT Asian Agri Group (AAG) yang digelapkan berasal dari SPT periode 2002-2005. Perhitungan terakhir menyebutkan bahwa penggelapan pajak diduga berpotensi merugikan keuangan negara hingga Rp 1,3 triliun.

Berdasarkan hasil investigasi dan penyelidikan, pada bulan Desember 2007 telah ditetapkan 8 (delapan) orang tersangka, yang masing-masing berinisial ST, WT, LA, TBK, AN, EL, LBH, dan SL. Kedelapan orang tersangka tersebut merupakan pengurus, direktur dan penanggung jawab perusahaan. Selain itu, pihak Departemen Hukum dan Hak Asasi Manusia (HAM) juga telah mencekal 8 (delapan) orang tersangka tersebut.

B. Sanksi Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan

Ketentuan peraturan perundang-perundang-undangan di bidang perpajakan tersebut mengatur tentang perbuatan-perbuatan yang dapat

dikenakan sanksi perpajakan. Bab VIII tentang Ketentuan Pidana pada Pasal 38 sampai dengan Pasal 44B UU KUP mengatur tentang pemberian sanksi pidana.

1. Pelanggaran karena kealpaan yang dilakukan Wajib Pajak yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dikenakan sanksi yang bersifat alternatif yaitu sanksi denda atau pidana kurungan sebagaimana diatur dalam Pasal 38 UU KUP, yaitu didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar 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. Pelanggaran karena kesengajaan yang dilakukan Wajib Pajak yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dikenakan sanksi yang bersifat komulatif yaitu sanksi pidana penjara dan denda sebagaimana diatur dalam Pasal 39 UU KUP, yaitu 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.
3. Kejahatan lain terhadap pajak yang dilakukan dengan sengaja oleh Wajib dikenakan sanksi yang bersifat komulatif yaitu sanksi pidana penjara serta denda sebagaimana diatur dalam Pasal 39A UU KUP, yaitu 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.

Selain itu, Pasal 36A UU KUP mengatur tentang pemberian sanksi pidana kepada pegawai pajak yang melakukan penyimpangan, yaitu sebagai berikut:

1. Pegawai pajak yang karena kelalaiannya atau dengan sengaja menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan dikenai sanksi sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
2. Pegawai pajak yang dalam melakukan tugasnya dengan sengaja bertindak di luar kewenangannya yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dapat diadukan ke unit internal Departemen Keuangan yang berwenang melakukan pemeriksaan dan investigasi dan apabila terbukti melakukannya dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
3. Pegawai pajak yang dalam melakukan tugasnya terbukti melakukan pemerasan dan pengancaman kepada wajib pajak untuk menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum diancam dengan pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 368 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
4. Pegawai pajak yang dengan maksud menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum dengan menggunakan kekuasaannya memaksa seseorang untuk memberikan sesuatu, untuk membayar atau menerima pembayaran, atau untuk mengerjakan sesuatu bagi dirinya sendiri, diancam dengan pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan perubahannya.
5. Pegawai pajak tidak dapat dituntut, baik secara perdata maupun pidana, apabila dalam melaksanakan tugasnya didasarkan pada itikad baik dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Tindak pidana perpajakan, selain dilakukan oleh wajib pajak, juga dapat melibatkan pihak lain sebagaimana yang dijelaskan dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP, yaitu:

“Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari wajib pajak, atau pihak lain

yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan”.

Ketentuan dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP menetapkan bahwa selain dilakukan oleh pembayar pajak (*plagen* atau *dader*), tindak pidana pajak dapat juga melibatkan penyerta (*deelderling*), seperti wakil, kuasa atau pegawai pembayar pajak atau pihak lain yang menyuruh melakukan (*doen plagen* atau *middelijke*), yang turut serta melakukan (*medeplegen* atau *mededader*), yang mengajurkan (*uitlokker*) atau yang membantu melakukan tindak pidana perpajakan (*mefeplichtige*). Hal ini dilakukan dalam rangka meminta pertanggungjawaban pelaku.²⁵⁰

Terkait dengan perkara tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh PT Asian Agri Group (AAG), maka sanksi pidana dikenakan pada Suwir Laut selaku *Tax Manager* PT Asian Agri Group (AAG) yang dijerat dengan Pasal 38 huruf b dan Pasal 39 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Terkait dengan sanksi pidana, ada empat sanksi pidana yang diubah dengan Undang-Undang Cipta Kerja, yaitu :

1. Penurunan sanksi pengungkapan sendiri ketidakbenaran perbuatan sebagaimana diatur Pasal 8 ayat (3) UU KUP.

Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang KUP mengatur tentang pengungkapan sendiri ketidakbenaran perbuatan. Wajib Pajak pajak yang sedang

²⁵⁰ *Ibid.*

diperiksa Bukti Permulaan membayar pajak terutang yang masih belum dibayar. Selain membayar pokok pajak, dikenakan juga ada sanksi administrasi. Pembayaran sanksi bertujuan agar Bukti Permulaan tidak diteruskan ke proses penyidikan pajak. Sebelumnya, sanksi administrasi ini besarnya 150%. Setelah berlaku Undang-Undang Cipta Kerja, sanksi administrasi diatas menjadi hanya 100%.

2. Penghapusan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pasal 13 ayat (5) UU KUP.

Pasal 13 ayat (5) UU KUP mengatur bahwa apabila Wajib Pajak dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berupa pajak berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, maka kantor pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) sebesar putusan pengadilan ditambah sanksi bunga maksimal 48%. Setelah Undang-Undang Cipta Kerja berlaku, maka ketentuan dalam Pasal 13 ayat (5) UU KUP dihapus.

3. Penghapusan sanksi pidana karena kealpaan pertama kali sesuai ketentuan dalam Pasal 13A UU KUP.

Pasal ini mengatur tentang sanksi pidana yang diadministrasikan, yaitu, perbuatan pidana pertama kali tidak perlu dipenjara. Tetapi cukup ditagih dengan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB).

4. Penghapusan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) Pasal 15 ayat (4) UU KUP.

Pasal 15 ayat (4) UU KUP mengatur bahwa apabila Wajib Pajak dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berupa pajak berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, maka kantor pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) sebesar putusan pengadilan ditambah sanksi bunga maksimal 48%. Setelah Undang-Undang Cipta Kerja berlaku, maka ketentuan dalam Pasal 15 ayat (4) UU KUP dihapus.

5. Penurunan sanksi Pasal 44B Undang-Undang KUP dari 4 kali menjadi 3 kali.

Pasal 44B ayat (2) UU KUP menyebutkan bahwa penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Sanksi pidana dalam tindak pidana pajak ditujukan kepada pelaku kejahatan baik orang pribadi maupun badan yang memenuhi rumusan kaidah hukum pajak, adalah berupa hukuman kurungan atau denda sebagaimana diatur dalam Pasal 38 UU KUP dan UU Cipta Kerja, karena pelanggaran tindak pidana perpajakan dengan kealpaan dan menimbulkan kerugian pada pendapatan

negara. Sedangkan pelanggaran tindak pidana pajak karena kesengajaan dan menimbulkan pada kerugian pada pendapatan negara, dikenakan hukuman penjara dan denda sebagaimana diatur dalam Pasal 39 dan Pasal 39AUU KUP dan UU Cipta Kerja.

Ketiga jenis hukuman ini masih berada pada tataran hukuman pokok, dalam arti hukuman yang dibolehkan dikenakan ke pelaku tindak pidana (kejahatan) dibidang perpajakan, ternyata masih tidak mengaikatkah hukuman sebagaimana dikenal dalam Pasal 10 KUHP.²⁵¹ Sanksi pidana denda sendiri sesuai dengan Pasal 30 KUHP dapat diganti (subsider) dengan pidana kurungan paling sedikit satu hari dan paling lama enam bulan, apabila terpidana tidak mampu membayar pidana denda tersebut sebagaimana diatur dalama Pasal 30 KUHP.

C. Penanggung Jawab dalam Tindak Pidana Perpajakan

Dalam UU KUP, terdapat beberapa pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana apabila terjadi tindak pidana di bidang perpajakan yang meliputi:²⁵²

1. Wajib Pajak orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan (Pasal 1 ayat (2), Pasal 13 A, 38, 39, 39A, 40);
2. Pegawai/Pejabat (Pasal 34, 36 A ayat (3) dan ayat (4), 41 ayat (1) dan ayat (2));

²⁵¹ Hartiwiningsih dan Lushiana Primasari, *op.cit*, hlm. 6.11.

²⁵² Simon Nahak, *op.cit*, hlm. 100.

3. Badan, sekumpulan orang atau modal yang merupakan satu kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi Perusahaan Terbatas, Perseroan Komanditer, Perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah dengan nama dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi masa, organisasi sosial politik atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap (Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 32, 38, 39, 39 A);
4. Pihak ketiga meliputi, bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, instansi pemerintah, lembaga asosiasi (Pasal 35 dan 35 A); dan
5. Setiap orang yang menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan.

Penanggung jawab dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh wajib pajak badan (korporasi) adalah menjadi tanggung jawab pengurus dari badan tersebut secara pribadi dan renteng sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (1) dan ayat (2) UU KUP dan UU Cipta kerja,

“(1) Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal:

- a. badan oleh pengurus;
- b. badan yang dinyatakan palit oleh kurator;
- c. badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan;
- d. badan dalam likuidasi oleh likuidator;

- e. suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya; atau
 - f. anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya.
- (2) Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajakyang terutang tersebut”.

Berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP dan Cipta Kerja.

Pengaturan dalam Perundang-Undangan diluar KUHP yang menjadikan korporasi sebagai subjek hukum pidana antara lain adalah sebagai berikut:²⁵³

1. Undang-Undang Darurat No. 7 tahun 1955 tentang Pengusutan, Penuntutan dan Peradilan Tindak Pidana Ekonomi sebagaimana diatur dalam Pasal 15 ayat (1) adalah;

“Jika 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 hukum, perseroan, perserikatan atau yayasan itu, baik terhadap mereka yang memberi perintah melakukan tindak-pidana ekonomi itu atau yang bertindak sebagai pemimpin dalam perbuatan atau kelalaian itu, maupun terhadap kedua-duanya”.

2. Undang-Undang No. 7 Tahun 1992 Jo. Undang-Undang No. 10 Tahun 1998 Tentang Perbankan, dalam Pasal 46 ayat (2) adalah sebagai berikut;

²⁵³ I Dewa Made Suartha, 2015, *op.cit.*, hlm. 49.

“Dalam hal kegiatan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilakukan oleh badan hukum yang berbentuk perseroan terbatas, perserikatan, yayasan atau koperasi, maka penuntutan terhadap badan-badan dimaksud dilakukan baik terhadap mereka yang memberi perintah melakukan perbuatan itu atau yang bertindak sebagai pimpinan dalam perbuatan itu atau terhadap kedua-duanya”.

3. Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 Jo. Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Pasal 20 adalah sebagai berikut;

- (1) “Dalam hal tindak pidana korupsi dilakukan oleh atau atas nama suatu korporasi, maka tuntutan dan penjatuhan pidana dapat dilakukan terhadap korporasi dan atau pengurusnya.
- (2) Tindak pidana Korupsi 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.
- (3) Dalam hal tuntutan pidana dilakukan terhadap suatu korporasi, maka korporasi tersebut diwakili oleh pengurus.
- (4) Pengurus yang mewakili korporasi sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) dapat diwakili oleh orang lain.
- (5) Hakim dapat memerintahkan supaya pengurus korporasi menghadap sendiri di pengadilan dan dapat pula memerintahkan supaya pengurus tersebut dibawa ke sidang pengadilan.
- (6) Dalam hal tuntutan pidana dilakukan terhadap korporasi, maka panggilan untuk menghadap dan penyerahan surat panggilan tersebut disampaikan kepada pengurus di tempat tinggal pengurus atau di tempat pengurus berkantor.
- (7) Pidana pokok yang dapat dijatuhkan terhadap korporasi hanya pidana denda, dengan ketentuan maksimum pidana ditambah 1/3 (satu pertiga)”.

4. Undang-Undang No. 15 Tahun 2002 Jo Undang-Undang No. 25 Tahun 2003 Tentang Tindak Pidana Pencucian Uang adalah sebagai berikut;

a. Pasal 4;

- (1) 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.

- (2) Pertanggungjawaban pidana bagi pengurus korporasi dibatasi sepanjang pengurus mempunyai kedudukan fungsional dalam struktur organisasi korporasi.
- (3) Korporasi tidak dapat dipertanggungjawabkan secara pidana terhadap suatu tindak pidana pencucian uang yang dilakukan oleh pengurus yang mengatasnamakan korporasi, apabila perbuatan tersebut dilakukan melalui kegiatan yang tidak termasuk dalam lingkup usahanya sebagaimana ditentukan dalam anggaran dasar atau ketentuan lain yang berlaku bagi korporasi yang bersangkutan.
- (4) Hakim dapat memerintahkan supaya pengurus korporasi menghadap sendiri di sidang pengadilan dan dapat pula memerintahkan supaya pengurus tersebut dibawa ke sidang pengadilan.
- (5) Dalam hal tindak pidana dilakukan oleh korporasi, maka panggilan untuk menghadap dan penyerahan surat panggilan tersebut disampaikan kepada pengurus di tempat tinggal pengurus atau di tempat pengurus berkantor.

b. Pasal 5;

- (1) Pidana pokok yang dijatuhkan terhadap korporasi adalah pidana denda, dengan ketentuan maksimum pidana denda ditambah 1/3 (satu per tiga).
- (2) Selain pidana denda sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) terhadap korporasi juga dapat dijatuhkan pidana tambahan berupa pencabutan izin usaha dan/atau pembubaran korporasi yang diikuti dengan likuidasi.

5. Undang- Undang No. 23 Tahun 1997 Jo. Undang-Undang No. 32 Tahun 2009 Tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup, adalah sebagai berikut;

a. Pasal 116;

- (1) “Apabila tindak pidana lingkungan hidup dilakukan oleh, untuk, atau atas nama badan usaha, tuntutan pidana dan sanksi pidana dijatuhkan kepada:
 - a) badan usaha; dan/atau
 - b) orang yang memberi perintah untuk melakukan tindak pidana tersebut atau orang yang bertindak sebagai pemimpin kegiatan dalam tindak pidana tersebut.
- (2) Apabila tindak pidana lingkungan hidup sebagaimana dimaksud pada ayat (1) 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”.

b. Pasal 117,

“Jika tuntutan pidana diajukan kepada pemberi perintah atau pemimpin tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 116 ayat (1) huruf b, ancaman pidana yang dijatuhkan berupa pidana penjara dan denda diperberat dengan sepertiga”.

c. Pasal 118,

“Terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 116 ayat (1) huruf a, 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”.

Penjelasan dalam angka 126 lampiran 1 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan menentukan bahwa Pidana terhadap tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi dijatuhkan kepada:²⁵⁴

- a. Badan hukum antara lain Perseroan, Perkumpulan, Yayasan, atau Korporasi, dan atau
- b. Pemberi perintah untuk melakukan tindak pidana atau yang bertindak sebagai pimpinan dalam melakukan tindak pidana.

Dari beberapa ketentuan dalam undang-undang diatas, ada keinginan untuk menempatkan korporasi atau badan hukum sebagai pelaku tindak pidana,

²⁵⁴ Simon Nahak, *op.cit*, hlm. 99.

namun mengenai pertanggungjawabannya tidak jelas arah perkembangannya.²⁵⁵ Ukuran yang dipakai untuk menentukan kapan suatu korporasi telah melakukan suatu tindak pidana menurut I Dewa Made Suartha adalah berdasarkan hubungan kerja atau hubungan lain dan berdasarkan bertindak dalam lingkungan korporasi.²⁵⁶

Kesulitan hakim dalam menerapkan pembuktian unsur *mens rea* yang dilakukan oleh korporasi sesuai dengan asas “tiada pidana (pidanaan) 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 diteratasi sejak Mahkamah Agung secara resmi memberlakukan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi (“Perma 13/2016”) sebagai pedoman bagi aparat penegak hukum dalam penanganan perkara pidana yang dilakukan oleh Korporasi.²⁵⁷

Sesuai Pasal 4 ayat (2) Perma 13/2016, dalam menjatuhkan pidana terhadap korporasi, hakim dapat menilai kesalahan korporasi antara lain dengan parameter sebagai berikut.²⁵⁸

²⁵⁵ I Dewa made Suartha, 2015, *op.cit.*, hlm. 59.

²⁵⁶ I Dewa Made Suartha, *op.cit.*, hlm. 64.

²⁵⁷ Lilik Mulyadi, *Membangun Model Ideal Pidanaan Korporasi Pelaku Tindak Pidana Korupsi Berbasis Keadilan*, *op.cit.*, hlm. 151.

²⁵⁸ Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi, 29 Desember 2016.

1. Korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana sesuai dengan ketentuan pidana Korporasi dalam undang-undang yang mengatur tentang Korporasi.
2. Dalam menjatuhkan pidana terhadap Korporasi, Hakim dapat menilai kesalahan Korporasi sebagaimana ayat (1) antara lain:
 - 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.

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

- (1) Hakim dapat menjatuhkan pidana terhadap Korporasi atau Pengurus, atau Korporasi dan Pengurus.
- (2) Hakim menjatuhkan pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) didasarkan pada masing-masing undang-undang yang mengatur ancaman pidana terhadap Korporasi dan/atau Pengurus.
- (3) Penjatuhan pidana terhadap Korporasi dan/atau Pengurus sebagaimana dimaksud ayat (1) tidak menutup kemungkinan penjatuhan pidana

terhadap pelaku lain yang berdasarkan ketentuan undang-undang terbukti terlibat dalam tindak pidana tersebut.

Adapun sanksi atau hukum yang dapat dijatuhkan terhadap Korporasi menurut Pasal 25 Perma 13/2016 adalah;

- (1) Hakim menjatuhkan pidana terhadap Korporasi berupa pidana pokok dan/atau pidana tambahan.
- (2) Pidana pokok yang dapat dijatuhkan terhadap Korporasi sebagaimana ayat (1) adalah pidana denda.
- (3) Pidana tambahan dijatuhkan terhadap Korporasi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan”.

Berdasarkan uraian diatas, tanggungjawab dalam tindak pidana perpajakan merupakan tanggung jawab berdasarkan kesalahan, dalam tindak pidana perpajakan yang dilakukan korporasi, pertanggungjawaban pidana dapat diberikan terhadap wajib pajak badan karena badan mendapatkan keuntungan atau manfaat dari tidak pidana pajak tersebut, yaitu pembayaran pajak yang lebih kecil dari jumlah yang seharusnya dibayarkan ke Negara. Dalam pasal 92 Undang-Undang Perseroan Terbatas nomor 40 Tahun 2007 terhadap pengurus dikenakan pidana dan juga wajib pajak badan sebagai korporasi dapat dikenakan sanksi pidana.²⁵⁹

- a. Hak-hak fasilitasnya dicabut (Pasal 38 KUHP)
- b. Menyita atau merampas asset (harta perusahaan) yang berperan atau yang terkait dengan pelanggaran (Pasal 39 KUHP), atau mencabut

²⁵⁹ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, op.cit, hlm. 402.

penggunaan fasilitas atau ijin usahanya selama jangka waktu tertentu (Pasal 41 KUHP).

- c. Ijin usahanya dicabut,

D. Ultimum Remedium dalam Tindak Pidana Perpajakan

Salah satu asas dalam kebijakan perpajakan adalah *ultimum remedium*, yang artinya adalah bahwa sanksi pidana merupakan upaya terakhir ketika seluruh upaya administratif telah ditempuh dan tidak berhasil (*exhaustion of remedies*).²⁶⁰ Asas *ultimum remedium* yang menjadikan sanksi pidana sebagai upaya terakhir dari rangkaian tahapan penegakan hukum merupakan prinsip yang umum melekat dalam sistem hukum formal perpajakan di seluruh dunia, baik di negara penganut sistem hukum Eropa Kontinental maupun *Anglo-Saxon*. Hal ini dapat dipahami, karena tidak seperti Undang-Undang Antiterorisme atau Undang-Undang Antikorupsi yang menerapkan asas *primum remedium*, sistem perpajakan ditujukan untuk menghimpun penerimaan negara, bukan untuk menghukum pelaku tindak pidana pajak. Berdasarkan tujuan tersebut, penerapan asas *ultimum remedium* dalam tindak pidana perpajakan mendapat justifikasi dan legitimasi.²⁶¹

Sanksi pidana dalam tindak pidana pajak merupakan senjata pamungkas (terakhir) atau *ultimum remedium* yang akan diterapkan apabila sanksi administrasi dirasa belum cukup untuk mencapai penegakan hukum dan rasa

²⁶⁰ Abdul Fickar Hajar, Adnan Pasliadja, Eva Achjani Zulfa dan Yunus Hussein, *Menghukum Pengemplang Pajak*, The Indonesia Legal Research Center (ILRC) dan Indonesia Corruption Watch (ICW), Jakarta, 2014. hlm. 62.

²⁶¹ Bastanul Siregar, *Menegaskan Kembali Asas Ultimum Remedium*, <http://news.ddtc.co.id>, Diakses pada hari Minggu, 31 Januari 2021, pukul 06.40 WIB.

keadilan dalam masyarakat, sehingga dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja diatur pula ketentuan pidana.²⁶² Ketentuan perpajakan yang diatur di Indonesia sebagai negara hukum untuk menjamin pelaksanaan hak dan kewajiban wajib pajak salah satunya ialah ketentuan pidana untuk wajib pajak yang tidak memiliki itikad baik dalam membayar pajak. Pidana yang diterapkan dalam bidang perpajakan sesuai dengan karakteristik pidana itu sendiri sebagai *ultimum remedium*.

Di Indonesia, penerapan asas *ultimum remedium* sudah muncul sejak era reformasi pajak pertama tahun 1983. Asas *ultimum remedium* terbaca melalui Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang menyebutkan bahwa :

“Sekalipun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi sepanjang belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terhutang beserta denda administrasi sebesar dua kali jumlah pajak yang kurang dibayar”.

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, wajib pajak berhak menghentikan berlanjutnya proses pemeriksaan bukti permulaan ke tahap penyidikan setelah mengakui kesalahan dan melunasi kekurangan pajak berikut denda administrasi sebesar 2 (dua) kali atau 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang bayar.

²⁶² Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2004, hlm. 73.

Penerapan asas *ultimum remedium* lalu diperluas dalam Pasal 44B ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang menyebutkan bahwa :

“Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan : penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi pajak yang tidak ada atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan, ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan”.

Ketentuan dalam pasal tersebut memungkinkan wajib pajak mencegah naiknya proses hukum dari tingkat penyidikan ke tingkat penuntutan. Berdasarkan ketentuan dalam pasal tersebut, atas permintaan Menteri Keuangan dengan persetujuan Jaksa Agung, wajib pajak dapat menghentikan penyidikan yang dijalaninya, setelah melunasi kekurangan pajak dan denda administrasi sebesar 4 (empat) kali atau 400% (empat ratus persen) dari jumlah pajak kurang bayar.

Reformasi pajak kedua yang dimulai pasca reformasi politik 1998 juga tetap mempertahankan asas *ultimum remedium* dalam sistem perpajakan nasional. Materi Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Pasal 44B ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tetap dipertahankan melalui Undang-Undang Nomor 16 Tahun

2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Perubahan baru muncul melalui Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pasal 8 ayat (3) menjelaskan bahwa besaran sanksi administrasi turun dari semula 2 (dua) kali atau 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar menjadi 1,5 (satu setengah) kali atau 150% (seratus lima puluh persen). Selengkapnya, Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, menyebutkan bahwa:

“Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150 % (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar”.

Pasal 8 ayat (3) UU KUP mengalami perubahan dalam UU Cipta Kerja, yaitu sebagai berikut :

“Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan bukti permulaan, Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya, yaitu: a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau b. menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 atau Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf d, sepanjang mulainya Penyidikan belum diberitahukan kepada Penuntut Umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia”.

Dan terkait dengan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan dalam Pasal 8 ayat (3) UU KUP ada penurunan sanksi administrasi berupa denda menjadi 100% dari jumlah pajak yang kurang dibayar sebagaimana penambahan Pasal 8 ayat (3a) KUP dalam UU Cipta Kerja, yaitu sebagai berikut:

“Pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar”.

Selain itu, ketentuan dalam Pasal 13A UU KUP memberikan sanksi administrasi lebih besar, yaitu 2 (dua) kali atau 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar. Selengkapnya, Pasal 13A UU KUP, menyebutkan bahwa :

“Wajib Pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar”.

Ketentuan dalam Pasal 13A ini ditujukan khusus untuk wajib pajak yang alpa dan baru pertama melanggar ketentuan dalam Pasal 38 UU KUP yang mengatur sanksi pidana terkait dengan Surat Pemberitahuan. Pasal 13A UU KUP dihapus dalam Undang-Undang Cipta Kerja.

Dihapusnya Pasal 13A UU KUP dalam UU Cipta Kerja, bukan berarti *ultimum remidium* dalam tindak pidana tidak ada, karena kalau Wajib Pajak

sedang diperiksa karena melakukan tindak pidana perpajakan dan jumlah pajak yang harus dibayar belum diterbitkan Surat Ketetapan Pajak, Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan ketidakbenaran atas laporan Surat Pemberitahuan dengan melunasi pokok pajak terutang ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, maka terhadap Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 8 ayat (3A) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja.

Selanjutnya, ketentuan dalam Pasal 44B UU KUP, menyebutkan bahwa:

- (1) Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan.
- (2) Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan”.

Pasal 44B UU KUP secara material tidak terdapat perubahan, kecuali adanya batasan waktu bagi Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan yang diminta oleh Menteri Keuangan, yaitu maksimal 6 (enam) bulan setelah surat permintaan dikirimkan. Perubahan signifikan terdapat pada bagian Penjelasan. Jika Penjelasan Pasal 44B ayat (1) Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan hanya menyatakan “cukup jelas”, Penjelasan Pasal 44B ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, menjelaskan sebagai berikut :

“Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan”.

Penjelasan Pasal 44B ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengungkapkan bahwa, kewenangan Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan termasuk juga untuk menghentikan penuntutan. Dengan demikian, apabila Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebelumnya hanya memberikan kewenangan penghentian penyidikan, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan berusaha memperluasnya dengan penghentian penuntutan.

Pasal 44B ayat (2) UU KUP mengalami perubahan dalam UU Cipta Kerja, yaitu sebagai berikut :

“Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan”.

Pemerintah mempertahankan asas *ultimum remedium* dalam proses penyidikan tindak pidana pajak dalam Undang-Undang Cipta Kerja atau *Omnibus Law* Ciptaker. Meski demikian, sanksi administrasi yang dikenakan kepada wajib pajak tak sebesar pengaturan dalam UU KUP yang mencapai 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak dibayar. Dalam Undang-Undang Cipta Kerja, Wajib Pajak yang ingin lepas dari jerat pidana pajak selain membayar atau melunasi utang pajak, juga hanya membayar 3 (tiga) kali jumlah pajak yang belum dibayar.

Asas *ultimum remedium* menempatkan penyelesaian pidana sebagai jalan terakhir dalam proses pidana perpajakan. Untuk kepentingan penerimaan negara atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan paling lama 6 bulan sejak tanggal surat permintaan, setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Pengenaan sanksi pidana dalam tindak pidana pajak merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak (*ultimum remedium*). Demi kepentingan negara untuk penerimaan APBN dan pertimbangan bahwa

pengenaan sanksi pidana merupakan kontra produktif terhadap fungsi pajak untuk penerimaan negara.²⁶³ Ketentuan Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B UU KUP dan UU Cipta Kerja, dimana pidana dapat diganti dengan sanksi administrasi berupa tambahan denda antara 100% hingga 300% dari pajak yang tidak atau kurang dibayar, menunjukkan sanksi pidana pajak bersifat *ultimum remidium*.²⁶⁴

Jadi sanksi pidana dalam tindak pidana pajak menunjukkan bahwa demi kepentingan negara untuk penerimaan APBN, pengenaan sanksi pidana pajak itu kontra produktif dengan fungsi pajak sebagai penerimaan negara, maka penerimaan pajak bersifat *premium remedium* dan pengenaan sanksi pidana pajak adalah *ultimum remidium*, artinya sanksi pidana pajak merupakan upaya terakhir dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak setelah upaya-upaya administratif perpajakan yang dilakukan tidak efektif dalam mengembalikan dan mengganti kerugian yang dialami negara.

Sanksi hukum pidana yang bersifat *ultimum remidium* menunjukkan adanya asas legalitas dan kepastian hukum yaitu jaminan bahwa ketentuan hukumnya dapat dipahami dan dapat dilaksanakan dengan aman, sehingga memberikan keadilan bagi pelaku, korban dan Negara terhadap adanya tindak pidana bidang perpajakan di Indonesia.²⁶⁵ Meskipun hukum pidana bersifat *ultimum remidium*, namun dalam rumusan sanksi hukum pidana bidang perpajakan formulasinya harus memperhatikan aspek keadilan, kemanfaatan

²⁶³ A. Anshari Ritonga, *Tinjauan Hukum Pajak Sebagai Ilmu Khusus*, *op.cit.*, hlm. 14.

²⁶⁴ *Ibid.*

²⁶⁵ Simon Nahak, *op.cit.*, hlm 156

dan kepastian bagi perlindungan terhadap pelaku tindak pidana bidang perpajakan, korban dan negara.²⁶⁶ Karena menurut Sudarto, penggunaan hukum pidana merupakan penanggulangan suatu gejala (*kurieren am symptom*) dan bukan suatu penyelesaian dengan menghilangkan sebab-sebabnya.²⁶⁷

Keterbatasan kemampuan hukum pidana selama ini juga disebabkan oleh sifat atau hakekat dan fungsi dari hukum pidana itu sendiri. Sanksi hukum pidana selama ini bukanlah obat (*remedium*) untuk mengatasi sebab-sebab (sumber) penyakit, melainkan sekedar untuk mengatasi gejala atau akibat dari penyakit. Dengan kata lain, sanksi (hukum) pidana bukan lah “pengobatan kausatif”, melainkan hanya sekedar “pengobatan simtomatik”. Pengobatan simptomatik lewat obat berupa “sanksi pidana” ini pun masih mengandung banyak kelemahan, sehingga masih selalu dipersoalkan keefektifannya. Terlebih obat (“pidana”) itu sendiri mengandung juga kontradiktif/pardoksial dan unsur-unsur negatif yang membahayakan atau setidaknya dapat menimbulkan efek-efek samping yang negatif.²⁶⁸

E. Peradilan dalam Tindak Pidana Perpajakan

Penyelesaian perkara pidana di bidang pajak tidak melalui pengadilan pajak melainkan melalui pengadilan yang ada di lingkungan peradilan umum. Hal ini dikarenakan pengadilan pajak hanya terbatas menangani sengketa di bidang pajak yang berkaitan dengan banding atau gugatan yang diajukan oleh

²⁶⁶ *Ibid.*

²⁶⁷ Sudarto, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat: Kajian Terhadap Pembaharuan Hukum Pidana*, Sinar Baru, Bandung, 1983, hlm. 35.

²⁶⁸ Lilik Mulyadi, *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Recovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, *op.cit*, hlm. 218-219.

Wajib Pajak atau Penanggung Pajak, sebagaimana yang diatur dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yang menyebutkan bahwa:

“Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak”.

Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman menyebutkan, bahwa:

“Kekuasaan kehakiman adalah kekuasaan negara yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, demi terselenggaranya Negara Hukum Republik Indonesia”.

Selanjutnya, Pasal 18 Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, menyebutkan bahwa:

“Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi”.

Terkait dengan badan peradilan, pemerintah mengundang Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2004 yang menyatakan bahwa semua badan peradilan tersebut berpuncak pada Mahkamah Agung sebagai pengadilan tertinggi. Undang-undang tersebut segera disusul oleh beberapa undang-undang yang lain, satu di antaranya adalah Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2004

tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum. Selanjutnya diubah lagi dengan Undang-Undang Nomor 49 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum.

Mengenai kewenangan pengadilan (kompetensi) diatur dalam Pasal 50 Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum, yang menyebutkan bahwa:

“Pengadilan Negeri bertugas dan berwenang memeriksa, memutus, dan menyelesaikan perkara pidana dan perkara perdata di tingkat pertama”

Kewenangan Pengadilan Tinggi selanjutnya diatur dalam Pasal 51 Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum, yang menyebutkan sebagai berikut:

- (1) Pengadilan Tinggi bertugas dan berwenang mengadili perkara pidana dan perkara perdata di tingkat banding.
- (2) Pengadilan Tinggi juga bertugas dan berwenang mengadili di tingkat pertama dan terakhir sengketa kewenangan mengadili antar Pengadilan Negeri di daerah hukumnya.

Penjelasan umum butir 2 Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum menentukan bahwa kekuasaan kehakiman di lingkungan Peradilan Umum dilaksanakan oleh Pengadilan Negeri dan Pengadilan Tinggi yang berpuncak pada Mahkamah Agung. Selanjutnya diatur bahwa pengadilan di lingkungan peradilan umum sekaligus merupakan pengadilan untuk perkara

tindak pidana ekonomi, perkara tindak pidana anak, perkara pelanggaran lalu-lintas jalan, dan perkara lainnya yang ditetapkan dengan undang-undang.

Berdasarkan ketentuan tersebut, apabila terjadi tindak pidana di bidang perpajakan maka penyelesaiannya dilakukan melalui peradilan pidana yang ditangani secara berjenjang dari Pengadilan Negeri. Sebagai landasan berpijak dalam penyelesaian perkara pidana di bidang perpajakan selain menggunakan hukum formal Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, juga menggunakan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP). Kedua ketentuan tersebut menggunakan asas *lex specialis derogat lex generalis*, di mana sepanjang tidak ditentukan secara khusus dalam Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maka yang berlaku adalah ketentuan dalam Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP).²⁶⁹

Jika terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan, maka dapat dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Laporan hasil pemeriksaan bukti permulaan dapat dilanjutkan dengan proses penyidikan. Pengertian penyidikan menurut ketentuan Pasal 1 butir 2 Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) adalah:

“Serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang tindak pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya.”

²⁶⁹ Andi Hamzah, *op. cit.*, hlm. 210.

Pengertian penyidikan di bidang pajak disebutkan dalam Pasal 1 butir

31 UU KUP, yaitu:

“Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya”.

Penyidikan tentu dilakukan oleh penyidik. Penyidik di bidang pajak

diatur dalam Pasal 1 butir 32 UU KUP, yaitu:

“Penyidik adalah pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.”

Sementara dalam penjelasan ketentuan Pasal 44 ayat (1) UU KUP, menyebutkan bahwa:

“Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diangkat sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan oleh pejabat yang berwenang adalah penyidik tindak pidana di bidang perpajakan. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dilaksanakan menurut ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana yang berlaku.”

Ketentuan dalam pasal-pasal tersebut menyiratkan bahwa penyidikan di bidang perpajakan merupakan serangkaian tindakan penyidik dalam mencari dan mengumpulkan bukti dengan tujuan agar tindak pidana itu menjadi terang dan ditemukan tersangkanya. Berdasarkan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP), penyidik dibedakan menjadi dua, yakni pejabat POLRI dan pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang untuk melakukan penyidikan.²⁷⁰

²⁷⁰Andi Hamzah, *Ibid*, hlm. 270

Setelah penyidikan dilakukan oleh penyidik di bidang perpajakan, penyidik segera menyerahkan hasil penyidikannya kepada penuntut umum. berdasarkan ketentuan dalam Pasal 8 ayat (3) Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) penyerahan berkas perkara hasil penyidikan dilakukan melalui dua tahap, yakni : 1) Tahap pertama penyidik hanya menyerahkan berkas perkara, kemudian dalam hal penyidikan sudah dianggap selesai penyidik menyerahkan tanggung jawab atas tersangka dan barang bukti kepada penuntut umum; dan 2) Tahap penuntutan, yaitu suatu tindakan penuntut umum untuk melimpahkan perkara pidana ke Pengadilan Negeri yang berwenang dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang dengan permintaan supaya diperiksa dan diputus oleh hakim di sidang pengadilan.

Penuntut umum adalah jaksa yang diberi wewenang undang-undang untuk melakukan penuntutan dan melaksanakan penetapan hakim. Penuntut umum inilah yang mempunyai kewenangan untuk menentukan apakah suatu perkara pidana di bidang perpajakan sudah dipandang lengkap sehingga dapat dilimpahkan ke pengadilan. Kepada Pengadilan mana pelimpahan itu dilakukan, dapat digunakan ketentuan Pasal 84 Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) sebagai acuannya, yakni pertama-tama ke Pengadilan Negeri yang wilayah hukumnya meliputi tempat dilakukannya tindak pidana di bidang perpajakan. Selanjutnya baru dilimpahkan ke Pengadilan Negeri dalam daerah hukum tempat terdakwa bertempat tinggal, berdiam terakhir, di tempat terdakwa diketemukan atau ditahan dengan syarat sebagian besar atau

kebanyakan saksi mempunyai tempat kediaman lebih dekat dengan Pengadilan Negeri tersebut.

F. Putusan Pidana yang Mempunyai Kekuatan Hukum Tetap

Terpidana menurut KUHAP adalah seorang yang dipidana berdasarkan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap. Jadi apabila dalam proses peradilan hakim menemukan bukti-bukti yang kuat yang menyatakan si terdakwa memang bersalah, setelah hakim mengetok palunya dan memperoleh kekuatan hukum tetap (*incraht*), maka saat itu pun si terdakwa berubah statusnya menjadi terpidana.

Pengertian dari putusan yang mempunyai kekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*) berkaitan perkara pidana yaitu dalam penjelasan Pasal 2 ayat (1) UU No. 22 Tahun 2002 tentang Grasi yang berbunyi: Yang dimaksud dengan “putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap” adalah:

1. Putusan pengadilan tingkat pertama yang tidak diajukan banding atau kasasi dalam waktu yang ditentukan oleh Undang-Undang tentang Hukum Acara Pidana;
2. Putusan pengadilan tingkat banding yang tidak diajukan kasasi dalam waktu yang ditentukan oleh Undang-Undang tentang Hukum Acara Pidana; atau
3. Putusan kasasi.

Dalam Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 15 ayat (4) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana

telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, DJP tetap dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) terhadap Wajib Pajak yang telah dipidana karena melakukan tindak pidana perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*). Penerbitan SKPKB dan atau SKPKBT tersebut ditambah dengan sanksi bunga sebesar 48% dari jumlah pajak yang kurang atau tidak dibayar.

Penerbitan SKPKB dan atau SKPKBT tersebut adalah dalam rangka memperoleh kembali pajak yang terutang yang belum dikeluarkan surat ketetapan pajak terhadap Wajib Pajak yang dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan putusan Pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.

Berdasarkan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 point 5b, yaitu berkaitan dengan penerbitan SKPKB dan atau SKPKB terhadap Wajib Pajak yang telah diputus pidana perpajakan, mengatur bahwa “apabila permasalahan perpajakan telah diadili dan diputus oleh suatu putusan hakim yang berkekuatan tetap, maka tidak dibenarkan lagi melakukan tindakan-tindakan penegakan hukum lain baik diluar ataupun didepan pengadilan karena putusan hakim pidana dalam tindak pidana perpajakan adalah mengakhiri suatu upaya penegakan hukum (*litis finirioported*) dan asas yang berlaku adalah asas *ultimum remedium*”.

Ketentuan Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 15 ayat (4) berkaitan dengan penerbitan SKPKB dan SKPKBT terhadap Wajib Pajak yang telah dipidana karena melakukan tindak pidana perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, telah dihapus dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.

G. Pidana Penjara dan Pidana Denda dalam Tindak Pidana Perpajakan

Pada prinsip hukum pajak, pemberian sanksi dilakukan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak. Hal ini dapat dilihat jelas dari ketentuan Pasal 44B UU KUP yang menekankan pada aspek pembayaran uang sebagai pengganti sanksi pidana. Pasal 44B Undang-Undang KUP menyatakan bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan menteri keuangan, jaksa agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan. Arti kalimat “untuk kepentingan penerimaan negara” tidak dijelaskan dalam UU KUP namun kalimat tersebut dimaksudkan untuk menekankan bahwa sanksi pajak bukan bertujuan memidana seseorang tetapi lebih pada kepentingan mengumpulkan uang pajak untuk kepentingan penerimaan negara.²⁷¹

Sebagaimana diketahui, bahwa pemungutan pajak memiliki dua fungsi yaitu fungsi *budgeter* sebagai fungsi utama dan fungsi *regulern* sebagai fungsi

²⁷¹ Wirawan B Ilyas & Richard Burton, *op.cit.*, hlm. 73-74

tambahan. Penerimaan pajak merupakan sumber penerimaan negara yang paling besar, sehingga fungsi *budgeter* lebih diutamakan, meskipun tidak berarti fungsi *regulern* diabaikan. Fungsi *budgeter* artinya pajak merupakan instrumen untuk memasukan dana dari masyarakat secara optimal ke dalam kas negara berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku.²⁷² Optimal dalam hal ini dapat ditafsirkan sebagai upaya mengumpulkan pajak tanpa melewatkan berbagai sumber-sumbernya, dan dalam hal ini mengutamakan pemberian sanksi administrasi bagi wajib pajak dan pihak ketiga yang tidak memenuhi kewajiban perpajakannya, serta pemberian sanksi pidana merupakan upaya untuk mengoptimalkan penerimaan negara. Menurut Mardiasmo, sanksi pidana merupakan sanksi yang berupa siksaan atau penderitaan, yang merupakan suatu alat terakhir yang digunakan pemerintah agar norma perpajakan dipatuhi²⁷³

Hal ini sejalan dengan substansi dan penjelasan umum UU KUP bahwa sanksi pidana kurungan dan penjara adalah sebagai sanksi subsider atau sebagai *ultimum remedium*. Tujuan Undang-Undang KUP adalah untuk kepentingan penerimaan keuangan negara, maka tindak pidana bidang pajak lebih mengutamakan konsep pengembalian kerugian pada pendapatan negara daripada penjatuhan sanksi pidana kurungan dan penjara untuk diterapkan terhadap pelaku tindak pidana perpajakan oleh wajib pajak dan pihak ketiga di Indonesia.

Ide untuk memperbaharui pemberian sanksi terhadap pelaku tindak pidana pajak sudah banyak, misalnya untuk pidana denda, porsinya diperbanyak

²⁷² Rochim, *op. cit.*, hlm. 24.

²⁷³ Mardiasmo, *op. cit.*, hlm. 59.

serta diutamakan sebagai sanksi utama, sebelum pidana kurungan dan pidana penjara agar mendorong sebesar-besarnya penerimaan negara. Memperbanyak sanksi denda baik secara administrasi maupun sanksi pidana dapat saja dilakukan, namun peningkatan sanksi denda dalam sanksi administrasi terhadap wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakannya dapat menyebabkan wajib pajak tersebut tetap tidak memenuhi kewajibannya dan tidak menjalankan sanksi sehingga dapat berakibat meningkatnya jumlah pelaku tindak pidana dan lebih memilih sanksi pidana yang merupakan upaya terakhir (*ultimum remedium*) dengan ancaman sanksi pidana penjara dan pidana denda.

Sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan sesuai dengan Pasal 39 UU KUP bersifat kumulatif yaitu terhadap Wajib Pajak yang melakukan tindak pidana dibidang perpajakan sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dikenakan sanksi pidana penjara dan pidana denda, yaitu dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Sanksi pidana kejahatan bidang perpajakan lainnya yang diatur dalam Pasal 39A UU KUP juga bersifat kumulatif yaitu terhadap Wajib Pajak yang melakukan tindak pidana dibidang perpajakan dikenakan sanksi pidana penjara serta pidana denda, yaitu dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali dan

paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Sanksi pidana berdasarkan Pasal 10 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dapat dibagi menjadi dua (2) sanksi pidana, yaitu:

1. Sanksi Pidana Pokok.

Sanksi pidana pokok merupakan pidana utama yang dapat dibebankan kepada para pelaku yang dapat dalam bentuk:

- a. Pidana mati;
- b. Pidana penjara;
- c. Pidana kurungan;
- d. Pidana denda; dan
- e. Pidana tutupan.

2. Sanksi Pidana Tambahan.

Sanksi pidana tambahan merupakan sanksi pidana yang dibebankan kepada para pelaku yang memiliki sifat menambah pidana pokok (pidana utama). Sanksi pidana tambahan memiliki tiga (3) bentuk sanksi pidana tambahan, yaitu:²⁷⁴

- a. Pencabutan hak-hak tertentu, seperti: perijinan, fasilitas dan lain-lain;
- b. Perampasan barang-barang tertentu; dan
- c. Pengumuman putusan hakim.

Terhadap Wajib Pajak yang telah melakukan tindak pidana dibidang perpajakan dan telah diputus pidana oleh suatu putusan hakim yang berkekuatan

²⁷⁴ H. Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis dan Disertas*, Buku Ketiga, Rajawali Pers, Jakarta. 2017, hlm. 138.

tetap, maka saat itu pun si terdakwa (Wajib Pajak) berubah statusnya menjadi terpidana. Sesuai dengan KUHAP dan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan, bahwa instansi yang berwenang melakukan eksekusi terhadap putusan Pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*incraht*) dalam perkara pidana adalah Kejaksaan, baik eksekusi pidana penjara maupun pidana denda. Pidana denda merupakan sebagai Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) kejaksaan yang dibayarkan oleh terpidana dengan melalui penyetoran ke Kas Negara.

Penjatuhan sanksi penjara tidak akan membuat negara mendapatkan pemasukan yang seharusnya dibayarkan oleh wajib pajak, tapi justru menambah kewajiban negara untuk menyediakan penjara yang layak dan penambahan pengeluaran untuk membiayai narapidana. Demikian halnya dengan ancaman sanksi pidana denda, berapapun jumlah atau besarnya denda pidana, sesuai dengan Pasal 30 KUHP pidana denda akan tetap dapat diganti (*subsider*) dengan pidana kurungan minimal 1 (satu) hari dan maksimal 6 (enam) bulan apabila terdakwa tidak mampu membayar denda pidana tersebut.²⁷⁵ Timbulnya *subsider* putusan hakim atas pidana denda karena tidak ada alat bagi jaksa untuk mengesekusi atau memaksa atas putusan peradilan berupa denda. Sedangkan dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja tidak mengatur tentang pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda.

Contoh konkret tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib pajak badan adalah sebagai berikut:

²⁷⁵ Kitab Undang Undang Hukum Pidana (KUHP), Pasal 30 ayat (2) dan ayat (3).

1. Berdasarkan putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012/18 Desember 2012 wajib pajak yang terlibat dalam perkara Grup Asian Agri yang diwakili oleh Suwir Laut (*tax manager* perusahaan AAG) dibebankan sanksi pidana penjara selama 2 (dua) tahun dan 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group denda 2 (dua) kali pajak terutang yang kurang dibayar yang keseluruhannya berjumlah 2 x Rp. 1.259.977.695.652 = Rp. 2.519.955.391.304.²⁷⁶
2. Putusan *Nomor 1340 K/PID.SUS/2018* 5 September 2018. Tiadi Lukman dan Hendro Gunawan alias Aheng sebagai pengendali 5 perusahaan yaitu PT. Permata Hijau Witmas, PT. Cipta Karya Insani, PT. Al Ansar Bina Sawindo Plantation, PT. Batanghari Oilindo Palm dan PT. Putri Windu Semesta, dengan putusan menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa:²⁷⁷
 - a. Menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa TIANDI LUKMAN berupa pidana penjara selama 2 (dua) tahun;
 - b. Menjatuhkan pidana denda kepada Terdakwa sejumlah Rp40.673.717.921,00 dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar, diganti dengan pidana penjara selama 6 (enam) bulan penjara;

²⁷⁶ Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia *Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012*, Jakarta, 18 Desember 2012.

²⁷⁷ Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia *Nomor: 1340 K/PID.SUS/2018*, Jakarta, 5 September 2018.

3. Putusan Nomor 148/Pid.Sus/2019/PN Blb tanggal 17 Juni 2019, dengan putusan menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa Lee Gil Woo selaku Direktur Utama PT Beronica;²⁷⁸yaitu dengan,
- a. Menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa oleh karena itu dengan pidana penjara selama 3 (tiga) tahun 6 (enam) bulan;
 - b. Menjatuhkan pula pidana denda kepada Terdakwa 2 X Rp16.050.144.250,00 =Rp. 32.100.288.500,00Jika Terdakwa tidak membayar denda paling lama waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan Pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh Jaksa, dan kemudian dilelang untuk membayar denda, dalam hal Terdakwa tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda, maka Terdakwa dijatuhkan pidana kurungan pengganti denda selama 6 (enam) bulan.
4. Putusan No. 1517 K/Pid.Sus/2012 tanggal 13 Juni 2013, dengan putusan menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa OEI NICO WIJAYA alias NICO WIJAYA sebagai wakil kuasa atau pegawai dari PT. SAH;²⁷⁹yaitu dengan menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa OEI NICO WIJAYA alias NICO WIJAYA dengan pidana penjara selama 3 (tiga) tahun dan denda sebesar 3 (tiga) kali pajak terhutang ;

Melihat 4 (empat) contoh kasus pidana pajak Wajib Pajak Badan diatas,

hakim tidak konsiten dalam penjatuhan sanksi pidana terhadap tindak pidana

²⁷⁸ Putusan Nomor 148/Pid.Sus/2019/PN Blb tanggal 17 Juni 2019

²⁷⁹ Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor: 1517 K/Pid.Sus/2012, tanggal 13 Juni 2013

pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan. Sesuai dengan Pasal 32 UU KUP dan UU Cipta Kerja adalah pengurus yang dijatuhi tanggungjawab sanksi pidana secara pribadi dan renteng selaku wakil dari Badan. Dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh perusahaan dalam Grup Asian Agri yang dipidana penjara adalah Suwir Laut sebagai *tax manager* dari perusahaan AAG dan pidana denda dikenakan kepada 14 perusahaan dalam AAG. Hal ini karena hakim melihat besarnya kerugian negara akibat tindak pidana pajak yang dilakukan oleh perusahaan AAG maka wajib pajak badan harus ikut bertanggungjawab secara pidana dengan dikenakan sanksi pidana denda, dengan pertimbangan hakim;

“Menimbang, bahwa sekalipun secara individual perbuatan Terdakwa terjadi karena *”mensrea”* dari Terdakwa, namun karena perbuatan tersebut semata-mata untuk kepentingan dari korporasi maka Mahkamah Agung berpendapat bahwa apa yang dilakukan oleh Terdakwa adalah dikehendaki atau *”mensrea”* dari 14 (empat belas) korporasi, sehingga dengan demikian pembebanan tanggung jawab pidana *”Individual Liability”* dengan *corporate liability* harus diterapkan secara simultan sebagai cerminan dari doktrin *respondeat superior* atau doktrin *”Vicarious Liability”* diterapkan pertanggung jawaban pidana kepada korporasi atas perbuatan atau perilaku Terdakwa sebagai personifikasi dari korporasi yang diwakilinya menjadi tugas dan tanggung jawab lagi pula apa yang dilakukan Terdakwa telah diputuskan secara kolektif. Menjatuhkan pidana oleh karena itu kepada Terdakwa tersebut dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun ; Menetapkan bahwa pidana tersebut tidak akan dijalani, kecuali jika dikemudian hari ada perintah lain dalam putusan Hakim karena Terdakwa dipersalahkan melakukan sesuatu kejahatan atau tidak mencukupi suatu syarat yang ditentukan sebelum berakhirnya masa percobaan selama 3 (tiga) tahun, dengan syarat khusus dalam waktu 1 (satu) tahun, 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam AAG/Asian Agri Group yang pengisian SPT tahunan diwakili oleh Terdakwa untuk membayar denda 2 (dua) kali pajak terutang yang kurang dibayar Yang keseluruhannya berjumlah 2 x Rp. 1.259.977.695.652,- = Rp. 2.519.955.391.304,- (*dua triyun lima ratus sembilan belas milyar Sembilan ratus lima puluh lima juta tiga ratus sembilan puluh satu ribu tiga ratus empat rupiah*) secara tunai ;

Dalam kasus Tiadi Lukman yang merupakan pengendali 5 (lima) perusahaan, Lee Gil Woo selaku Direktur Utama PT Beronica dan terdakwa Oei Nico Wijaya alias Nico Wijaya sebagai wakil kuasa atau pegawai dari PT. SAH, dijatuhi sanksi pidana pajak berupa pidana penjara antara 2 (dua) sampai dengan 3 (tiga) tahun dan pidana denda antara 2 (dua) sampai dengan 3 (tiga) kali dari jumlah pajak terutang, dengan denda dapat diganti (subsider) dengan kurungan selama 6 bulan. Dengan demikian negara tidak mendapatkan penerimaan pajak sama sekali dari pelaku tindak pidana pajak yang telah merugikan pada pendapatan negara.

Kondisi demikian tidak akan membuat filosofi tujuan hukum pajak tercapai, yaitu mengoptimalkan penerimaan negara, karena setelah kurungan sebagai pengganti denda pidana selesai maka pelaku tindak pidana pajak telah hilang kewajiban membayar utang pajaknya dan untuk Wajib Pajak Badan sendiri tidak dikenakan sanksi pidana sama sekali, hal ini menimbulkan ketidakadilan bagi negara dan masyarakat sebagai korban.

H. Kerugian pada Pendapatan Negara

1. Keuangan Negara dan Pendapatan Negara

Pengertian Keuangan Negara terdapat pada Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yang menyebutkan bahwa :

“Keuangan Negara merupakan semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa

uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut”.

Pemaknaan terkait keuangan negara dijelaskan lebih rinci dalam Pasal 2 Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yaitu ruang lingkup keuangan negara, yang meliputi :

- a. Hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- b. Kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- c. Penerimaan negara;
- d. Pengeluaran negara;
- e. Penerimaan daerah;
- f. Pengeluaran daerah;
- g. Kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/perusahaan daerah;
- h. Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
- i. Kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Pendapatan negara merupakan bagian dari pengertian keuangan negara dari sisi objek. Dalam sisi objek, perspektif keuangan negara

meliputi semua hak dan kewajiban yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kebijakan dan kegiatan dalam bidang fiskal, moneter, pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan, serta segala sesuatu baik bentuk uang, maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.

Sesuai dengan pasal 11 ayat (3) Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, “pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah”. Dan dijelaskan juga dalam pasal 1 ayat 2 Undang-undang Nomor 20 Tahun 2019 Tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2020, “Pendapatan Negara adalah hak Pemerintah Pusat yang diakui sebagai penambah kekayaan bersih yang terdiri atas Penerimaan Perpajakan, Penerimaan Negara Bukan Pajak, dan Penerimaan Hibah”. Penerimaan Perpajakan adalah semua penerimaan negara yang terdiri atas Pendapatan Pajak Dalam Negeri dan Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional(ayat 3).

2. Kerugian pada Pendapatan Negara

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, kata “rugi” mengandung arti, (1) adalah kurang dari harga beli atau modal, (1) kurang dari modal, (3) tidak mendapat faedah (manfaat), sedangkan “kerugian” adalah menanggung atau menderita rugi. Melihat terminologi “kerugian” dan rumusan keuangan negara dalam pasal 1 dan 2 Undang-undang Nomor 17

Tahun 2003, dapat dirumuskan definisi “kerugian keuangan negara” sebagai berikut:²⁸⁰

1. Hilang atau berkurangnya hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, akibat perbuatan sengaja melawan hukum dalam bentuk;
 - 1) hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
 - 2) kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
 - 3) Penerimaan Negara dan Pengeluaran Negara;
 - 4) Penerimaan Daerah dan Pengeluaran Daerah;
 - 5) kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/perusahaan daerah;
2. Hilang atau berkurangnya sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban akibat perbuatan sengaja melawan hukum dalam bentuk:

²⁸⁰ Hernol Ferry Makawimbang, *op.cit.*, hlm. 12-13.

- 1) kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
- 2) kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Rumusan yang serupa juga ada dalam pengaturan kerugian keuangan negara dalam ranah tindak pidana korupsi dalam Pasal 2 ayat (1) UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001. Penjelasan Pasal 2 Ayat (1) Yang dimaksud dengan “secara melawan hukum” dalam Pasal ini mencakup perbuatan melawan hukum dalam arti formil maupun dalam arti materiil, yakni meskipun perbuatan tersebut tidak diatur dalam peraturan perundang-undangan, namun apabila perbuatan tersebut dianggap tercela karena tidak sesuai dengan rasa keadilan atau norma-norma kehidupan sosial dalam masyarakat, maka perbuatan tersebut dapat dipidana. Dalam ketentuan ini, kata “dapat” sebelum frasa “merugikan keuangan negara atau perekonomian negara” menunjukkan bahwa tindak pidana korupsi merupakan delik formal, yaitu adanya tindak pidana korupsi cukup dengan dipenuhinya unsur-unsur perbuatan yang sudah dirumuskan bukan dengan timbulnya akibat.

Tindak pidana korupsi dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal (3) menganut kerugian keuangan negara secara formil, tidak perlu ada kerugian yang nyata. Dalam Pasal 32 UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang

Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi jo Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001, yang dimaksud “secara nyata telah ada kerugian negara” adalah kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk.²⁸¹

Pengertian “Kerugian Negara” dalam Pasal 1 angka 22 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara, “Kerugian Negara/Daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai”. Penafsiran para praktisi “nyata dan pasti” adalah suatu yang benar-benar dikeluarkan atau terjadi, ukurannya obyektif atau hamper tidak ada unsur penafsiran subyektif dan memudahkan bagi yang diperiksa dan yang memeriksa, misalnya dalam hal kekurangan uang, surat berharga dan barang.²⁸²

Definisi yang sama tentang kerugian negara juga ada dalam Pasal 1 angka 15 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.²⁸³ Makna kerugian dalam arti Kerugian Negara menurut petunjuk yang diterbitkan BPK adalah berkurangnya Kekayaan Negara yang disebabkan oleh suatu keadaan diluar dugaan dan diluar kemampuan manusia (*force majeure*), oleh karena itu besarnya kerugian negara tidak boleh ditetapkan dengan dikira-kira atau ditaksir.²⁸⁴ Kerugian dalam arti

²⁸¹ Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi, Ibid*, hlm 868.

²⁸² Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi, Ibid*, hlm 865.

²⁸³ Suhendar, *Konsep Kerugian Keuangan Negara*, Setara Press, Malang, 2015, hlm. 152

²⁸⁴ Badan Pemeriksa Keuangan RI, *Petunjuk Pelaksanaan Tuntutan Perbendaharaan dan Tuntutan Ganti Rugi*, BPK RI, Jakarta, 1983, hlm. 30-34.

berkurangnya aset adalah sejalan dengan pengertian kerugian dalam ilmu ekonomi dengan konsep *better-offness* atau *well-offness*,²⁸⁵ yaitu kekayaan atau milik (seseorang, negara, perusahaan dan lain-lain) pada suatu titik waktu dibandingkan dengan kekayaan atau miliknya pada titik waktu sebelum atau sesudahnya.²⁸⁶

Rumusan kerugian negara yang diatur dalam Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 adalah rumusan kerugian dalam ranah hukum administrasi karena Wilayah pengaturan “kerugian negara” hanya mengatur teknis “perbendaharaan negara” sebagai penjabaran pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara umum.²⁸⁷ Dan Penyelesaian kerugian Negara pada prinsipnya adalah berorientasi pada pemulihan kerugian keuangan Negara tersebut serta dapat dilakukannya secara kumulatif dengan sanksi lain, yaitu sanksi pidana, administratif dan keperdataan.²⁸⁸

Kerugian negara dalam ranah hukum administrasi negara memiliki unsur-unsur sebagai berikut:²⁸⁹

- a. Berkurangnya uang, surat berharga atau barang yang nyata dan pasti jumlahnya karena perbuatan melawan hukum baik sengaja atau lalai.

²⁸⁵ Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi, Ibid.*, hlm 866

²⁸⁶ Theodorus M. Tuanakotta, *Teori Akuntansi*, Buku Satu, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, 1983, hlm. 114-125.

²⁸⁷ Hernol Ferry Makawimbang, *op.cit.*, hlm 19-20

²⁸⁸ Suhendar, *op.cit.*, hlm. 154

²⁸⁹ Hernol Ferry Makawimbang, *op.cit.*, hlm 21

- b. Adanya ketentuan Tuntutan Perbendaharaan (TP) dan Ganti Kerugian Negara/Daerah Non Bendahara (TGR)
- c. Adanya ketentuan pengembalian keuangan negara sebagai menghilangkan perbuatan
- d. Kerugian negara karena *force majeure* (bencana alam, kebakaran atau krisis ekonomi)
- e. Tidak adanya relevansi dengan “delik” memperkaya diri atau menguntungkan diri sendiri, orang lain, korporasi dan penyalahgunaan kewenangan dan jabatan (pasal 2 dan pasal 3 UU Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001).

Kerugian pada pendapatan negara akibat tindak pidana pajak yang dilakukan sebagaimana diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP dan UU Cipta Kerja adalah kerugian sebagai akibat dari tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan dari subjek pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan persyaratan obyektif karena kealpaannya atau kesengajaannya.

Berkaitan dengan pengertian kerugian pada pendapatan negara menurut Siswo Suyanto, berbagai undang-undang terkait dengan masalah Keuangan Negara (pengelolaan) mengacu pada Undang-undang No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. Dalam berbagai kepustakaan terkait masalah Keuangan Negara, dengan jelas dinyatakan bahwa Negara adalah subyek, sedangkan Penerimaan dan Pengeluaran Negara beserta

unsur-unsur di dalamnya merupakan obyek, jadi suatu perbuatan yang dilakukan oleh pihak-pihak tertentu hanya dapat menguntungkan atau merugikan subyek, yaitu Negara. Oleh karena itu, terminologi merugikan pada pendapatan negara atau merugikan keuangan negara, dalam konteks keuangan negara, adalah kerugian Negara.²⁹⁰

Berdasarkan pada pengertian keuangan negara dan ruang lingkup keuangan negara dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang keuangan negara dapat, dapat dirumuskan bahwa kerugian pada pendapatan negara adalah hilang atau berkurangnya hak negara yang dapat dinilai dengan uang, akibat perbuatan melawan hukum baik karena kelalain maupun kesengajaan yang berasal dari kewajiban pajak yang tidak dibayar atau disetorkan ke kas negara oleh pelaku tindak pidana perpajakan oleh pelaku

Perumusan berkaitan dengan penggunaan kata “dapat” sebelum frase “menimbulkan kerugian pada pendapatan negara”, artinya kerugian negara bisa sudah terjadi atau mempunyai potensi (“dapat”) terjadi, rumusan ini serupa dengan perumusan dalam petunjuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) tentang pengertian kerugian keuangan/kekayaan negara adalah suatu kerugian negara yang tidak hanya bersifat riil yaitu yang benar-benar telah terjadi namun juga yang bersifat potensial yaitu yang

²⁹⁰ Siswo Suyanto, “Kerugian pada Keuangan Negara dan Kerugian pada Pendapatan Negara: suatu diskusi”, <http://www.keuanganpublik.com/2010/11/kerugian-pada-keuangan-negara-dan.html?m=1> (diakses tanggal 12 Juli 2021, Pukul 16.46)

belum terjadi seperti adanya pendapatan negara yang akan diterima dan lain sebagainya.²⁹¹

Alasan utama dilakukan pengungkapan kerugian yang bersifat potensial adalah mengkondisikan dan menyadarkan para penegak hukum bahwa suatu kerugian negara yang benar-benar merugiakan negara adalah sedemikian luas tidak terbatas pada pengertian kerugian menurut kas (*cash basis*), tetapi juga berdasarkan atas akuntansi lain yang dianut oleh suatu entitas (*accrual basis*).²⁹²Jadi tuntutan atas kerugian keuangan (keuangan) negara melalui mekanisme sebagai berikut:²⁹³

- a. Hukum Administrasi Negara, nilai kerugian yang dituntut sebesar kerugian yang terjadi tidak boleh kurang dan tidak boleh lebih, sifat kerugiannya adalah nyata dan pasti.
- b. Hukum Pidana, nilai kerugian yang dituntut maksimum sebesar kerugian yang terjadi, sifat kerugiannya adalah nyata telah terjadi atau berpotensi untuk terjadi.

Kerugian keuangan negara dalam tindak pidana perpajakan menurut Simon Nahak adalah kekurangan uang yang nyata dan pasti jumlahnya dapat dihitung akibat perbuatan melawan hukum baik karena kelalaian maupun kesengajaan, yang berasal dari pungutan negara yang tidak dibayar

²⁹¹ Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *PSP: Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atau Kasus penyimpangan yang Berindikasi Merugiakan keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara*, BPKP, Jakarta, 1996, hlm.3.

²⁹² Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi*, *Ibid*, hlm 869.

²⁹³ *Ibid*

atau tidak disetor kepada kas negara oleh pelaku tindak pidana dibidang perpajakan sebagaimana diatur dalam pasal 38 dan 39 UU KUP.²⁹⁴

Berdasarkan pada ketentuan dalam UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004, petunjuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), UU Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan Undang-undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja, serta pendapat para ahli dapat ditarik kesimpulan bahwa kerugian pada pendapatan negara dalam tindak pidana perpajakan adalah hilang atau berkurangnya hak negara yang dapat dinilai dengan uang, akibat perbuatan melawan hukum baik karena kelalain maupun kesengajaan yang berasal dari kewajiban pajak yang tidak dibayar atau disetorkan ke kas negara oleh pelaku tindak pidana perpajakan oleh pelaku sebagai diatur dalam Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP dan UU Cipta Kerja.

Berkaitan pada hal-hal tersebut, maka frasa kerugian pada pendapatan negara yang terdapat dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP dan UU Cipta Kerja, menunjukkan bahwa tindak pidana pajak merupakan delik formal, yaitu adanya tindak pidana cukup dengan dipenuhinya unsur-unsur perbuatan yang sudah dirumuskan dalam undang-undang dan kerugian keuangan/kekayaan negara adalah suatu kerugian negara yang tidak hanya bersifat riil yaitu yang benar-benar telah terjadi namun juga yang bersifat potensial yaitu yang belum terjadi seperti adanya pendapatan negara yang

²⁹⁴ Simon Nahak, *op.cit*, hlm. 41.

akan diterima. Kerugian tersebut sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan undang-undang oleh Direktorat Jenderal Pajak, dengan tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan oleh Wajib Pajak.

I. Penagihan Pajak

Dasar penagihan pajak sesuai dengan Pasal 18 ayat (1) UU KUP dan UU Cipta Kerja meliputi:

1. Surat Tagihan Pajak (STP),
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB),
3. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), dan
4. Surat Keputusan Pembetulan,
5. Surat Keputusan Keberatan,
6. Putusan Banding, serta
7. Putusan Peninjauan Kembali,

yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah, merupakan dasar penagihan pajak. Apabila tagihan pajak, ketetapan pajak, surat keputusan pembetulan, surat keputusan keberatan, putusan banding dan putusan peninjauan kembali telah jatuh tempo dan ternyata Wajib Pajak atau penanggung pajak tidak melunasi, maka akan dilakukan tindakan penagihan pajak.²⁹⁵

Dasar hukum melakukan tindakan penagihan pajak adalah Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 19

²⁹⁵ Tjip Ismail, *op.cit*, hlm. 7.13

Tahun 2000. Pengertian Penagihan Pajak dalam Pasal 1 angka 9 UU PPSP adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita.

Sedangkan pengertian Penanggung Pajak dalam Pasal 1 angka 3 UU PPSP adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Ada 3 (tiga) jenis penagihan dalam penagihan pajak, yaitu;²⁹⁶

1. Penagihan Pajak Pasif yaitu penagihan yang dilakukan dengan menggunakan STP, SKPKB, SKPKBT, surat keputusan pembetulan yang menyebabkan pajak terutang menjadi lebih besar, surat keputusan keberatan yang menyebabkan pajak terutang menjadi lebih besar, putusan banding yang menyebabkan pajak terutang menjadi lebih besar dan putusan peninjauan kembali yang menyebabkan pajak terutang menjadi lebih besar. Apabila dalam 30 hari belum dilunasi maka 7 hari setelah jatuh tempo akan diikuti dengan penagihan pajak secara aktif yang dimulai dengan menerbitkan Surat Tegoran.

²⁹⁶ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, op.cit., hlm. 188-189.

2. Penagihan Pajak Aktif adalah kelanjutan dari penagihan pasif yaitu penagihan yang dilakukan dengan tindakan penyitaan oleh juru sita dan dilanjutkan dengan pelaksanaan lelang sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam UU PPSP.
3. Penagihan Seketika dan Sekaligus adalah penagihan pajak yang dilakukan oleh juru sita pajak kepada penanggung pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran yang meliputi seluruh utang pajak dari semua jenis pajak, Masa Pajak, dan Tahun Pajak, apabila:
 - a. Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya atau berniat untuk itu;
 - b. Penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan, atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia;
 - c. Terdapat tanda-tanda bahwa Penanggung Pajak akan membubarkan badan usahanya, atau menggabungkan usahanya, atau memekarkan usahanya, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya;
 - d. badan usaha akan dibubarkan oleh Negara; atau
 - e. terjadi penyitaan atas barang Penanggung Pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

Tindakan penagihan dengan paksa tersebut dapat berupa penyitaan asset milik Wajib Pajak/Penanggung Pajak, pemblokiran rekening atau tabungan

penanggung pajak, pencekalan atau pencegahan terhadap penanggung pajak untuk bepergian keluar negeri dan tindakan paksa badan (*gijzeling*) masuk kurungan selama 6 bulan.

J. Perbandingan Hukum Pajak dengan Negara Lain

1. Sistem Pajak di Belanda

Yurisprudensi merupakan putusan-putusan hakim terdahulu yang sudah berkekuatan hukum tetap dan diikuti hakim-hakim lain. Putusan hakim terdahulu tersebut dipandang menjadi instrumen untuk memperoleh kepastian dan konsistensi putusan hakim terdahulu atau preseden menjadi sumber hukum utama untuk negara yang bersistem hukum *Anglo Saxon*.²⁹⁷ Sebagai negara yang menganut sistem hukum Eropa Kontinental, Belanda menjadikan undang-undang sebagai sumber hukum utamanya. Secara formal, asas *stare decisis* dan preseden tidak mengikat di Belanda. Namun, dalam praktiknya, putusan hakim terdahulu dari Mahkamah Agung Belanda (*Hoge Raad*) berperan penting di pengadilan tingkat pertama dan banding.

Berkaitan dengan pertanggungjawaban pidana korporasi diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) Belanda tahun 1976. Pasal 51 ayat (2) KUHP Belanda menyatakan,²⁹⁸ apabila suatu tindak pidana dilakukan oleh korporasi, dapat dilakukan tuntutan pidana dan jika dianggap perlu dapat dijatuhkan pidana dan tindakan-tindakan yang tercantum dalam undang-undang terhadap;

²⁹⁷ Hamida Amri Safarina, *Yurisprudensi dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Belanda*, <http://new.Ddtc.co.id>, Diakses pada hari Kamis, 4 Februari 2021, pukul 19.22 WIB.

²⁹⁸ Muladi, *Demokrasi, Hak Asasi Manusia dan Reformasi Hukum di Indonesia*, The Habibie Center, Jakarta, 2002, hlm. 158.

- a. Korporasi sendiri, atau
- b. Terhadap yang memberikan perintah untuk melakukan tindakan dilarang itu; atau terhadap mereka yang bertindak sebagai pemimpin dalam melakukan tindakan yang dilarang itu;
- c. Korporasi dan yang memerintahkan melakukan perbuatan di atas bersama-sama

Apabila korporasi memiliki kekuatan untuk mengendalikan setiap tindakan dari organ-organnya atau tindak pidana yang dilakukan sejalan dengan bisnis korporasi, maka korporasi yang bersangkutan dapat dibebankan pertanggungjawaban pidana.²⁹⁹

2. Sistem Pajak di Malaysia

Malaysia adalah negara bekas jajahan Inggris. Sebagai bekas jajahan Inggris, hukum Malaysia dipengaruhi oleh tradisi *common law* Inggris (*Common Law System*) dan Malaysia merupakan satu dari 53 (lima puluh tiga) negara anggota Persemakmuran Inggris. Malaysia tidak meninggalkan atau merombak seluruh tatanan hukum dasar Malaysia yang telah berlaku jauh sebelum hukum Inggris menjadi tatanan hukum negara, hal itu disebabkan karena Malaysia ingin menjaga hukum sesuai dengan nilai-nilai yang ada dan hidup di masyarakat, sehingga dalam menciptakan kesadaran hukum akan lebih mudah tumbuh dan tercipta dari pada merombak total seluruh budaya hukum lama dengan budaya baru.³⁰⁰ Tradisi sistem hukum

²⁹⁹ Kristian, *op.cit.*, hlm. 152.

³⁰⁰ Sigid Somadiyono, *Perbandingan antara Sistem Hukum Indonesia dan Malaysia*, Wajah Hukum, Volume 4 (2), Oktober 2020, hlm. 418.

umum Inggris berdiri di tengah-tengah sistem hukum Islam (dilaksanakan oleh pengadilan atau Pengadilan *Syariah*) dan hukum adat dari berbagai kelompok masyarakat adat. Sistem Peradilan di negara Malaysia dibagi dan disesuaikan dengan hukum yang dibuat tanpa menghilangkan sistem arbitrase sesuai dengan nilai-nilai yang ada di masyarakat.

Sistem pertanggungjawaban pidana hukum pidana Malaysia mengakui dan dapat menerapkan pertanggungjawaban pidana korporasi yang melakukan tindak pidana sebagaimana di atur dalam peraturan perundang-undangan pidana Malaysia, dikatakan bahwa pertanggungjawaban pidana dapat dibebankan kepada “setiap orang”, yang dimaksud “setiap orang” termasuk manusia alamiah, asosiasi, perusahaan atau *unincorporated*.³⁰¹ Dalam pelaksanaannya sistem pertanggungjawaban pidana korporasi di Malaysia tidak jelas karena tidak ada laporan yang menyatakan bahwa korporasi telah melakukan tindak pidana di Malaysia. Berkaitan dengan pertanggungjawaban pidana terhadap kasus atau masalah yang dilakukan korporasi, pengadilan Malaysia akan menerapkan hukum pada kasus yang terjadi di Inggris yaitu *Tesco Supermarket Ltd v. Nattrass*, (1972) AC 153. Pada kasus tersebut, *House of Lords* menerapkan doktrin identifikasi, yaitu tindak pidana yang dilakukan oleh seseorang yang merupakan pikiran atau otak (*directing mind*) dari suatu korporasi maka korporasi akan bertanggungjawab atas tindak pidana tersebut.³⁰²

³⁰¹ Kristian, *op.cit.*, hlm. 205.

³⁰² Kristian, *op.cit.*, hlm. 207.

BAB IV

**KONSEP UPAYA PENGEMBALIAN KERUGIAN PADA
PENDAPATAN NEGARA DALAM SANKSI PIDANA PAJAK WAJIB
PAJAK BADAN**

**A. Penerapan Pidana sebagai *Ultimum Remedium* dalam Tindak Pidana Pajak
Wajib Pajak Badan.**

**1. Wajib Pajak Badan Sebagai Subjek Hukum Dalam Kewajiban
Perpajakan.**

Indonesia adalah negara hukum (*rechtsstaat*) sebagaimana yang dinyatakan pada Pasal 1 ayat 3 UUD NRI Tahun 1945 dan bukan sebagai negara berdasarkan kekuasaan. Oleh karena itu, setiap organ pemerintah di dalam negara Indonesia harus selalu berbuat berdasarkan atas hukum yang berlaku. Sebagai negara hukum, negara harus menjunjung tinggi sistem hukum yang menjamin kepastian hukum dan perlindungan terhadap hak asasi manusia yang menjamin persamaan (*equality*) setiap individu, kemerdekaan individu untuk menggunakan hak asasinya.

Indonesia mengadopsi teori negara hukum tidak dalam artian formal saja, melainkan dalam artian material yang juga diistilahkan dengan negara kesejahteraan (*welfare state*). Oleh karena itu fungsi dan tugas negara tidak hanya mempertahankan dan melaksanakan hukum seoptimal mungkin untuk terwujudnya kehidupan masyarakat yang tertib dan aman, tetapi juga yang terpenting adalah bagaimana dengan landasan hukum tersebut dapat tercapai kesejahteraan umum bagi seluruh lapisan masyarakat atau warga negaranya

sebagaimana yang telah dicita-citakan oleh bangsa Indonesia yang tercantum dalam Pembukaan UUD NRI Tahun 1945.

Cita hukum dalam Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 adalah untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial yang didasarkan atas Ketuhanan Yang Maha Esa, Kemanusiaan yang adil dan beradab, Persatuan Indonesia, Kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam Permusyawaratan Perwakilan dan untuk mewujudkan Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Untuk mewujudkan cita-cita atau tujuan bangsa Indonesia tersebut diperlukan sumber dana yang cukup besar dan salah satunya adalah pajak. Kewajiban pajak merupakan kewajiban kenegaraan yang telah diatur dalam Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 yang menyatakan bahwa, "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Pajak bersifat memaksa menunjukkan bahwa kewajiban pajak memiliki kekhususan yang berbeda dengan kewajiban lain, yaitu berkaitan dengan subjek, obyek dan besarnya pajak diatur berdasarkan peraturan perundang-undangan. Hal ini selaras dengan pendapat Rimsky K. Judisseno, pajak adalah suatu kewajiban kenegaraan berupa pengabdian serta peran aktif warga negara dan anggota masyarakat lainnya untuk membiayai berbagai keperluan negara berupa Pembangunan Nasional yang

pelaksanaanya diatur dalam Undang-undang dan peraturan-peraturan untuk tujuan kesejahteraan bangsa dan negara.

Pajak merupakan iuran atau kewajiban kenegaraan berupa peyerahkan sebagian pendapatan atau kekayaan kepada negara yang dapat dipaksakan (bersifat wajib) berdasarkan undang-undang dengan tidak ada timbal jasa (kontraprestasi) secara langsung yang dapat ditunjuk dan hasilnya digunakan untuk membiayai pembangunan nasional guna tercapainya keadilan sosial, kemakmuran dan kesejahteraan umum yang merata, baik material maupun spiritual.

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara (fungsi *budgetair*) yang digunakan pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara, maka penerimaan negara dari sektor pajak harus masuk dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Pajak yang diterima digunakan sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi (fungsi *regulated*), penerimaan pajak juga digunakan untuk menjalankan kebijakan-kebijakan pemerintah dalam rangka stabilisasi (fungsi stabilisasi). Penerimaan pajak juga sebagai sarana yang digunakan untuk pengeluaran umum dan pembangunan nasional sehingga dapat membuka kesempatan kerja dengan tujuan untuk meningkatkan pendapatan masyarakat (fungsi retribusi pendapatan). Fungsi *regulated*, stabilisasi dan retribusi pendapatan dari pajak adalah dalam rangka distribusi pendapatan dan kekayaan untuk mewujudkan keadilan sosia dan kesejahteraan umum.

Tujuan negara memungut pajak adalah untuk mencapai keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia, yaitu dalam rangka alokasi atau distribusi pendapatan dan kekayaan dari masyarakat yang mampu untuk kepentingan masyarakat yang lemah atau tidak diuntungkan sebagaimana konsep keadilan distributif atau keadilan sosial menurut pandangan John Rawl. Dalam prinsip perbedaan (*difference principles*) John Rawl, ketidaksamaan (perbedaan) sosial dan ekonomi ini memerlukan hukum yang memberikan keuntungan pada golongan masyarakat yang paling kurang beruntung (lemah) secara ekonomi dan sosial.

Hal ini selaras dengan pandangan Musgrave, bahwa pajak sebagai sumber keuangan negara mempunyai 3 (tiga) fungsi atau peran, yaitu:

- a. Fungsi alokasi dalam menggunakan sumberdaya nasional untuk keperluan penyediaan barang publik, dalam rangka mengatasi kegagalan mekanisme pasar, dan akibat kurangnya minat sektor swasta dalam menghasilkan barang dan jasa bagi konsumen.
- b. Fungsi distribusi untuk redistribusi pendapatan dalam mengatasi ketidakmerataan yang diakibatkan oleh adanya kesenjangan dalam pemilikan faktor-faktor produksi seperti tanah, modal, tenaga kerja dan kewirausahaan.
- c. Fungsi stabilisasi dalam menstabilkan kondisi perekonomian negara. Jika kondisi perekonomian sedang inflasi, maka pengeluaran dikurangi atau pajak dinaikkan. Sebaliknya jika kondisi perekonomian deflasi, maka pengeluaran pemerintah ditambah atau pajak dikurangi.

Konsep keadilan sosial pandangan John Rawl adalah sesuai dengan pengertian pajak menurut pandangan Rochmat Soemitro, pajak merupakan peralihan uang atau harta dari sektor swasta atau individu ke sektor masyarakat atau pemerintah, tanpa ada imbalan yang secara langsung dapat ditujuk, yang digunakan untuk membiayai kepentingan umum masyarakat sehingga mempunyai dampak sangat besar pada perekonomian masyarakat. Pajak yang dipungut oleh negara dari masyarakat berdasarkan ketentuan-ketentuan yang diatur oleh undang-undang adalah sebagai sumber penerimaan negara yang digunakan dalam rangka untuk mendistribusikan pendapatan dan kekayaan dari pembayar pajak dalam bentuk program-program pemerintah dalam rangka pemerataan pembangunan dan kesejahteraan seluruh rakyat yang diakibatkan adanya kesenjangan ekonomi dan sosial.

Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang, jika pemungutan pajak tidak berdasarkan undang-undang, maka kalau di Inggris berlaku suatu dalil yang berbunyi: *No Taxation without representation* (tidak ada pajak tanpa undang-undang) dan Amerika: *taxation without representation is robbery* (pajak tanpa undang-undang adalah perampokan). Sesuai dengan prinsip keadilan, pembebanan pajak kepada masyarakat tidak bisa disamaratakan tetapi berdasarkan pada keadilan yang proporsional, yaitu terhadap orang yang dalam keadaan sama harus diperlakukan sama dan dikenakan pajak yang sama besar (*equality*), ini sesuai dengan asas

keadilan dalam pelaksanaan pemungutan pajak menurut pandangan Adam Smith.

Keadilan dalam pelaksanaan pemungutan pajak menurut pandangan Adam Smith dikembangkan oleh Adolf Wagner, yaitu pemungutan pajak diberlakukan secara umum kepada semua wajib pajak dan dibebankan kepada setiap Wajib pajak yang mempunyai "*ability-to-pay*" secara merata, bahwa satu struktur tarif pajak berlaku kepada setiap wajib pajak yang mempunyai kemampuan membayar. Dengan demikian orang-orang yang mempunyai kemampuan sama harus membayar pajak dengan jumlah yang sama (*horizontal equity*), sementara orang yang mempunyai kemampuan lebih besar harus membayar lebih besar (*vertical equity*).

Berkaitan dengan pajak sebagai kewajiban kenegaraan, maka penentuan subjeknya, obyeknya dan besarnya pajak ditentukan berdasarkan peraturan perundang-undangan. Setiap subjek pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan persyaratan obyektif sebagaimana telah diatur dalam undang-undang perpajakan harus memenuhi kewajiban perpajakan. Pemenuhan kewajiban perpajakan sesuai dengan sistem pemungut pajak di Indonesia adalah berdasarkan sistem *self assessment*. Sistem *self assessment* merupakan sistem yang memberikan kepercayaan penuh terhadap wajib pajak untuk menghitung, membayar dan melaporkan sendiri pajak yang terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Penerapan sistem *self assessment* merupakan salah satu yang menunjukkan

bahwa keberadaan pajak secara filosofis merupakan sebagai bentuk kesadaran dan partisipasi rakyat.

Subjek Pajak adalah subjek hukum yang oleh undang-undang pajak diberi kewajiban perpajakan. Subjek pajak sesuai dengan Pasal 2 UU No.7 Tahun 1983 Jo UU No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan adalah orang pribadi dan badan. Subjek pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan obyektif, maka harus memenuhi kewajiban perpajakan yang disebut sebagai Wajib Pajak. Wajib Pajak sesuai Pasal 1 angka 2 UU KUP dan UU Cipta Kerja 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.

Wajib Pajak Badan sesuai dengan Pasal 1 angka 3 UU KUP dan UU Cipta Kerja adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, 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.

Subjek hukum dalam sistem hukum Perdata di Indonesia terbagi menjadi 2 (dua) yaitu, pertama manusia (*persoon*) dan yang kedua badan

hukum (*rechtspersoon*), yang padanya melekat hak dan kewajiban hukum layaknya orang perseorangan sebagai subjek hukum. Korporasi adalah istilah yang sering digunakan oleh ahli hukum pidana dan kriminologi untuk menyebut apa yang dalam bidang hukum perdata sebagai badan hukum atau *recht person* dalam bahasa Belanda atau dalam bahasa Inggris disebut *legal person* atau *legal body*.

Korporasi adalah salah satu dari bentuk organisasi yang kegiatan utamanya adalah melakukan kegiatan bisnis atau usaha. Tujuan utama korporasi adalah untuk memperoleh keuntungan atau laba. Sebagai badan usaha, resiko keuangan yang ditanggung oleh pemiliknya atau pemegang sahamnya dialihkan menjadi resiko badan usaha dan tanggung jawab pemegang saham adalah terbatas sampai dengan modal yang disetor.

Menurut pandangan Sutan Remi Sjahdeini korporasi dalam arti sempit adalah sebagai badan hukum yang eksistensi dan kewenangannya untuk dapat atau berwenang melalui perbuatan hukum di akui oleh hukum perdata, sedangkan pengertian korporasi secara luas, sebagai pengertian korporasi dalam hukum pidana adalah badan usaha baik yang berbadan hukum maupun yang tidak berbadan hukum yang keberadaannya dan statusnya disamakan dengan manusia (orang) tanpa melihat bentuk organisasinya. Badan usaha adalah suatu kesatuan yuridis ekonomis yang mendirikan usaha untuk menjalankan setiap jenis usaha yang bersifat tetap dan berlanjut terus-menerus dalam jangka waktu tak terbatas (*going*

conceren) di masa depan yang didirikan, bekerja, serta berkedudukan dalam wilayah Negara Indonesia sebagaimana dikatakan oleh Zaeni Asyhadie.

Badan usaha berbadan hukum adalah badan usaha yang didalamnya terdapat pemisahan harta kekayaan (*assets*) antara pemilik (pemegang saham) dengan harta kekayaan badan usaha itu sendiri dan proses pendiriannya membutuhkan pengesahan dari pemerintah terhadap akta pendirian dan anggaran dasarnya, contohnya antara lain adalah Perseroan Terbatas, Koperasi, dan Yayasan. Ciri dari badan hukum adalah mempunyai kekayaan yang terpisah dari kekayaan anggotanya “*separate patrimony*”, sehingga hak dan kewajiban badan hukum adalah terpisah dengan hak dan kewajiban anggotanya sebagaimana dinyatakan oleh Muladi dan Dwidja Priyatno dan tanggung jawab dari badan hukum adalah terbatas dari pemegang saham sebagai pemilik perusahaan dan pengurus perusahaan.

Sedangkan badan usaha yang tidak berbadan hukum adalah badan usaha yang tidak ada pemisahan secara tegas antara harta kekayaan pribadi pemilik/pendirinya dengan harta kekayaan badan usaha, contoh dari badan usaha yang tidak berbadan hukum adalah berbentuk Persekutuan Perdata (*Maatschap*), Persekutuan Firma atau Persekutuan Komanditer (*Comanditaire Vennootschap/CV*).

Pengertian Korporasi dalam undang-undang khusus diluar KUHP dan Pasal 1 ayat (1) Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi serta

pengertian korporasi di dalam hukum pidana sebagai *ius constituendum* dalam konsep rancangan KUHP, yaitu kumpulan terorganisasi dari orang dan/atau kekayaan, baik merupakan badan hukum yang berbentuk perseroan terbatas, yayasan, perkumpulan, koperasi, badan usaha milik negara, badan usaha milik daerah, badan usaha milik desa, atau yang disamakan dengan itu, maupun perkumpulan yang tidak berbadan hukum atau badan usaha yang berbentuk firma, persekutuan komanditer, atau yang disamakan dengan itu.

Pengertian Badan dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja secara prinsip tidak ada perbedaan dengan pengertian korporasi dalam hukum pidana, pengertian badan dalam undang-undang perpajakan lebih luas cakupannya, karena meliputi badan usaha yang berbadan hukum dan badan usaha yang tidak berbadan hukum serta bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.

Penggunaan kata “modal” dalam pengertian badan pada UU KUP dan UU Cipta Kerja dengan kata “kekayaan” dalam pengertian korporasi pada hukum pidana secara prinsip memiliki arti yang sama. Pengertian modal dalam Kamus Bahasa Indonesia (KBI) adalah sekumpulan harta untuk melakukan produksi dan mampu meningkatkan kekayaan dari keuntungan yang dihasilkan. Secara akuntansi modal adalah sama dengan kekayaan (asset) dari perusahaan yang disetor oleh pemilik atau pendiri perusahaan. Jumlah modal/kekayaan sendiri (*owner'equity*) suatu

perusahaan sama dengan jumlah total *assets* dikurangi dengan *liabilities*, jadi secara pengertian antara modal dan kekayaan adalah sama.

Kewajiban perpajakan dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja meliputi; menentukan apa dan berapa obyek pajak yang dimiliki sebagai dasar berkewajiban pajak, mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP dan dikukuhkan sebagai PKP, menghitung dan memperhitungkan jumlah pajak yang terutang yang harus dibayar, membayar sendiri pajak terutang tanpa menunggu surat ketetapan pajak, melaporkan sendiri pemenuhan kewajiban perpajakannya dengan mengisi/menyampaikan SPT dengan benar, lengkap dan jelas dan lain-lain.

2. Tindak Pidana Perpajakan dan Kerugian Pada Pendapatan Negara akibat Tindak Pidana Perpajakan.

Direktorat Jenderal Pajak sebagai institusi yang mendapatkan mandat dari pemerintah untuk melakukan pelayanan dan pengawasan berkaitan dengan pemenuhan kewajiban perpajakan. Wajib Pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan, maka akan dilakukan pengawasan dalam bentuk pemberian teguran untuk mengingatkan kewajiban perpajakannya. Apabila ada pelanggaran secara administratif maka akan dikenakan sanksi administrasi yaitu berupa sanksi administrasi bunga, sanksi administrasi denda dan sanksi administrasi kenaikan, seperti

- a. Tidak menyampaikan SPT, dikenakan sanksi berupa denda sesuai pasal 7 ayat 1 UU KUP sebesar Rp500.000,00 (lima ratus ribu rupiah) untuk SPT Masa PPN, Rp100.000,00 (seratus ribu rupiah)

untuk SPT lainnya, dan sebesar Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah) untuk SPT Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan.

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

Dan apabila pelanggaran tersebut menimbulkan kerugian pada pendapatan negara maka akan dikenakan sanksi pidana yaitu berupa pidana penjara, pidana kurungan dan pidana denda sebagaimana diatur dalam pasal 38, pasal 39 dan pasal 39A UU KUP dan UU Cipta Kerja. Apabila pelanggaran tersebut karena kealpaanya (Pasal 38) maka sanksi pidananya bersifat alternatif yaitu pidana denda atau pidana kurungan, sedangkan kalau pelanggaran tersebut karena kesengajaannya (Pasal 39) sanksi pidananya adalah kumulatif yaitu pidana penjara dan pidana denda dan untuk kejahatan lainnya (Pasal 39A) sanksi yang dikenakan adalah kumulatif yaitu pidana penjara dan pidana denda.

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* (perencanaan

pajak), *tax avoidance* (penghindaran pajak) dan *tax evasion* (penggelapan pajak). *Tax planning* dan *tax avoidance* merupakan praktik penghindaran pajak yang dianggap sah menurut hukum. Perbedaannya, *tax planning* meminimalkan pajak terutang melalui skema yang telah jelas diatur dalam undang-undang perpajakan dan tidak menimbulkan perdebatan 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.

Tax evasion merupakan tindakan melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal mengurangi pajak yang terutang dengan merekayasa laporan pajak, menghilangkan maupun memalsukan data pendukung pengenaan pajak yang sebenarnya. Perbedaannya menurut Simon James dan Chistoher Nobes, didekati dari aspek legalitas, *tax avoidance* dianggap sebagai upaya *tax management* yang legal karena lebih banyak memanfaatkan celah atau *loopholes* yang ada dalam peraturan perpajakan yang berlaku (*lawfull*), sedangkan *tax evasion* mengarah pada suatu tindak pidana perpajakan yang illegal (*unlawfull*).

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

berasal dari wajib pajak orang-orang pribadi. Posisi Indonesia dalam kasus penghindaran pajak yang dilakukan Wajib Pajak Badan dan Orang Pribadi menduduki posisi di peringkat keempat se-Asia setelah China, India, dan Jepang.

Hal ini perlu dilakukan upaya pengawasan dan pemeriksaan pajak untuk mengetahui kepatuhan dalam pemenuhan kewajiban pajaknya. Apakah penghindaran itu *tax avoidance* atau *tax evasion* dan apakah *tax management* yang dilakukan tersebut telah melanggar atau tidak terhadap ketentuan-ketentuan pelanggaran pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP dan UU Cipta Kerja, karena penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan melakukan manipulasi data pajak tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya termasuk dalam kategori penggelapan pajak (*tax evasion*).

Dalam rangka menguji pemenuhan kepatuhan kewajiban perpajakan Direktorat Jenderal pajak juga melakukan pemeriksaan pajak, apakah pelaporan Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan (SPT) telah melaporkan pajak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Apabila dalam pemeriksaan ditemukan adanya kurang bayar dalam pelaporan SPT, maka akan diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), apabila ada kelebihan bayar maka akan diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) dan jika pembayaran pajak sudah sesuai dengan bukti-bukti pendukung atau sudah benar, maka akan diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN). Namun, apabila dalam pemeriksaan ditemukan adanya

dugaan tindak pidana pajak dan menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, maka ditindaklanjuti dengan pemeriksaan bukti permulaan.

Kejahatan korporasi sesuai dengan pengertian dalam Black's Law Dictionary adalah segala tindak pidana yang dilakukan oleh dan oleh karena itu dapat dibebankan kepada sebuah korporasi karena kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh pegawai dan karyawannya, seringkali dikenal sebagai kejahatan kerah putih (*white collar crime*). *White collar crime* menurut Edwin H. Sutherland adalah kejahatan yang dilakukan oleh orang-orang terhormat dan status sosial tinggi serta dilakukan dalam pekerjaannya. Salah satu bentuk kejahatan *white collar crime* adalah kejahatan korporasi (*corporate crime*) yang perlu mendapatkan perhatian serius mengingat tingkat viktimisasinya yang bersifat multidimensional.

Perbuatan *white collar crime* dibedakan menjadi dua bentuk menurut Muhammad Mustofa, yaitu kejahatan jabatan (*individual occupational crime*) dan kejahatan korporasi. Kejahatan jabatan adalah kejahatan yang dilakukan individu yang menyalahkan jabatan dalam rangka memperoleh keuntungan dirinya, sedangkan kejahatan yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan, pegawai-pegawai, agen-agensya terutama untuk memajukan tujuan-tujuan sah organisasi yang dilakukan secara illegal adalah kejahatan korporasi. Jadi apabila tindakan melanggar hukum dilakukan oleh pejabat korporasi, pegawai-pegawai, agen-agensya berdasarkan hubungan kerja, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama yang bertindak untuk dan atas nama korporasi di dalam maupun di luar

lingkungan korporasi dan untuk kepentingan korporasi maka tindakan tersebut merupakan tindak pidana (kejahatan) korporasi (*corporate crime*).

Korporasi sebagai badan usaha yang tujuan utamanya adalah untuk mendapatkan keuntungan, mengakibatkan sering terjadinya tindak pelanggaran hukum, sebagai kumpulan terorganisasi dari orang dan/atau kekayaan, korporasi dapat dijadikan sarana untuk melakukan tindak pidana (*corporate criminal*) dan dapat pula mendapatkan keuntungan dari suatu tindak pidana (*crime for corporation*). Kejahatan-kejahatan yang dilakukan dapat berupa penggelapan dan penghindaran pajak, penipuan kartu kredit, penyuapan, kejahatan perbankan, pembayaran fiktif, penipuan dan kejahatan terhadap konsumen, korupsi dan lain-lain.

Bentuk-bentuk kejahatan korporasi beserta korbannya sangat beraneka ragam yang pada dasarnya mempunyai nilai ekonomi. Salah satu jenis pelanggaran tindak pidana (kejahatan) korporasi menurut Clinard dan Yeager adalah penghindaran pajak maupun manipulasi pajak, yang menurut Shelya termasuk dalam kategori *defrauding the government*, yaitu menghindar atau memperkecil pembayaran pajak dengan cara melaporkan data yang tidak sesuai dengan data sebenarnya. Tindak pidana (kejahatan) perpajakan yang dilakukan oleh korporasi adalah dalam bentuk penghindaran pajak maupun manipulasi pajak dengan cara melaporkan data pajak yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya.

Dapat dikatakan bahwa tindak pidana pajak badan (korporasi) adalah perbuatan atau tindakan Wajib Pajak Badan yang dilakukan untuk

menghindar atau memperkecil pembayaran pajak dengan melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku (*tax evasion*) dengan cara merekayasa laporan pajak, memanipulasi pajak, menghilangkan maupun memalsukan data pendukung pengenaan pajak yang seharusnya dan berdampak tidak hanya merugikan pada pendapatan dan perekonomian negara tetapi juga merupakan pelanggaran hak-hak sosial dan ekonomi masyarakat secara luas, maka pelaku tindak pidana harus dikenakan sanksi pidana pajak.

Tindak pidana sebagaimana dikatakan Moeljatno adalah perbuatan yang oleh suatu aturan hukum dilarang dan diancam pidana dan larangan tersebut ditujukan kepada perbuatan, yaitu suatu keadaan atau kejadian yang ditimbulkan oleh kelakuan orang, sedangkan ancaman pidananya ditujukan kepada orang yang menimbulkan kejadian itu. Perbuatan pidana menurut jonkers dibedakan menjadi perbuatan dengan sengaja atau alpa yang dilakukan dengan melawan hukum oleh seseorang yang dapat dipertanggungjawabkan. Kesalahan adalah faktor penentu dalam pertanggungjawaban pidana, seseorang memiliki atau dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana menurut Sudarto, apabila;

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

Tindak pidana pajak merupakan tindak pidana yang berkaitan dengan perekonomian karena perpajakan berkaitan dengan pendapatan dan pengeluaran negara yang mempunyai dampak kondisi perekonomian secara umum dan korbannya adalah masyarakat dan Negara. Tindak pidana perpajakan adalah suatu perbuatan yang berhubungan dengan tindak kejahatan di bidang perpajakan, yang pelakunya dapat dikenakan hukum pidana sesuai ketentuan undang-undang yang berlaku sebagaimana dikatakan Rochim.

Menurut Muhammad djafar Tindak pidana pajak adalah pelanggaran di bidang pajak yang dapat berupa melakukan perbuatan atau tidak melakukan perbuatan yang memenuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Melakukan perbuatan tetapi bertentangan dengan kaidah hukum pajak adalah merupakan pelanggaran dibidang perpajakan, misalnya wajib pajak melakukan perbuatan berupa menyampaikan surat pemberitahuan tetapi isinya tidak benar, tidak lengkap, tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, tidak jelas atau tidak ditandatangani. Tidak melakukan perbuatan tetapi memenuhi rumusan kaidah pajak sehingga dikategorikan melakukan pelanggaran dibidang perpajakan, misalnya wajib pajak tidak membayar pajak dengan tepat waktu.

Tindak pidana di bidang perpajakan dibagi dalam dua bentuk, yaitu pelanggaran dan kejahatan. Pelanggaran adalah perbuatan pelaku tindak pidana perpajakan tanpa sengaja atau karena kealpaannya (*culpa*) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau menyampaikan Surat

Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebagaimana diatur dalam Pasal 38, UU KUP dan UU Cipta Kerja. Kealpaan adalah keadaan dimana subjek hukum atau pelaku lengah, tidak hati-hati atau lupa melakukan kewajiban perpajakannya. Kealpaan atau kelalaian dalam terminologi hukum pidana merupakan salah satu jenis kesalahan yang terjadi dikarenakan kurang berhati-hatinya seseorang dalam bertindak yang dapat menimbulkan kerugian bagi orang lain.

Kejahatan adalah perbuatan tindak pidana perpajakan karena kesengajaannya (*dolus*) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebagaimana diatur dalam Pasal 39 UU KUP dan UU Cipta Kerja. Dikatakan sebagai kejahatan karena perbuatan tersebut sebagai pelanggaran yang berat, dicela oleh masyarakat, melanggar hukum dan keadilan, maka ancaman pidananya lebih berat.

Berkaitan dengan tindak pidana perpajakan yang meliputi perbuatan yang dilarang, orang yang melanggar larangan, pelaku pertanggungjawaban

pidana dalam ketentuan pidana dan pemidanaan dalam UU KUP, maka yang menjadi unsur pelaku tindak pidana perpajakan adalah:

- a. Barang siapa (pribadi/badan), fiskus, pihak ketiga, dan setiap orang yang menghalangi proses penyidikan tindak pidana perpajakan yang secara nyata melawan hukum.
- b. Karena kealpaan atau kesengajaan
- c. Melakukan perbuatan yang melanggar kewajiban perpajakan
- d. Perbuatan yang menimbulkan kerugian pendapatan Negara
- e. Diancam dengan pidana.

Tindak pidana pajak dalam Pasal 38 dan 39 serta pidana lainnya Pasal 39A UU KUP dan UU Cipta Kerja sebenarnya berkaitan dengan tindak pidana pemalsuan surat sebagaimana diatur dalam Pasal 263 KUHP dan berkaitan dengan sanksi pidananya dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja adalah pada tataran sanksi pidana pokok dalam Pasal 10 KUHP.

Pengertian “Kerugian Negara” dalam Pasal 1 angka 22 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara adalah sama dengan pengertian kerugian negara dalam Pasal 1 angka 15 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan, “Kerugian Negara/Daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai”. Makna kerugian dalam arti Kerugian Negara menurut petunjuk yang diterbitkan BPK adalah berkurangnya Kekayaan Negara yang disebabkan oleh suatu keadaan diluar dugaan dan diluar

kemampuan manusia (*force majeure*), oleh karena itu besarnya kerugian negara tidak boleh ditetapkan dengan dikira-kira atau ditaksir.

Definisi kerugian sebagai berkurangnya kekayaan adalah sejalan dengan definisi kerugian dalam ilmu ekonomi sebagaimana dijelaskan Theodorus M. Tuanakota dengan konsep *better-offness* atau *well-offness*, yaitu kekayaan atau milik (seseorang, negara, perusahaan dan lain-lain) pada suatu titik waktu dibandingkan dengan kekayaan atau miliknya pada titik waktu sebelum atau sesudahnya. Konsep ini diterapkan dalam pengertian penghasilan pada Undang-Undang Pajak Penghasilan, penghasilan adalah tambahan kemampuan ekonomis (kondisi *better off*).

Pengertian dari kerugian pada pendapatan negara menurut pandangan Siswo Suyanto adalah, bahwa berbagai undang-undang terkait dengan masalah keuangan negara (pengelolaan) mengacu pada Undang-undang No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. Dalam berbagai kepustakaan terkait masalah keuangan negara, dengan jelas dinyatakan bahwa Negara adalah subyek, sedangkan Penerimaan dan Pengeluaran Negara beserta unsur-unsur di dalamnya merupakan obyek, jadi suatu perbuatan yang dilakukan oleh pihak-pihak tertentu hanya dapat menguntungkan atau merugikan subyek, yaitu Negara. Oleh karena itu, terminologi merugikan pada pendapatan negara atau merugikan keuangan negara dalam konteks keuangan negara, adalah kerugian Negara.

Pengertian kerugian keuangan negara dengan melihat ruang lingkup keuangan negara dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 dapat dikatakan bahwa kerugian keuangan negara adalah;

- a. Hilang atau berkurangnya hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, akibat perbuatan sengaja melawan hukum dalam bentuk;
 - 1) hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
 - 2) kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
 - 3) Penerimaan Negara dan Pengeluaran Negara;
 - 4) Penerimaan Daerah dan Pengeluaran Daerah;
 - 5) kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah;
- b. Hilang atau berkurangnya sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban akibat perbuatan sengaja melawan hukum dalam bentuk:

- 1) kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
- 2) kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Timbulnya kerugian pada pendapatan negara adalah apabila subjek pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan persyaratan objektif berdasarkan sistem *self assessment*, Wajib Pajak tidak melakukan penghitungan, pelaporan dan pembayaran kewajiban pajaknya sesuai dengan undang-undang (ajaran materiil). Bagi Wajib Pajak yang tidak melakukan *self assessment*, maka kewajiban pajaknya akan diterbitkan surat ketetapan pajak yang menetapkan besarnya pajak terutang untuk suatu peristiwa dan masa pajak tertentu (ajaran formil). Ketetapan tersebut dapat berupa ketetapan pajak, ketetapan keberatan, ketetapan pengurangan atau surat tagihan pajak. Surat ketetapan tersebut dalam ranah administrasi adalah sebagai sarana penagihan pajak.

Penagihan pajak dilakukan dengan menerbitkan Surat Teguran terlebih dahulu dan dilanjutkan dengan tindakan penyitaan oleh juru sita dan dilanjutkan dengan pelaksanaan lelang sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 (UU PPSP).

Penagihan pajak juga dapat dilakukan dengan Penagihan Seketika dan Sekaligus, apabila:

- a. Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya atau berniat untuk itu;
- b. Penanggung Pajak memindahtangankan barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan, atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia;
- c. Terdapat tanda-tanda bahwa Penanggung Pajak akan membubarkan badan usahanya, atau menggabungkan usahanya, atau memekarkan usahanya, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya;
- d. badan usaha akan dibubarkan oleh Negara; atau
- e. terjadi penyitaan atas barang Penanggung Pajak oleh pihak ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

Tindakan penagihan dengan paksa tersebut dapat berupa penyitaan asset milik Wajib Pajak/Penanggung Pajak, pemblokiran rekening atau tabungan penanggung pajak, pencekalan atau pencegahan terhadap penanggung pajak untuk bepergian keluar negeri dan tindakan paksa badan (*gijzeling*).

Pengertian kerugian pada pendapatan negara tidak terlepas dari pengertian pendapatan negara dalam Pasal 1 angka 13 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, Pendapatan negara adalah hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan

bersih. Hak pemerintah pusat ini termasuk hak atas penerimaan pajak terhadap subjek pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan persyaratan objektif berdasarkan sistem *self assessment* yang tidak melakukan penghitungan, pelaporan dan pembayaran kewajiban pajaknya sesuai dengan undang-undang, karena dalam penyusunan APBN yang dilakukan oleh pemerintah adalah meliputi seluruh hak negara atas pendapatan negara yang diakui sebagai penambah kekayaan bersih yang terdiri atas penerimaan perpajakan, penerimaan negara bukan pajak dan penerimaan hibah dan meliputi seluruh belanja negara sebagai kewajiban Pemerintah Pusat yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih yang terdiri atas belanja Pemerintah Pusat dan Transfer ke Daerah dan Dana Desa.

Berkaitan dengan keuangan negara diatur secara jelas dalam Pasal 23 ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, yaitu anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN) sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Keuangan negara adalah segala sesuatu yang tercakup dalam sistem pengelolaan keuangan negara melalui APBN atau yang tercantum dalam APBN sebagai anggaran pendapatan dan pengeluaran negara. Pengelolaan keuangan negara tidak sama dengan pengertian pengelolaan kekayaan negara, karena tidak semua kekayaan negara masuk dalam cakupan APBN setiap tahun tetapi hanya kontribusi dari kekayaan negara lah yang termasuk cakupan

pengelolaan keuangan negara (masuk APBN). Hal ini diatur dalam Pasal 12 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, bahwa APBN disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan negara dan kemampuan dalam menghimpun pendapatan negara dan berpedoman kepada rencana kerja Pemerintah dalam rangka mewujudkan tercapainya tujuan bernegara. Sebagai contoh APBN tahun anggaran 2021 telah disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden Republik Indonesia dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2020 Tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2021 pada tanggal 26 Oktober 2020 yang mulai diberlakukan tanggal 1 Januari 2021.

Jadi kerugian pada pendapatan negara akibat tindak pidana perpajakan sebagaimana dalam Pasal 38 dan 39 UU KUP dan UU Cipta Kerja dengan mengacu pada pengertian pendapatan dan ruang lingkup keuangan negara dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 serta Pasal 23 ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, adalah hilang atau berkurangnya hak negara untuk memungut atau menerima pajak yang dapat dinilai dengan uang, maupun barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban akibat perbuatan sengaja melawan hukum.

Menurut Theodorus M. Tuanakota, kerugian keuangan negara mempunyai 4 (empat) cabang, masing-masing cabang menunjukkan kaitan antara perbuatan melawan hukum dengan empat akun (perkiraan) yang ada dalam dua laporan keuangan utama (*basic financial statement*), yaitu neraca (*balance sheet*) yang terdiri dari aset (*asset*) dan kewajiban (*liability*) dan

laporan laba rugi (*income statement*) yang terdiri dari penerimaan atau pendapatan (*receipt*) dan pengeluaran (*ekspenditure*). Kerugian negara dari tindak pidana pajak adalah termasuk dalam kerugian keuangan negara berkenaan dengan sisi penerimaan (*receipt*) pada *income statement*, yaitu kewajiban wajib pajak yang tidak melaporkan dan menyetor kewajibannya sesuai dengan keadaan yang sebenarnya pada Negara. Konsep penghitungannya adalah jumlah penerimaan yang menjadi hak negara yang tidak disetorkan ke kas negara. Dalam perpajakan dinamakan dengan jumlah pajak yang terutang (pokok pajak).

Penggunaan kata “dapat” sebelum frase “menimbulkan merugikan pada pendapatan negara”, artinya kerugian negara bisa sudah terjadi atau mempunyai potensi (“dapat”) terjadi, rumusan ini serupa dengan perumusan dalam petunjuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) tentang pengertian kerugian keuangan/kekayaan negara adalah suatu kerugian negara yang tidak hanya bersifat riil yaitu yang benar-benar telah terjadi namun juga yang bersifat potensial yaitu yang belum terjadi seperti adanya pendapatan negara yang akan diterima dan lain sebagainya. Alasan utama dari pengungkapan kerugian yang bersifat potensial ini adalah menyadarkan kepada para penegak hukum bahwa suatu kerugian negara yang benar-benar merugikan negara adalah cukup luas tidak terbatas pada pengertian kerugian menurut kas (*cash basis*), tetapi juga berdasarkan prinsip akuntansi secara *accrual basis* yang dianut oleh suatu entitas.

Frasa kerugian pada pendapatan negara yang terdapat dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP dan UU Cipta Kerja, menunjukkan bahwa tindak pidana pajak merupakan delik formal, yaitu adanya tindak pidana cukup dengan dipenuhinya unsur-unsur perbuatan yang sudah dirumuskan dalam undang-undang dan kerugian keuangan/kekayaan negara adalah suatu kerugian negara yang tidak hanya bersifat riil yaitu yang benar-benar telah terjadi namun juga yang bersifat potensial yaitu yang belum terjadi seperti adanya pendapatan negara yang akan diterima. Kerugian tersebut sudah dapat dihitung jumlahnya berdasarkan temuan instansi yang berwenang (Direktorat Jenderal Pajak) atau akuntan publik yang ditunjuk.

Berkaitan dengan rumusan kerugian negara yang diatur dalam Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan menurut Theodorus M. Tuanakota adalah rumusan kerugian dalam ranah Hukum Administrasi Negara yaitu hanya mengatur teknis “perbendaharaan negara” sebagai penjabaran pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara umum, dengan nilai kerugian yang dituntut sebesar kerugian yang terjadi tidak boleh kurang dan tidak boleh lebih, sifat kerugiannya adalah nyata dan pasti.

Sedangkan dalam Hukum Pidana, seperti pengertian kerugian keuangan negara dalam Undang-Undang tentang Pemerantasan Tindak Pidana Korupsi dan pengertian kerugian pada pendapatan negara dalam UU KUP mengacu pada terminologi ruang lingkup keuangan negara dalam

Undang-undang No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara dan Pasal 23 ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, yaitu hilang atau berkurangnya hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, akibat perbuatan sengaja melawan hukum dan/atau hilang atau berkurangnya sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban akibat perbuatan sengaja melawan hukum. Dengan nilai kerugian yang dituntut maksimum sebesar kerugian yang terjadi, sifat kerugiannya adalah nyata telah terjadi atau berpotensi untuk terjadi.

3. Penerimaan Pajak sebagai Tujuan Utama dan Pidana Pajak sebagai *Ultimum Remedium*.

Pemeriksaan bukti permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Walaupun Wajib Pajak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan karena adanya dugaan melakukan tindak pidana perpajakan dan jumlah pajak yang harus dibayar belum diterbitkan Surat Ketetapan Pajak, Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan ketidakbenaran atas laporan Surat Pemberitahuan dengan melunasi pokok pajak terutang ditambah dengan sanksi administrasi berupa tambahan denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, maka terhadap Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 8 ayat (3A) UU KUP dan UU Cipta Kerja.

Walaupun Wajib Pajak sudah dilakukan proses penyidikan dan sudah dinyatakan berkas lengkap (P21), sepanjang berkas perkara belum dilimpahkan dari Kejaksaan kepada Pengadilan Negeri, demi kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan, dengan syarat setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP dan UU Cipta Kerja.

Sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan pemeriksaan pembukuan, dokumen dan bukti-bukti dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan terhadap Wajib Pajak, jumlah kerugian pada pendapatan negara dalam bentuk jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar (pokok pajak terutang) sudah dapat dihitung tapi karena menunggu proses pidananya diperadilan umum, maka jumlah pajak yang tidak atau kurang tersebut tidak dapat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP). Hitungan kerugian ini lah sebagai dasar Wajib Pajak untuk melakukan pengungkapan ketidakbenaran pelaporan SPTnya dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan ini tidak dilanjutkan ke penyidikan, dengan syarat membayar pokok pajak terutang ditambah denda tambahan 100% dari jumlah pokok pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (3) dan juga

sebagai dasar untuk menghentikan penyidikan dengan syarat membayar pokok pajak terutang ditambah dengan sanksi denda tambahan sebesar 300% dari pokok pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP dan UU Cipta Kerja.

Ketentuan Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B UU KUP dan UU Cipta Kerja, dimana pidana dapat diganti dengan sanksi administrasi berupa tambahan denda antara 100% hingga 300% dari pajak yang tidak atau kurang dibayar, menunjukkan bahwa penerimaan pajak bersifat *premium remedium* dan pengenaan sanksi pidana pajak adalah *ultimum remidium*, artinya sanksi pidana pajak merupakan upaya terakhir dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak setelah upaya-upaya administratif perpajakan yang dilakukan tidak efektif dalam mengembalikan atau mengganti kerugian yang dialami negara.

Politik hukum pajak dibuatnya Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B UU KUP adalah menunjukkan bahwa demi kepentingan negara untuk penerimaan APBN, pengenaan sanksi pidana pajak itu kontra produktif dengan fungsi pajak sebagai penerimaan negara, dimana penerimaan negara (pajak) ini digunakan untuk pembangunan yang berkelanjutan (*sustainable development*) dalam rangka mewujudkan cita-cita bangsa Indonesia sebagaimana yang termuat dalam alinea keempat Pembukaan UUD NRI Tahun 1945, yaitu melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia

yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Sebagai contoh penerapan *ultimum remedium* dalam pidana pajak adalah kasus Wajib Pajak Paulus Tumewu (Direktur Utama PT. Ramayana Lestari) yang berdasarkan penyidikan diduga telah melakukan tindak pidana perpajakan Pasal 39 UU KUP, yaitu dengan tidak melaporkan sebagian penghasilan ke dalam SPT Tahunan PPh OP sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebesar Rp 7,99 miliar. Berkas perkara penyidikan telah diserahkan ke kejaksaan dan telah dinyatakan P21. Paulus Tumewu mengajukan permohonan penghentian penyidikan sesuai dengan Pasal 44B Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dengan melunasi pokok pajak sebesar Rp 7,99 miliar beserta sanksi administrasi berupa denda 400% dari pajak terutang dengan jumlah Rp 31,97 miliar.³⁰³ Dalam hal ini Wajib Pajak telah memanfaatkan ketentuan Pasal 44B Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dimana pidana dapat diganti dengan sanksi administrasi berupa tambahan denda sebesar 400% dari pajak yang kurang dibayar.

³⁰³ Wirawan Bilyas, "Problem Hukum Penuntasan Kasus Pajak Suatu Analisis Terhadap Putusan Kasasi Mahkamah Agung No. 2239 Tahun 2012", *Masalah-Masalah Hukum Jilid 42* Nomor 3, *Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang*, (2013).

4. Distorsi Keadilan dalam *Ultimum Remedium* Pidana Pajak dan Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan.

Wajib pajak yang tidak memanfaatkan ketentuan pasal 8 ayat 3 dan pasal 44B UU KUP atau Wajib Pajak yang mempunyai pilihan terkait dugaan tindak pidananya diselesaikan di Peradilan umum, maka terhadap pelanggaran pidananya akan diproses di Peradilan umum, dengan demikian penegakan hukum pidana materiil tindak pidana perpajakan dilaksanakan secara khusus melalui proses penyidikan sebagaimana diatur dalam pasal 44 UU KUP dan hukum acara pidananya (formilnya) sesuai dengan KUHP.

Sanksi pidana dalam tindak pidana pajak karena kesengajaannya yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan sesuai dengan Pasal 39 UU KUP dan UU Cipta Kerja adalah bersifat kumulatif yaitu sanksi pidana penjara dan pidana denda dan penjatuhan sanksi secara kumulatif ini dikenakan kepada pengurus sebagai wakil dari badan. Kedua sanksi tersebut (sanksi pidana penjara dan pidana denda) masih dalam tataran sanksi pidana pokok dalam Pasal 10 KUHP.

Subjek hukum dalam UU KUHP adalah orang pribadi dan tidak mengenal subjek badan sebagaimana diatur dalam pasal 2, “Ketentuan pidana dalam perundang-undangan Indonesia diterapkan bagi setiap orang yang melakukan sesuatu tindak pidana di Indonesia”. Subjek hukum badan dalam KUHP belum diatur. Pengaturan subjek hukum badan (korporasi) sebagai subjek hukum pidana yang dapat mempertanggungjawabkan perbuatannya terdapat dalam peraturan perundang-undangan diluar KUHP.

Pengakuan hukum pajak terhadap badan sebagai subjek hukum tercantum dalam Pasal 1 angka 2 UU KUP dan UU Cipta Kerja, yang menyebutkan bahwa Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Badan sesuai dengan Pasal 1 angka 3 UU KUP dan UU Cipta Kerja adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, 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.

Dan Pasal 2 ayat (1) huruf b UU No.7 Tahun 1983 Jo UU No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan (UU PPh) dan UU Cipta Kerja, bahwa yang menjadi subjek pajak adalah badan. Penjelasan Pasal 2 ayat 1 huruf b UU PPh dan UU Cipta Kerja, Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan,

organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga, dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap. Badan usaha milik negara dan badan usaha milik daerah merupakan subjek pajak tanpa memperhatikan nama dan bentuknya sehingga setiap unit tertentu dari badan Pemerintah, misalnya lembaga, badan, dan sebagainya yang dimiliki oleh Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan untuk memperoleh penghasilan merupakan subjek pajak. Dalam pengertian perkumpulan termasuk pula asosiasi, persatuan, perhimpunan, atau ikatan dari pihak-pihak yang mempunyai kepentingan yang sama.

Dalam tindak pidana perpajakan, pihak yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana adalah Wajib Pajak, baik orang pribadi maupun badan. Penanggung Jawab dalam tindak pidana pajak sesuai dengan Pasal 1 angka 28 UU KUP dan UU Cipta Kerja adalah bahwa, “Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.

Penanggung jawab dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan adalah menjadi tanggung jawab pengurus dari badan tersebut secara pribadi dan renteng sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (1), yaitu dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak Badan diwakili

oleh pengurus dan pengurus bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (2) UU KUP dan UU Cipta kerja. Berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP dan Cipta Kerja.

Pertanggungjawaban pidana Wajib Pajak Badan (Korporasi) dalam UU KUP adalah model pertanggungjawaban pidana korporasi, “korporasi sebagai pelaku dan pengurus yang bertanggung jawab”. Pidanaan kepada pengurus atau yang mewakili dari Wajib Pajak Badan adalah mengacu pada doktrin teori pertanggungjawaban pidana korporasi *vicarious liability* (tanggung jawab pengganti). Doktrin *vicarious liability* adalah pertanggungjawaban atas tindakan orang lain tanpa kesalahan pribadi. Ada dua prinsip yang harus dipenuhi dalam menerapkan *vicarious liability* yaitu pendelegasian dan prinsip perbuatan buruh merupakan perbuatan majikan. Teori ini tidak mempertimbangkan adanya asas kesalahan (*mens rea*) dalam perbuatan pidana untuk dapat dipertanggungjawabkan oleh pengurus suatu korporasi. Alasan utama menerapkan pidana tanpa kesalahan ini adalah demi perlindungan masyarakat, karena untuk menentukan delik-delik

tertentu (seperti tindak pidana korporasi) sangat sulit membuktikan adanya unsur kesalahan. Doktrin ini menerapkan pertanggungjawaban pidana tanpa kesalahan (*liability without fault*).

Penjatuhan sanksi pidana terhadap pelanggaran tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan (Korporasi) dengan sanksi pidana penjara dan sanksi pidana denda sebagaimana diatur dalam Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP dan UU Cipta kerja, sesuai dengan Pasal 32 UU KUP dan Cipta Kerja adalah menjadi tanggung jawab pengurus dari Badan tersebut. Penjatuhan sanksi pidana dalam tindak pidana pajak ini dilakukan setelah upaya-upaya lain, baik upaya administrasi dan upaya perdata sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B UU KUP tidak efektif lagi dalam mengembalikan kerugian pada pendapatan negara.

Sebelum dihapusnya ketentuan Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 15 ayat (4) UU KUP dalam UU Cipta Kerja, terhadap Wajib Pajak Badan yang telah dipidana berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tetap dapat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar. Politik hukum pajak dalam ketentuan ini adalah dalam rangka untuk mengembalikan kerugian pada pendapatan negara akibat tindak pidana pajak yang belum dibayarkan oleh pelaku (Wajib Pajak), namun ketentuan

Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 15 ayat (4) UU KUP ini dihapus dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.

Terhadap Wajib Pajak yang telah melakukan tindak pidana dibidang perpajakan dan telah diputus pidana oleh suatu putusan hakim yang berkekuatan tetap, maka saat itu pun si terdakwa (Wajib Pajak) berubah statusnya menjadi terpidana. Sesuai dengan KUHAP dan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan, bahwa instansi yang berwenang melakukan eksekusi terhadap putusan Pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*incraht*) dalam perkara pidana adalah Kejaksaan, baik eksekusi pidana penjara maupun pidana denda. Pidana denda merupakan sebagai Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) kejaksaan yang dibayarkan oleh terpidana dengan melalui penyetoran ke Kas Negara.

Dengan dipidananya pengurus Wajib Pajak Badan atau yang mewakili dengan pidana penjara dan pidana denda sebagaimana diatur dalam Pasal 39 dan 39A UU KUP dan UU Cipta Kerja, penjatuhan sanksi pidana penjara tidak akan membuat negara mendapatkan pemasukan yang seharusnya dibayarkan oleh pelaku, tapi justru menambah kewajiban negara untuk menyediakan penjara yang layak dan penambahan pengeluaran untuk membiayai narapidana. Demikian halnya dengan ancaman sanksi pidana denda, berapapun jumlah atau besarnya denda pidana, sesuai dengan Pasal 30 KUHP pidana denda akan tetap dapat diganti (*subsider*) dengan pidana kurungan minimal 1 (satu) hari dan maksimal 6 (enam) bulan apabila

terdakwa tidak mampu membayar denda pidana tersebut.³⁰⁴ Hal ini sangat merugikan Pendapatan Negara, yaitu hilang atau berkurangnya hak negara yang dapat dinilai dengan uang, akibat perbuatan sengaja melawan hukum dalam bentuk hak negara untuk memungut atau menerima pajak yang seharusnya diterima oleh negara yang dapat dijadikan milik negara.

Salah satu contoh kongkret putusan dalam tindak pidana pajak yang merugikan pendapatan Negara adalah sebagai berikut;

- a. Putusan Nomor 1340 K/PID.SUS/2018 tanggal 5 September 2018. Tiadi Lukman dan Hendro Gunawan alias Aheng sebagai pengendali 5 perusahaan yaitu PT. Permata Hijau Witmas, PT. Cipta Karya Insani, PT. Al Ansar Bina Sawindo Plantation, PT. Batanghari Oilindo Palm dan PT. Putri Windu Semesta, dengan putusan menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa Tiadi Lukman berupa pidana penjara selama 2 (dua) tahun dan pidana denda kepada Tiadi Lukman sejumlah Rp 40.673.717.921,00 (empat puluh miliar enam ratus tujuh puluh tiga juta tujuh ratus tujuh belas ribu sembilan ratus dua puluh satu rupiah) dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar, diganti dengan pidana penjara selama 6 (enam) bulan penjara.³⁰⁵
- b. Putusan Nomor 148/Pid.Sus/2019/PN Blb tanggal 17 Juni 2019, dengan putusan menjatuhkan pidana terhadap Terdakwa Lee Gil Woo selaku Direktur Utama PT Beronica, dengan pidana penjara selama 3 (tiga)

³⁰⁴ Kitab Undang Undang Hukum Pidana (KUHP), Pasal 30 ayat (2) dan ayat (3)

³⁰⁵ Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia *Nomor: 1340 K/PID.SUS/2018*, Jakarta, 5 September 2018.

tahun 6 (enam) bulan dan menjatuhkan pidana denda kepada Terdakwa 2 X Rp16.050.144.250,00 (enam belas milyar lima puluh juta seratus empat puluh empat ribu dua ratus lima puluh rupiah) =Rp. 32.100.288.500,00 (tiga puluh dua milyar seratus juta dua ratus delapan puluh delapan ribu lima ratus rupiah). Jika Terdakwa tidak membayar denda paling lama waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan Pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh Jaksa, dan kemudian dilelang untuk membayar denda, dalam hal Terdakwa tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda, maka Terdakwa dijatuhkan pidana kurungan pengganti denda selama 6 (enam) bulan.³⁰⁶

Dari contoh kedua kasus pajak diatas, penjatuhan sanksi pidana terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan dengan pidana penjara dan pidana denda kepada pengurusnya atau yang mewakili, sangat merugikan pada pendapatan Negara dan masyarakat sebagai korban tidak langsung, yaitu hilangnya hak negara atas penerimaan pajak yang seharusnya diterima oleh negara dari pelaku tindak pidana pajak. Negara tidak mendapatkan sama sekali penerimaan pajak dalam contoh kedua kasus tersebut diatas.

Penjatuhan sanksi pidana kepada pelaku tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan sebagai upaya terakhir (*ultimum remidium*) berupa sanksi pidana penjara dan pidana denda kepada pengurus

³⁰⁶

Putusan Nomor 148/Pid.Sus/2019/PN Blb tanggal 17 Juni 2019

dari Wajib Pajak Badan sebagaimana diatur dalam Pasal 39 dan pasal 32 UU KUP dan Cipta Kerja, dengan menghilangkan kewajiban untuk mengembalikan atau memulihkan kerugian pada pendapatan negara sangat bertentangan dengan prinsip keadilan sosial John Rawl, karena adanya hak negara dan masyarakat yang hilang yaitu penerimaan pajak yang akan digunakan dalam rangka distribusi pendapatan dan kekayaan dari masyarakat untuk perlindungan terhadap masyarakat lemah (tidak mampu) karena kesenjangan ekonomi sosial yang terjadi.

Dengan hilangnya penerimaan pajak yang seharusnya diterima dari pelaku tindak pidana pajak, ini menimbulkan ketidakadilan bagi negara sebagai korban langsung dan masyarakat sebagai korban tidak langsung, yaitu terganggunya kelangsungan pembangunan (*sustainable development*) untuk mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan umum disegala bidang, karena tujuan mewujudkan masyarakat yang adil, makmur dan sejahtera serta meningkatkan taraf hidup bangsa Indonesia merupakan tugas dan tanggung jawab negara dalam mewujudkan tujuan negara sebagaimana tercantum dalam alinea keempat Pembukaan UUD NRI Tahun 1945.

Keadilan merupakan hal yang sangat esensial bagi kehidupan manusia, namun kadang kala keadilan hanya menjadi bahan perdebatan tiada akhir, apa itu keadilan, bagaimana wujud keadilan, dan masih banyak lagi pertanyaan-pertanyaan yang rumit mengenai keadilan, sehingga keadilan muncul hanya sebagai wacana perdebatan, diskusi-diskusi kaum intelektual. Keadilan harus diwujudkan agar mampu memaknai supremasi

hukum, menghilangkan imparsialitas hukum, dan tetap pada entitas keadilan.

Aristoteles menyebutkan keadilan distributif adalah bahwa keadilan harus diberikan kepada orang yang menjadi haknya secara proporsional atau sebanding (distributif) bukan persamaan, terutama menguasai hubungan antar masyarakat, khususnya negara dan individu. Keadilan distributif dilakukan dalam distributif ekonomi, kemakmuran dan asset-aset lain yang dapat dibagi ke komunitas yang dialokasikan diantara para anggotanya secara seimbang (proporsional). Prinsip keadilan komutatif atau korektif adalah keadilan yang diberikan sama banyaknya berkaitan dengan hubungan antar individu dengan tidak melukai kepentingan orang lain. Keadilan korektif bertujuan mengembalikan keseimbangan yang terganggu, dalam arti memperbaiki keadaan apabila penerapan prinsip persamaan dalam keadilan distributif justru menimbulkan kerugian salah satu pihak.

Prinsip keadilan distribusi menurut pandangan Aristoteles adalah hampir sama dengan pandangan prinsip keadilan *the difference principle* John Rawls dan untuk keadilan komutatif hampir sama dengan *the greatest equal liberty principle* John Rawls, yaitu

- a. Prinsip kebebasan yang sama besarnya yaitu setiap individu (pribadi) mempunyai hak atas kebebasan dasar sejauh kebebasan itu sama besarnya dengan kebebasan orang lain, sehingga keuntungan masyarakat dibagi rata diantara anggota masyarakat yang sama.

- b. Perbedaan sosial dan ekonomi hendaknya diatur sedemikian, sehingga memberikan perlindungan bagi anggota-anggota masyarakat yang paling lemah (tidak mampu) dan berkenaan dengan jabatan dan kedudukan yang terbuka bagi semua orang didasarkan pada asas *fairness* (kejujuran atau kelayakan).

John Rawls dengan Teori Keadilan berargumen bahwa *liberty* dan *equality* dapat dipadukan dalam satu prinsip keadilan, yaitu bahwa setiap orang memiliki hak yang sama terhadap kebebasan dasar (asasi) dan apabila terjadi ketidakadilan maka kaum yang tertinggallah (lemah) yang harus diuntungkan olehnya.

Penerapan prinsip pertama keadilan Rawls, maka seperangkat aturan tertentu, aturan-aturan yang mendefinisikan kebebasan dasar, diterapkan pada semua individu secara sama, sedangkan prinsip kedua, ini harus diterapkan pada bentuk-bentuk institusi dan memiliki pengaturan terhadap tatanan institusional dasar tersebut, guna mengatur distribusi keuntungan (*benefit*) terhadap orang yang membutuhkan. Tidak ada keadilan dalam kesejahteraan yang lebih besar (*greater welfare*) yang diperoleh dengan adanya beberapa situasi individu-individu yang tidak beruntung, untuk menciptakan kehidupan yang memuaskan, diperlukan adanya skema kerja sama dengan pembagian keuntungan di mana kerja sama tersebut melibatkan semua pihak termasuk mereka yang kurang beruntung.

Apabila kita sejajarkan antara prinsip keadilan Rawls dan konstitusi negara kita, maka dua prinsip keadilan dari teori Rawls juga tertera dalam konstitusi UUD NRI Tahun 1945. Prinsip kebebasan yang sama (*equal liberty principle*) tercermin dari adanya ketentuan mengenai hak dan kebebasan warga negara yang tercantun dalam Pasal 28E UUD NRI Tahun 1945 yaitu berkaitan dengan kebebasan memeluk agama dan beribadat menurut agamanya (*freedom of religion*), kebebasan menyatakan pikiran dan sikap sesuai hati nurani (*freedom of conscience*), serta kebebasan berserikat, berkumpul dan mengeluarkan pendapat (*freedom of assembly and speech*).

Prinsip kedua berkaitan dengan prinsip perbedaan (*difference principle*) sosial dan ekonomi, dalam UUD NRI Tahun 1945 terdapat dalam Pasal 28H ayat (1) yang berbunyi, “Setiap orang berhak hidup sejahtera lahir dan batin, bertempat tinggal, dan mendapatkan lingkungan hidup yang baik dan sehat serta berhak memperoleh pelayanan kesehatan.” Dan ayat (2) yang berbunyi, “Setiap orang berhak mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan”. Dari sinilah dasar penerapan *affirmative action* atau *positive discrimination* yaitu tindakan yang mengizinkan negara untuk memperlakukan secara lebih kepada kelompok tertentu dengan tujuan untuk menciptakan kesetaraan dan keadilan dapat dibenarkan secara konstitusi.

Menurut Hari Chand, fokus prinsip keadilan dari John Rawls adalah pada struktur dasar masyarakat, konstitusi negara, aturan hukum, sistem hukum, kelembagaan, dan sistem sosial, dimana John Rawls hendak berusaha menemukan prinsip-prinsip keadilan yang menentukan bagaimana struktur dasar dari masyarakat mendistribusikan beban dan keuntungan untuk mencapai keadilan, sehingga teori keadilan dari John Rawls dapat dikategorikan sebagai teori keadilan sosial atau teori keadilan distributif.

Prinsip keadilan sosial atau keadilan distributif John Rawls adalah dalam rangka perlindungan terhadap masyarakat lemah (tidak mampu) karena kesenjangan ekonomi sosial yang terjadi melalui pendistribusian pendapatan, kekayaan dan kesejahteraan dalam rangka mencapai keadilan. Dalam hal ini, hukum harus memberikan keuntungan kepada kelompok masyarakat yang lemah atau yang paling kurang beruntung sesuai dengan prinsip keadilan.

Prinsip perbedaan (*difference principle*) sosial dan ekonomi dalam masyarakat kita menurut John Rawls dapat dilaksanakan melalui dengan redistribusi pendapatan dan kekayaan lewat pengenaan pajak pada masyarakat yang mampu dan disitribusikan kepada masyarakat yang tidak mampu atau lemah, sehingga dapat memberikan perlindungan dan peluang kepada individu-individu dalam masyarakat dalam mencapai kesejahteraan.

Teori keadilan keadilan sosial atau keadilan distributif John Rawls, menurut penulis adalah keadilan yang berlaku dalam hak negara untuk

memungut pajak dari masyarakat sebagai penerimaan negara (*fungsi budgetair*), yaitu pajak yang dipungut oleh negara dari masyarakat berdasarkan ketentuan-ketentuan yang diatur oleh undang-undang sebagai sumber penerimaan negara yang digunakan dalam rangka untuk mendistribusikan pendapatan dan kekayaan dari pembayar pajak dalam bentuk program-program pemerintah dalam rangka pemerataan pembangunan untuk mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan seluruh rakyat Indonesia yang diakibatkan adanya kesenjangan ekonomi dan sosial.

Hak negara atas pajak yang diatur dalam Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 dan peraturan perundang-undangan pajak adalah dalam rangka untuk distribusi pendapatan dan kekayaan dari masyarakat yang mampu kepada masyarakat yang kurang mampu (tidak beruntung) adalah dalam rangka menciptakan keseimbangan untuk mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan umum sebagai akibat adanya kesenjangan sosial dan ekonomi, maka pemidanaan terhadap pelaku tindak pidana pajak Wajib Pajak Badan dengan menghilangkan kewajiban untuk mengganti atau memulihkan kerugian pada pendapatan negara adalah bertentangan dengan prinsip keadilan sosial atau keadilan distributif sebagaimana dikemukakan oleh Aristoteles dan John Rawls.

Jadi pidana sebagai sarana terakhir (*ultimum remedium*) dalam tindak pidana pajak dengan menghilangkan kewajiban untuk mengganti atau memulihkan kerugian pada pendapatan negara oleh pelaku kepada negara adalah bertentangan dengan prinsip keadilan distributif atau keadilan sosial

menurut John Rawl, hal ini negara sebagai institusi tidak dapat melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya untuk mewujudkan masyarakat yang adil, makmur dan sejahtera melalui alokasi atau distribusi pendapatan dan kekayaan dari masyarakat untuk kepentingan masyarakat yang lemah atau tidak diuntungkan dan untuk menciptakan keseimbangan karena adanya kesenjangan sosial dan ekonomi, karena hilangnya hak negara atas pajak yang telah ditetapkan berdasarkan undang-undang. Situasi perbedaan ini memerlukan hukum atau pengaturan yang memberikan keuntungan kepada golongan masyarakat yang paling kurang beruntung (lemah) secara sosial dan ekonomi.

Menurut Sudarto, penggunaan hukum pidana merupakan penanggulangan suatu gejala (*kurieren am symptom*) dan bukan suatu penyelesaian dengan menghilangkan sebab-sebabnya. Sanksi hukum pidana menurut Lilik Mulyadi selama ini bukanlah obat (*remidium*) untuk mengatasi sebab-sebab (sumber) penyakit, melainkan sekedar untuk mengatasi gejala atau akibat dari penyakit. Penggunaan sanksi pidana masih banyak mengandung kelemahan dan diragukan keefektifannya, karena pidana itu sendiri mengandung juga kontradiktif dan dapat menimbulkan efek-efek samping yang negatif.

Konsep keadilan sosial atau keadilan distributif John Rawl, yaitu keadilan yang berdimensi kelayakan dalam rangka perlindungan terhadap masyarakat lemah (tidak mampu) karena kesenjangan ekonomi sosial yang terjadi, dengan fokus pada struktur dasar masyarakat, konstitusi negara,

aturan hukum, sistem hukum, kelembagaan, dan sistem sosial, untuk mendistribusikan pendapatan, kekayaan dan kesejahteraan untuk mencapai keadilan, dikatakan adil jika diabdikan untuk memaksimalkan keuntungan dan kegunaan.

Negara memiliki tugas dan tanggung jawab untuk mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan umum. Untuk mewujudkan tujuan negara tersebut diperlukan adanya distribusi pendapatan dan kekayaan melalui pemungutan pajak dari masyarakat diatur oleh undang-undang. Pajak sebagai sumber penerimaan negara digunakan dalam rangka untuk mendistribusikan pendapatan dan kekayaan dari pembayar pajak dalam bentuk program-program pemerintah untuk pemerataan pembangunan dan kesejahteraan seluruh rakyat yang diakibatkan adanya kesenjangan ekonomi dan sosial. Sebagai konsekuensinya, terhadap Wajib Pajak Badan (korporasi) yang melakukan tindak pidana pajak dan menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, maka harus dijatuhi pidana yang bersifat integarif yaitu selain dalam rangka penegakan hukum (teori retributive), pendekatan untuk tujuan pencegahan (teori relative/*deterance*), Pendidikan (teori *treatment*/teori rehabilitasi), dan juga harus ada upaya pengembalian kerugaian negara (retoratif), demi keadilan.

B. Konsep Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara Dalam Sanksi Pidana Pajak Wajib Pajak Badan.

1. Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara sebagai Perwujudan Keadilan Sosial.

Tujuan hukum secara filosofis adalah untuk menciptakan keadilan, secara sosiologis adalah untuk kemanfaatan dan secara yuridis untuk menciptakan kepastian hukum. Gustav Radbruch menyatakan bahwa cita hukum tidak lain dari pada keadilan. Selanjutnya ia juga menyatakan, “*Est autem jus a justitia, sicut a matre sua ergo prius fuit justitia quam jus.*” artinya: akan tetapi hukum berasal dari keadilan seperti lahir dari kandungan ibunya; oleh karena itu, keadilan telah ada sebelum adanya hukum. Sedangkan pandangan Irene Jenkin, tolak ukur dari suatu keadilan adalah keadilan hukum (*legal justice theory*) dan keadilan masyarakat (*social justice theory*). Keadilan hukum didasarkan pada proses hukum melalui peradilan (*doktrin due process of law*) dan perlindungan hukum yang setara (*equal protection*). Dalam keadilan masyarakat, tolok ukur keadilan sebagai tujuan hukum adalah “masyarakat yang baik” (*good society*) dan peranan hukum untuk mewujudkan keadilan secara aktual.

Hukum pidana ditujukan untuk menciptakan keadilan dalam mengatasi tindak pidana pajak dapat diartikan bahwa, keberadaan hukum pidana yang disertai dengan sanksi-sanksi pidana ditujukan untuk memberikan beban tanggung jawab kepada Wajib Pajak Badan yang memiliki motif jahat yang mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara.

Sanksi pidana pajak hanya dapat diterapkan selama pelaku tindak pidana pajak tidak mampu mengembalikan setiap kerugian pada pendapatan negara yang dihitung berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Keadilan yang hendak diciptakan hukum pidana dalam tindak pidana pajak ditujukan untuk menciptakan keseimbangan secara proposional diantara para subjek pajak berdasarkan besarnya kewajiban pajak yang dimiliki oleh masing-masing subjek pajak, sehingga tidak ada lagi pelaku pidana pajak yang tidak diadili atas itikad buruk yang dimilikinya untuk terhindar dari kewajiban pajak yang merugikan keuangan negara.

Konsep kemanfaatan hukum menurut Radbruch bahwa hukum adalah segala yang berguna bagi rakyat. Merujuk pandangan Jeremy Bentham penganut paham utilitarianisme, bahwa tujuan hukum hanyalah untuk kemanfaatan manusia. Hukum sudah dapat dikategorikan memenuhi tujuannya, apabila telah mampu memberikan kebahagiaan bagi sebagian besar individu-individu di dalam masyarakat (*the greatest happiness the greatest number*).

Hukum pidana yang ditujukan untuk menciptakan kemanfaatan dalam mengatasi tindak pidana pajak dapat diartikan bahwa, setiap bentuk sanksi yang dibebankan kepada pelaku tindak pidana pajak harus dapat memberikan manfaat, baik manfaat untuk negara, manfaat pada masyarakat maupun manfaat untuk pelaku tindak pidana pajak itu sendiri. Manfaat yang dapat diberikan oleh hukum kepada negara dan pelaku tindak pidana pajak dapat dalam beragam bentuk, seperti:

- a. Sanksi (hukuman) yang dikenakan kepada pelaku tindak pidana pajak harus memiliki manfaat untuk memberikan kesadaran hukum kepada pelaku tindak pidana pajak tentang pentingnya membayar pajak untuk kepentingan publik dan kesejahteraan rakyat;
- b. Sanksi (hukuman) yang dibebankan kepada pelaku tindak pidana pajak harus dapat mengembalikan atau mengganti kerugian yang dialami oleh negara dengan cara memberikan tekanan atau paksaan kepada pelaku tindak pidana pajak untuk segera membayar pajak yang telah dibebankan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Sanksi pidana yang secara konkret tidak dapat mengembalikan kerugian pada pendapatan negara dalam tindak pidana pajak kepada negara dianggap tidak memiliki kontribusi positif terhadap kemanfaatan hukum secara filosofis, karena sanksi pidana yang dibebankan harus tetap pada tujuan dasar terhadap objek perkara pajak yang terjadi, yaitu: pengembalian kerugian pada pendapatan negara tanpa terkecuali. Kemanfaatan yang harus dimiliki dari eksistensi pajak tidak hanya terbatas pada manfaat yang diberikan kepada pelaku tindak pidana pajak dan negara, tetapi eksistensi sanksi tindak pidana pajak juga harus dapat memiliki kontribusi positif terhadap masyarakat secara meluas.

Konsep kepastian hukum menurut Radbruch, merupakan tuntunan utama terhadap hukum ialah supaya hukum menjadi positif, dalam artian berlaku dengan pasti. Kepastian hukum ditujukan untuk melindungi kepentingan setiap individu agar mereka mengetahui perbuatan apa saja

yang dibolehkan dan sebaliknya perbuatan mana yang dilarang sehingga mereka dilindungi dari tindakan kesewenang-wenangan pemerintah.

Hukum pidana yang ditujukan untuk menciptakan kepastian hukum dalam mengatasi tindak pidana pajak dapat diartikan bahwa, hukum pidana harus dapat memastikan setiap subjek hukum harus melaksanakan kewajiban pajak yang dimilikinya, sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Keberadaan hukum pidana yang menjelaskan secara deskriptif tentang sanksi pidana dalam yurisdiksi pidana pajak ditujukan untuk menciptakan kepastian penerapan hukum pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sehingga dapat menjelaskan kepastian hukum secara deskriptif sebagai berikut:

- a. Hukum pidana harus memberikan kepastian bahwa, negara harus mendapatkan hak atas pembayaran dari setiap subjek pajak yang memiliki kewajiban pajak tanpa terkecuali, yaitu besarnya pajak yang dibebankan kepada pelaku tindak pidana pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku harus tetap dilakukan meskipun pelaku tindak pidana pajak mendapatkan sanksi pidana penjara atau sanksi pidana denda. Membebaskan sanksi pidana penjara dan sanksi pidana denda kepada pelaku tindak pidana pajak tanpa membebaskan kewajiban untuk mengembalikan kerugian pada pendapatan negara secara filosofis telah memberikan ketidakpastian hukum kepada negara.
- b. Hukum pidana harus dapat memastikan bahwa, setiap subjek pajak yang tidak melaksanakan kewajiban pajak atas dasar itikad buruk harus

mendapatkan sanksi pidana. Pelaku tindak pidana pajak hanya dapat dibebankan sanksi pidana penjara dan denda selama pelaku tindak pidana pajak tersebut tidak memiliki itikad baik atau ketidakmauan (*mens rea*) untuk melaksanakan kewajiban pajak. Sanksi pidana penjara dan denda harus digunakan secara terbatas hanya kepada pelaku tindak pidana pajak yang tidak memiliki itikad baik dalam menyelesaikan tanggung jawab perpajakan yang dibebankan kepada pelaku tindak pidana pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku tanpa mengurangi besarnya kewajiban pajak yang harus dibayarkan oleh pelaku tindak pidana pajak itu sendiri.

Menurut Tegus Prasetyo, orang dapat saja mengatakan tujuan hukum adalah keadilan saja, dan itu berarti di dalam keadilan itu sudah pasti ada pula kepastian dan selalu saja diperoleh manfaat. O.Notohamidjojo mengatakan, hukum yang pertama bertujuan mewujudkan keadilan, dimana itu tidak mungkin, hukum mengejar daya guna, selanjutnya menempatkan kepastian hukum sebagai salah satu faset yang terpenting dari pada daya guna. Idealnya menurut Sudikno Mertokusuma, ketiga unsur sedapat mungkin harus ada dalam putusan secara proporsional, yaitu kepastian hukum (*rechtssicherheit*), kemanfaatan (*zweckmassigkeit*) dan keadilan (*gerechtigkeit*), kalau dalam pilihan putusan sampai terjadi konflik antara keadilan dan kepastian hukum serta kemanfaatan, keadilanlah yang harus didahulukan.

Jadi urgensi pengembalian atau pemulihan kerugian pada pendapatan negara dari wajib pajak badan yang telah melakukan tindak pidana pajak, secara filosofis akan mewujudkan keadilan (*gerechtigheid*), secara sosiologis mewujudkan kemanfaatan (*zweckmassigkeit*) dan secara yuridis mewujudkan dimensi kepastian hukum (*recht zekerheids*). Sinergitas ketiga alas tersebut akan melahirkan dimensi *moral justice*, *social justice* dan *legal justice* dalam kerangka hukum pidana mendatang.

Upaya pengembalian atau pemulihan kerugian pada pendapatan negara secara teoritis berpusat pada episentrum teori negara hukum dan teori keadilan. Implementasi teori negara hukum berhubungan dengan adanya penerapan hukum terhadap pelaku tindak pidana pajak, hukum dapat dijadikan sarana untuk memaksa dan menertibkan agar pelaku diadili dengan perangkat hukum yang berlaku sesuai asas keadilan, baik adil terhadap pelaku maupun terhadap negara dan masyarakat selaku korban. Tugas dan tanggung jawab negara untuk melakukan upaya-upaya pengembalian kerugian negara seperti yang dikemukakan oleh Michael Levi adalah karena;

- a. Alasan pencegahan (*prohylactic*), yaitu untuk mencegah pelaku tindak pidana memiliki kendali atas aset-aset yang diperoleh secara tidak sah untuk melakukan tindak pidana lain dimasa yang akan datang;
- b. Alasan kepatutan (*propriety*), yaitu pelaku tindak pidana tidak punya hak yang pantas atas aset-aset yang diperoleh secara tidak sah tersebut;

- c. Alasan prioritas/mendahului, yaitu karena tindak pidana memberi prioritas kepada negara untuk menuntut aset yang diperoleh secara tidak sah dari pada hak yang dimiliki oleh pelaku tindak pidana;
- d. Alasan kepemilikan (*proprietary*), yaitu karena aset tersebut diperoleh secara tidak sah, maka negara memiliki kepentingan selaku pemilik aset tersebut.

Teori pengembalian aset menurut Purwaning M. Yanuar adalah teori hukum yang menjelaskan sistem hukum pengembalian aset berdasarkan prinsip-prinsip keadilan sosial yang memberikan kemampuan, tugas, dan tanggung jawab kepada institusi negara dan institusi hukum untuk memberikan perlindungan dan peluang kepada individu-individu dalam masyarakat dalam mencapai kesejahteraan. Pengembalian aset tidak hanya merupakan proses, tetapi juga merupakan upaya penegakan hukum melalui serangkaian mekanisme hukum tertentu. Pengembalian aset merupakan proses pencabutan, perampasan, penghilangan hasil/keuntungan yang diperoleh dari tindak pidana dengan tujuan agar pelaku tindak pidana tidak dapat menggunakan hasil/keuntungan dari tindak pidana sebagai alat/sarana untuk melakukan tindak pidana lainnya

Teori ini berdasarkan pada prinsip dasar: “berikan kepada negara apa yang menjadi hak negara”. Didalam hak negara terkandung kewajiban negara yang merupakan hak individu masyarakat, sehingga prinsip tersebut setara dan sebangun dengan prinsip “berikan kepada rakyat apa yang menjadi hak rakyat”. Pada hakikatnya adil bermakna menempatkan sesuatu

pada tempatnya dan memberikan kepada siapa saja apa yang menjadi haknya. Hakekat pengembalian kerugian negara adalah bagaimana hasil pelaku tindak pidana (*factum sceleris*) berupa aset dapat dikembalikan kepada negara korban yang dicuri (*stolen asset recovery*). Pengembalian kerugian negara berkorelasi dengan filosofi *naturae aequum est, neminem cum alterius detriment et injuria, flery locupletioem*, bahwa tidak ada seorangpun yang dapat memperkaya diatas kerugian dan penderitaan orang lain.

2. Sistem Pidana yang Bersifat Integratif Berbasis Keadilan.

Negara wajib mensinergikan upaya penegakan hukum dengan mewujudkan kesejahteraan umum, sehingga penanganan tindak pidana harus dilakukan menggunakan pendekatan yang berkeadilan bagi masyarakat melalui pengembalian kerugian pada pendapatan negara untuk kepentingan kesejahteraan masyarakat. Penegakan hukum pajak yang mempertahankan pada aspek pembayaran atau pengembalian terhadap nilai kerugian pajak kepada negara berdasarkan perhitungan yang telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan adalah sesuai dengan pandangan Friedman yang meninjau dari tiga (3) aspek, yaitu: penegakan hukum pajak dilakukan dengan mempertimbangkan struktur hukum dan substansi hukum, selain penegakan hukum pajak juga harus dilakukan dengan mempertimbangkan budaya hukum yang hidup dan berkembang dalam masyarakat.

Penegakan hukum pajak yang dilakukan dengan mempertimbangkan struktur hukum dapat diartikan bahwa, penegakan hukum pajak yang dilakukan harus memiliki sifat yang terintegrasi diantara unsur-unsur struktur hukum, yaitu: struktur hukum dalam unsur eksekutif, struktur hukum dalam unsur legislatif dan struktur hukum dalam unsur yudikatif. Lembaga eksekutif sebagai struktur hukum harus memiliki visi yang sama untuk melaksanakan pemungutan pajak secara berkeadilan, berkepastian dan berkemanfaatan, baik bagi masyarakat sebagai wajib pajak maupun negara sebagai pihak penerima pajak.

Penegakan hukum pajak yang dilakukan dengan mempertimbangkan substansi hukum dapat diartikan sebagai bentuk penegakan preventif dari tindak pidana pajak yang terjadi dalam praktik. Penegakan hukum pajak dalam arti substansi hukum dapat dianggap sebagai awal (alas hak) yang digunakan bagi negara dan para wajib pajak untuk melaksanakan setiap hak dan kewajiban yang dimiliki. Substansi hukum yang memberikan alas hak yang baik akan memiliki dampak yang baik terhadap proses penegakan hukum pajak yang terjadi di masyarakat. Hal ini berlaku sebaliknya bahwa, substansi hukum yang memberikan alas hak yang buruk akan memiliki dampak terhadap sulitnya proses penegakan hukum pajak yang dilakukan di masyarakat.

Substansi hukum yang baik harus memenuhi unsur-unsur yang baik, seperti: unsur filosofis, unsur sosiologis dan substansi hukum juga harus memenuhi unsur yuridis. Hal ini memberikan gambaran bahwa, terdapat

hubungan sebab akibat (kausalitas) diantara substansi hukum dengan struktur hukum (khususnya lembaga legislatif sebagai struktur hukum). Lembaga legislatif sebagai struktur hukum harus dapat membentuk substansi hukum yang mencerminkan unsur-unsur hukum yang baik, seperti: unsur filosofis, unsur sosiologis dan unsur yuridis.

Penegakan hukum pajak yang dilakukan dengan mempertimbangkan budaya hukum memiliki arti bahwa, prilaku dan kebiasaan masyarakat memiliki peran penting dalam melakukan proses penegakan hukum pajak. Penegakan hukum pajak harus diawali dengan tingkat kesadaran hukum masyarakat yang baik, sehingga proses penegakan hukum yang dilakukan akan lebih efektif dan efisien sesuai dengan cita hukum pajak itu sendiri.

Struktur hukum yang tidak memiliki komitmen dan konsistensi terhadap penegakan hukum pajak atas tindak pidana pajak yang terjadi di masyarakat dapat mempengaruhi budaya hukum masyarakat dalam mematuhi setiap ketentuan pajak yang telah diatur dalam peraturan perundang-undangan. Budaya hukum negatif yang dimiliki oleh struktur hukum dalam proses penegakan hukum pajak secara nyata dapat mempengaruhi terhadap bentuk-bentuk baru tindak pidana pajak yang berkembang di masyarakat, karena masyarakat menganggap penegakan hukum yang dilakukan memiliki sejumlah celah hukum yang aman dan dapat dimanfaatkan oleh masyarakat (pelaku) untuk merencanakan dan melakukan tindak pidana pajak yang merugikan negara.

Hukum yang telah dibentuk dalam pandangan Satjipto Rahardjo harus dapat ditegakan secara progresif. Penegakan hukum secara progresif dapat diartikan sebagai penegakan hukum yang tidak hanya dalam bentuk kata-kata hitam-putih dari peraturan (*according to the letter*), tetapi hukum yang ditegakan juga harus selaras dengan semangat dan makna lebih dalam (*to very meaning*) dari undang-undang atau hukum. Penegakan hukum yang dilakukan tidak hanya didasarkan pada kecerdasan intelektual, tetapi penegakan hukum harus didasarkan juga pada kecerdasan spiritual, sehingga penegakan hukum yang dilakukan harus didasarkan atas determinasi, empati, dedikasi dan komitmen terhadap penderitaan bangsa dan disertai dengan keberanian dalam mencari jalan lain daripada yang biasa dilakukan.

Keberadaan teori-teori dan peraturan perundang-undangan yang berlaku dalam hukum pajak secara substantif berkembang untuk dapat mewujudkan pelaksanaan pemungutan dan pengelolaan pajak oleh negara dapat sesuai dengan hak dan kewajiban dasar yang dinyatakan secara tegas dalam Konstitusi Bangsa Indonesia, sehingga penerapan dan penegakan hukum pajak yang dilakukan dapat mewujudkan tujuan hukum secara filosofis, yaitu: tujuan hukum untuk menciptakan keadilan, tujuan hukum untuk menciptakan kemanfaatan dan tujuan hukum untuk menciptakan kepastian hukum yang selaras dengan cita hukum Bangsa Indonesia sebagaimana yang dinyatakan dalam Konstitusi UUD NRI Tahun 1945. Tindak pidana pajak yang terjadi dalam masyarakat harus secara konsisten

dilakukan penegakan hukum secara terintegrasi, sehingga tindak pidana pajak yang terjadi di masyarakat dapat mengatasi inti permasalahan pada perkara pajak, yaitu upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara.

Tujuan pemidanaan menurut penganut aliran retributif Immanuel Kant, menyatakan bahwa kesalahan merupakan dasar penjatuhan pidana, maka pemidanaan menjadi layak diberikan kepada pelaku tindak pidana. Tujuan pemidanaan menurut pandangan retributif (teori absolut) intinya menitikberatkan pada pertanggungjawaban pelaku tindak pidana terhadap korbannya, Negara harus membebaskan hukum pidana kepada para pelaku, karena para pelaku dianggap telah berbuat dosa (*quia peccatum*) sebagaimana dikatan oleh N.E. Algra. Muladi berpandangan bahwa, pemidanaan merupakan pembalasan atas kesalahan yang telah dilakukan, jadi berorientasi pada perbuatan dan terletak pada kejahatan itu sendiri.

Tujuan pemidanaan menurut aliran retributif Immanuel Kant (teori absolut) adalah untuk pembalasan (pengimbangan) atas kesalahan yang dilakukan dalam rangka untuk mencapai keadilan retributif, yaitu dengan memberikan hukum pidana kepada para pelaku tindak pidana, karena para pelaku dianggap telah berbuat dosa. Pembebankan sanksi pidana didasarkan bahwa, si pelaku telah melakukan kejahatan atau tindak pidana. Sanksi pidana dibebankan kepada pelaku tindak pidana, karena pelaku tindak pidana harus menerima sanksi itu demi kesalahannya, dasar hukuman harus dicari dari kejahatan itu sendiri, karena kejahatan itu telah mengakibatkan

penderitaan bagi orang lain, sehingga sebagai balasannya (*vergelding*) pelaku tindak pidana harus diberikan penderitaan.

Sedangkan menurut pandangan utilitarianisme, tujuan pemidanaan berlandaskan falsafah pada kedayagunaan hukum pidana, Jeremy Bentham mengatakan, janganlah hukum pidana dikenakan atau digunakan apabila tidak berdasar, tidak perlu dan tidak menguntungkan atau tidak efektif. Tujuan pemidanaan menurut aliran utilitarian (teori relatif) adalah pencegahan sebagaimana pandangan L.J. van Apeldoorn, sanksi pidana diberikan kepada para pelaku tindak pidana supaya orang tidak membuat atau melakukan kejahatan (*ne peccetur*). Tujuan teori relatif selain didasarkan untuk atas pencegahan (*prevention*) dan menakut-nakuti (*deterrence*), menurut I Dewa Gede Atmadja juga untuk pembaharuan (*reformation*), yaitu untuk mengubah sifat jahat dari pelaku dengan dilakukannya pembinaan dan pengawasan oleh institusi yang berwenang, untuk nantinya pelaku kembali hidup di tengah-tengah masyarakat dapat hidup menjadi berperilaku sebagai orang yang baik.

Pemidanaan menurut pandangan aliran utilitarianisme Jeremy Bentham (teori tujuan/relatif) lebih menekankan pada tujuan dari pemidanaan untuk mencapai keadilan yang dikaitkan dengan kemanfaatan, yaitu yang memberikan pada perlindungan terhadap klaim-klaim yang dianggap esensial bagi kesejahteraan masyarakat, hal lebih cocok dengan fungsi pajak sebagai pengatur (*regulated*) dalam rangka penggunaan uang

hasil pajak untuk melaksanakan program pembangunan nasional demi kemanfaatan untuk kesejahteraan masyarakat secara keseluruhan.

Untuk mewujudkan masyarakat yang adil, makmur dan sejahtera maka pemidanaan terhadap Wajib Pajak Badan (Korporasi) sebagai pelaku tindak pidana pajak harus bersifat integratif, yaitu selain bersifat retributif (pembalasan) dari penganut Kantianisme dan bersifat preventif (pencegahan) dari penganut utilitarianisme yang lebih mengedepankan pada kemanfaatan, juga harus dengan pendekatan restoratif yang salah satunya adalah upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara dari tindak pidana tersebut (*asset recovery*).

Pemidanaan bersifat retributif dapat diimplementasikan dengan penjatuhan pidana penjara kepada pengurus sebagai pembalasan dari kesalahan yang telah dilakukan dalam rangka untuk mewujudkan keadilan retributif menurut pandangan filsafat kantianisme dengan teori absolutnya, yaitu tidak dibenarkan penjatuhan pidana yang lebih ringan karena hanya pelaku mau bersedia bekerja sama dengan negara melalui berbagai cara sebagaimana pandangan Immanuel Kant.

Pemidanaan bersifat preventif dapat diimplementasikan dengan penjatuhan pidana denda dan pidana tambahan sebagai manifestasi kepada aliran utilitarian dengan pandangan bahwa pemidanaan harus dilihat dari manfaat atau kegunaannya sebagai perpaduan keadilan distributif dan keadilan komutatif dengan tujuan pelaku untuk tidak melakukan perbuatan yang sama dimasa depan. Pidana denda kepada Wajib Pajak Badan ini

merupakan sebagai pengganti dari kerugian pada pendapatan negara sampai dengan penyitaan, pemblokiran dan pelelangan aset yang dimiliki oleh Badan.

Keadilan restoratif berorientasi pada penegakan keadilan dengan memperbaiki kerugian yang diakibatkan oleh tindak pidana dan menurut Kent Roach, keadilan restoratif adalah pelengkap yang berguna bagi teori keadilan retributif. Teori keadilan restoratif berasal dari tradisi *common law* dan *tort law* yang secara prinsip, semua yang bersalah harus dihukum.

3. Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan dalam Tindak Pidana Pajak.

Dalam tindak pidana perpajakan, pihak yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana adalah Wajib Pajak, baik orang pribadi maupun badan. Namun sesuai dengan Pasal 32 UU KUP untuk tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan, yang djatuhi sanksi pidana adalah pengurus sebagai wakil dari 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.

Pada awalnya orang menolak untuk mempertanggungjawabkan korporasi dalam perkara pidana, dengan alasan 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”.

Melihat dampak negatif yang ditimbulkan oleh kegiatan korporasi, maka perlu untuk mempertanggungjawabkan 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.

Ada beberapa Undang-Undang diluar KUHP yang sudah menjadikan badan (korporasi) sebagai subjek hukum pidana dan ada tiga sistem pertanggungjawaban korporasi sebagai subjek tindak pidana dalam perkembangan hukum pidana di Indonesia, yaitu;

- a. Pengurus korporasi 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 badan-badan 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. *Vicarious 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/employment*) 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 djatuhkan 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 diatas 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.

Menurut Nina H.B. Jorgensen, *Corporate Criminal Liability*, yaitu: *identification* dan *imputation*. Menurut teori identifikasi, "*the basic for liability is that the acts of certain narural 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*.

Dalam pertanggungjawaban pidana korporasi, Oemar Seno Aji lebih cenderung menggunakan asas *vicorius liability* dan *identification*, karena adanya suatu ekuivalensi di Inggris dalam soal *vicorius libality* sebagai pengecualian terhadap *strict liability, companies* itu bertanggung jawab dalam dua hal, yaitu secara *vicarious* dan dibawah *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 dalam 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:³⁰⁷

- 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.

³⁰⁷ Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi, 29 Desember 2016.

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.
- 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.

Contoh konkrit tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan dan Wajib Pajak Badan ikut bertanggung jawab secara pidana adalah pada kasus penghindaran/pengelakan (*tax evasion*) atau tindak pidana pajak yang dilakukan oleh perusahaan yang berada di bawah PT Asian Agri Group (AAG). Putusan Akhir Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 234/PID.B/2011/PN.JKT.PST tanggal 15 Maret 2012 Jo Putusan Pengadilan Tinggi Jakarta Nomor 241/PID.2012/PT.DKI tanggal 23 Juli 2012 Jo Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239K/PID.SUS/2012 tanggal 18 Desember 2012, dengan putusan pidana penjara adalah Suwir Laut sebagai *tax manager* dari perusahaan GAA dan pidana denda dikenakan kepada 14 perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group sebesar

denda 2 (dua) kali pajak terutang yang kurang dibayar yang keseluruhannya berjumlah 2 x Rp. 1.259.977.695.652 = Rp. 2.519.955.391.304.³⁰⁸

Hal ini karena hakim melihat besarnya kerugian pada pendapatan negara akibat tindak pidana pajak yang dilakukan oleh perusahaan GAA, maka wajib pajak badan harus ikut bertanggungjawab secara pidana dengan dikenakan sanksi pidana denda dan unsur *mens rea* dipertimbangkan dalam putusan tersebut, dengan pertimbangan hakim;

“Menimbang, bahwa sekalipun secara individual perbuatan Terdakwa terjadi karena *”mensrea”* dari Terdakwa, namun karena perbuatan tersebut semata-mata untuk kepentingan dari korporasi maka Mahkamah Agung berpendapat bahwa apa yang dilakukan oleh Terdakwa adalah dikehendaki atau *”mensrea”* dari 14 (empat belas) korporasi, sehingga dengan demikian pembebanan tanggung jawab pidana *”Individual Liability”* dengan *corporate liability* harus diterapkan secara simultan sebagai cerminan dari doktrin *respondeat superior* atau doktrin *”Vicarious Liability”* diterapkan pertanggung jawaban pidana kepada korporasi atas perbuatan atau perilaku Terdakwa sebagai personifikasi dari korporasi yang diwakilinya menjadi tugas dan tanggung jawab lagi pula apa yang dilakukan Terdakwa telah diputuskan secara kolektif. Menjatuhkan pidana oleh karena itu kepada Terdakwa tersebut dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun ; Menetapkan bahwa pidana tersebut tidak akan dijalani, kecuali jika dikemudian hari ada perintah lain dalam putusan Hakim karena Terdakwa dipersalahkan melakukan sesuatu kejahatan atau tidak mencukupi suatu syarat yang ditentukan sebelum berakhirnya masa percobaan selama 3 (tiga) tahun, dengan syarat khusus dalam waktu 1 (satu) tahun, 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam AAG/Asian Agri Group yang pengisian SPT tahunan diwakili oleh Terdakwa untuk membayar denda 2 (dua) kali pajak terutang yang kurang dibayar Yang keseluruhannya berjumlah 2 x Rp. 1.259.977.695.652,- = Rp. 2.519.955.391.304,- (*dua triliun lima ratus sembilan belas milyar Sembilan ratus lima puluh lima juta tiga ratus sembilan puluh satu ribu tiga ratus empat rupiah*) secara tunai”.

³⁰⁸ Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012, Jakarta, 18 Desember 2012.

Pertimbangan hakim dalam kasus diatas, hakim mempertimbangkan bahwa perbuatan terdakwa karena untuk kepentingan badan (korporasi), maka apa yang dikehendaki oleh terdakwa adalah kehendak dari 14 badan (korporasi) dalam Grup Asian Agri, sehingga pertanggungjawaban pidana dijatuhkan kepada pengurus (wakil) dan Wajib Pajak Badannya (korporasinya) sebagai pencerminan teori identifikasi dengan *corporate liability* dan pengurus (wakil) sebagai pencerminan dari *vicarious liability*.

Dengan mengacu pada ketentuan dalam peraturan perundang-undangan sebagai berikut;

- a. Undang-Undang Darurat No. 7 tahun 1955 tentang Pengusutan, Penuntutan dan Peradilan Tindak Pidana Ekonomi, Pasal 15 ayat (1).
- b. Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 Jo. Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Pasal 20 ayat (1), (2), (3), (4), (5), (6) dan (7).
- c. Undang-Undang No. 15 Tahun 2002 Jo Undang-Undang No. 25 Tahun 2003 Tentang Tindak Pidana Pencucian Uang, Pasal 4 ayat (1), (2), (3), (4), (5) dan Pasal 5 ayat (1), (2).
- d. Undang- Undang No. 23 Tahun 1997 Jo. Undang-Undang No. 32 Tahun 2009 Tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup, Pasal 116 ayat (1) dan (1), Pasal 117, Pasal 118 dan Pasal 119.
- e. Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi (“Perma 13/2016”), Pasal 4 ayat (2) dan Pasal 23.

- f. Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239K/PID.SUS/2012 tanggal 18 Desember 2012.

Dan berdasarkan pada *direct liability doctrine* atau *identification doctrine* atau *direct mind doctrine* dan *vicarious liability doctrine* (pertanggungjawaban pengganti), maka terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan 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 kumulatif-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 komulatif-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.

4. Formula *Double Track System* dalam Pertanggungjawaban Pidana Pajak Wajib Pajak Badan.

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.

Menurut M. Sholehudin, *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 pemidanaaan 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 dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

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.

Dengan demikian, 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 Cipta Kerja. 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 ppidanaan 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 legislatif 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.

Formulasi ppidanaan dan pertanggungjawaban pidana terhadap Wajib Pajak Badan yang bersifat komulatif-alternatif dengan penjatuhan pidana kepada Badan dan/atau pengurusnya dalam mempertanggungjawabkan tindak pidana pajak dan formulasi *double track system* sanksi pidana denda dan/atau pidana tambahan berupa tindakan lain terhadap Badan adalah menjadi usulan penulis sebagai *ius constiteundum* kepada Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dalam pembahasan perubahan Undang-Undang Tentang Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan dimasa mendatang.

Dengan demikian tujuan ppidanaan 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.

BAB

PENUTUP

A. Kesimpulan

1. Penjatuhan sanksi pidana dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan dengan pidana penjara dan pidana denda kepada pengurus tanpa memberikan tanggung jawab untuk mengembalikan atau memulihkan kerugian pada pendapatan negara adalah bertentangan dengan prinsip keadilan sosial John Rawl. Dengan pengurus menjalani pidana penjara dan pidana denda, dimana pidana denda dapat diganti atau disubsider dengan kurungan apabila pengurus tidak dapat membayar pidana denda tersebut, ini menimbulkan kerugian pada pendapatan negara yaitu hilang atau berkurangnya hak negara berupa penerimaan pajak, hal ini sangat mengganggu kelangsungan pembangunan (*sustainable development*) dalam rangka mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan umum yang merupakan tugas dan tanggung jawab negara sebagaimana tercantum dalam alinea keempat Pembukaan UUD 1945.
2. Upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara adalah dalam rangka mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan umum yang merupakan tugas dan tanggung jawab negara, maka pemidanaan dan pertanggungjawaban pidana terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan harus bersifat integratif, yaitu selain untuk penegakan hukum (represif), untuk pencegahan (preventif), dan juga harus disertai upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara (restoratif), karena selama ini Wajib Pajak Badan

tidak pernah dikenakan sanksi pidana sama sekali. Berdasarkan *direct liability doctrine* atau *identification doctrine* atau *direct mind theory*, Wajib Pajak Badan dapat melakukan tindak pidana pajak secara langsung melalui orang-orang yang sangat berhubungan erat dengan korporasi (*controlling officer*) dan dipandang sebagai tindakan badan itu sendiri, sepanjang tindakan yang dilakukan itu berkaitan dengan dan atau atas nama badan. Dapat dikatakan bahwa tindakan dan kehendak dari direktur merupakan tindakan dan kehendak dari badan itu sendiri, maka Wajib Pajak Badan dapat dikenakan sanksi pidana. Hal ini juga mengacu pada Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi (“Perma 13/2016”) sebagai pedoman bagi aparat penegak hukum dalam penanganan perkara pidana yang dilakukan oleh Korporasi. Tentu pidana yang dijatuhkan ke Wajib Pajak Badan adalah pidana denda dan/atau pidana tambahan berupa tindakan lain atau yang lebih dikenal dengan formula *double track system*.

B. Saran

1. Sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan, hanya dapat diterapkan dengan prinsip tidak menghilangkan kewajiban untuk mengembalikan atau memulihkan kerugian pada pendapatan negara, sehingga perlu dibuatkan formulasi norma pidanaan dan pertanggungjawaban pidana Wajib Pajak Badan yang bersifat integratif dengan memperhatikan dimensi penekakan hukum (represif), pencegahan (preventif) dan upaya pengembalian kerugian pada

pendapatan negara (restoratif) dalam rangka untuk mewujudkan *moral justice, social justice* dan *legal justice* dalam kerangka pidana perpajakan mendatang.

2. Upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara akibat tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan, perlu dilakukan penambahan atau perubahan pasal dalam UU KUP sebagai pertanggungjawaban tindak pidana yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak Badan. Pertanggungjawaban tersebut dapat bersifat kumulatif-alternatif terhadap badan dan/atau pengurusnya, yaitu selain pengurus dijatuhi pidana penjara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP dan UU Cipta Kerja, terhadap Wajib Pajak Badan juga dikenakan sanksi pidana dengan formulasi *double track system*, yaitu pidana denda paling sedikit 2 (dua) kali dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan/atau sanksi pidana tambahan berupa tindakan lain seperti, pencabutan ijin-ijin tertentu seperti fasilitas *tax holiday*, angka pengenal impor (API), izin usaha dan lain-lain sebagaimana yang diatur dalam Pasal 10 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Dengan syarat pidana denda yang tidak dapat bayar sampai dengan batas waktu yang telah ditentukan, harus dilakukan dengan tindakan penyitaan atau pemblokiran sampai dengan pelelangan aset Wajib Pajak Badan dalam rangka pengembalian kerugian pada pendapatan negara.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

- Abdul Fickar Hajar, Adnan Pasliadja, Eva Achjani Zulfa dan Yunus Hussein, *Menghukum Pengemplang Pajak*, The Indonesia Legal Research Center (ILRC) dan Indonesia Corruption Watch (ICW), Jakarta, 2014.
- Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013.
- Algra, N.E. dkk., *Mula hukum*, Binacipta, Jakarta, 1983.
- Andi Hamzah, *Tanggung Jawab Korporasi dalam Tindak Pidana Lingkungan Hidup*, Kantor Meneg KLH, Jakarta, 1987.
- Badan Pemeriksa Keuangan RI, *Petunjuk Pelaksanaan Tuntutan Perbendaharaan dan Tuntutan Ganti Rugi*, BPK RI, Jakarta, 1983.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *PSP: Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Khusus atau Kasus penyimpangan yang Berindikasi Merugikan keuangan/Kekayaan Negara dan/atau Perekonomian Negara*, BPKP, Jakarta, 1996.
- Bagir Manan, *Pertumbuhan dan Perkembangan Konstitusi Suatu Negara*, Mandar Maju, Bandung, 1995.
- Barda Nawawi Arief, *Sari Kuliah Perbandingan Hukum Pidana*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002.
- , *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana, Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru*, Kencana Prenada Media Grup, Jakarta, 2010.
- Becaria, *Of Crime and Punishment*, Translated by Jane Griqson Marsillo Publiser, New York, 1996.
- Bentham, Jeremy., *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Oxford University Press, 1996.

- Brotodihardjo, R. Santoso., *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cetakan Ke-23, Refika Aditama, Bandung, 2013.
- Card, Richard., *Introduction to Criminal Law*, 10th Edition, Butterworths, London, 1984.
- Chairul Huda, *Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan*, Cet. Kedua, Kencana, Jakarta, 2006.
- Chand, Hari., *Moder Jurisprudence*, International Law Book Services, Kuala Lumpur, 1994.
- Daliyo, J.B., *Pengantar Hukum Indenesia*, Prenhallindo, Jakarta, 2001.
- Daryono dkk, *Interpretasi dan Penalaran Hukum*, Universitas Terbuka, Tangerang Selatan, 2019.
- Departemen Pendidikan Nasional, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Edisi Keempat Cetakan Kesembilan, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2015.
- De Leon, Hector S., *The Fundamentals of Taxation*, Rex Printing Company. Inc, Manila, 1997.
- Eddy O.S. Hiariej, *Hukum Pidana*, Universitas Terbuka, Tangerang selatan, 2019.
- Eri Satriana dan Hj. Kania Sugiharti, *Asset Recovery dalam Pengembangan Hukum Pidana Nasional*, CV. Keni Media, Bandung, 2019.
- Fjeldstad, Odd-Helge., *To Pay or Not To pay? Citizen's Views on Taxation in Local Authorities in Tanzania*, Tanzania: Mkuki na Nyota Publishers, 2006.
- Fleming, Matthew H, *Asset Recovery and Its Impact on Criminal Behavior, An Economic Taxonomy, Draft for comments, version date, 27 Januari 2005*, University College London, London, 2005.
- Friedman, Lawrence M., *Law and Society An Introduction*, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1977.

- Garner, *Black's Law Dictionary*, Ninth Edition, West Publishing CO, USA, 2009.
- Hamzah Hatrik, *Azas Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Hukum Pidana Indonesia*, Grapindo, Jakarta, 1996.
- Hartiwiningsih dan Lushiana Primasari, *Hukum Pidana Ekonomi*, Universitas Terbuka, Tangerang Selatan, 2019.
- Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, *Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan di Indonesia*, Transmedia Pustaka, Jakarta, 2011.
- HS, H. Salim dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, Buku Kedua, Raja Grafindo Perkasa, Jakarta, 2015.
- , *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, Buku Ketiga, Rajawali Pers, Jakarta, 2017.
- Hasbullah F. Sjawie, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dan Tindak Pidana Korupsi*, Prenada Media Grup, Jakarta, 2015.
- Henry Campbell Black, MA., *Black's Law Dictionary*, Fifth Edition, West Publishing Co, St. Paul Minnesota, 1979.
- Hernol Ferry Makawimbang, *Kerugian Keuangan Negara*, Thafa media, Yogyakarta, 2014.
- H. Setyono, *Kejahatan Korporasi, Analisis Viktimologi dan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Hukum Pidana*, Edisi kedua Cetakan Pertama, Banyumedia Publishing, Malang, 2002.
- I Dewa Gede Atmadja dan I Nyoman Putu Budiarta, *Teori-Teori Hukum*, Setara Press, Malang, 2018.
- I Dewa Made Suartha, *Hukum Pidana Korporasi, Pertanggungjawaban Pidana dalam Kebijakan Hukum Pidana Indonesia*, Setara Press, Malang, 2015.
- Iman Santoso dan Ning Rahayu, *Corporate Tax Management, Observation & Reseach of Taxation (Ortax)*, Jakarta, 2019.

- Irman, Tb., *Hukum Pembuktian Pencucian Uang*, MQS Publishing & AYYCES Group, Bandung, 2006.
- Kahar Masyhur, *Membina Moral dan Akhlak*, Kalam Mulia, Jakarta, 1985.
- Karen Lebacqz, *Teori-Teori Keadilan*, Nusa Media, Bandung, 2011.
- Kelsen, Hans. *Teori Umum Tentang Hukum dan Negara*, Nusa Media, Bandung, 2006.
- Kelsen, Hans., *General Theory of Law and State*, diterjemahkan oleh Rasisul Muttaqien, Nusa Media, Bandung, 2011.
- Kelsen, Hans., *Dasar-Dasar Hukum Normatif*, Nusa Media, Bandung, 2008.
- Khosim, M., *Konsep Hukum*, Bandung, Nusa Media, Bandung, 2010.
- Koesnadi Hardjasoemantri, *Hukum Tata Lingkungan*, Gajah Mada University Press, Yogyakarta, 1988.
- Kristian, *Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Refika Aditama, Bandung, 2016.
- Levi, Michael., *Tracing and Recovering the Proceeds of Crime*, Cardiff University Wales, UK, Tblisi, Georgia, 2004.
- Lilik Mulyadi, *Membangun Model Ideal Pemidanaan Korporasi Pelaku Tindak Pidana Korupsi Berbasis Keadilan*, Kencana, Jakarta, 2021.
- , *Model Ideal Pengembalian Aset (Asset Reovery) Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, Kencana, Jakarta, 2020.
- Mansury, R. *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Cetakan Pertama, IND-HILL-CO, Jakarta, 1996.
- , *Pembahasan Mendalam Pajak atas Penghasilan*, Cetakan Pertama, YP4, Jakarta, 2000.
- Mardiasmo, *Perpajakan - Edisi Revisi*, Andi Offset, Yogyakarta, 2011.
- Martiman Prodjomidjoo, *Memahami Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Pradya Paramita, Jakarta, 1997.

- Metta Dharmasaputra, *Saksi Kunci – Kisah Nyata Perburuan Vincent, Pembocor Rahasia Pajak Asian Agr Group*, Cetakan IV, Tempo, Jakarta, 2013.
- Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Rineke Cipta, Jakarta, 2008.
- Moh. Mahfud M.D., *Membangun Politik Hukum Menegakkan Konstitusi*, Pustaka LP3ES, Jakarta, 2006.
- Muhammad Djafar Saidi, Eka Merdeka Wati Fajar, *Kejahatan di Bidang Perpajakan*, Raja Grafindo, Jakarta, 2011.
- Muhammad Mustofa, *Kleptokrasi: Persengkokolan Birokrat-Korporat sebagai pola White-Collar Crime di Indonesia*, Kencana Prenada Media Grup, Jakarta, 2010.
- Muhammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Edisi Kedua, Salemba Empat, Jakarta, 2005.
- Muladi, *Lembaga Pidana Bersyarat*, Alumni, Bandung, 2002
- , *Demokrasi, Hak Asasi Manusia dan Reformasi Hukum di Indonesia*, The Habibie Center, Jakarta, 2002.
- , *Proyeksi Hukum Pidana Materil di Indonesia di Masa Datang*, UNDIP, Semarang, 1984.
- Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2010.
- Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*, Alumni, Bandung, 1998.
- Munawir S, *Pokok-pokok Perpajakan*, Liberty, Yogyakarta, 1985.
- , *Analisa Laporan Keuangan*, Liberty, Yogyakarta, 2006
- Musgrave, Richard A and Peggy B Musgrave, *Public Finance In Theory and Practice Third Edition*, McGraw Hill, New York, 1993.
- Musgrave, Richard A., *Keuangan Negara*, terj. Oleh: Alfonsos Sirait, PT. Gelora Aksara Pratama, Jakarta, 1993.

- N.N. *A Dictionary of Accountants*, Fifth Edition, Prentice Hall of India, New Delhi, 2009.
- Notohamidjojo, *Demi Keadilan dan Kemanusiaan*, BPK Gunung Mulian, Salatiga, 1975.
- Notonegoro, *Pancasila Secara Ilmiah Populer*, Pancoran Tujuh Bima Aksara, Jakarta, 1971.
- Nyulistiowati Suryanti, *Hukum Perusahaan*, Universitas Terbuka, Tangerang Selatan, 2015.
- Nyoman Serikat Putra Jaya, *Hukum dan Hukum Pidana di Bidang Ekonomi*, Universitas Diponegoro Press, Semarang, 2013.
- Oemar Seno Adji, *Peradilan Bebas Negara Hukum*, Erlangga, Jakarta, 1980.
- Oemar Seno Aji, *Tindak Pidana Perbankan*, Makalah semimar Nasional Tindak Pidana di Bidang Perbankan, PH-UNDIP, Semarang, 11-12 Juni 1990.
- Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*. Edisi Revisi, Prenadamedia Grup, Jakarta, 2008.
- Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta, 2017
- Pudyatmoko, Y. Sri., *Pengantar Hukum Pajak – Edisi Revisi*, Andi Offset, Yogyakarta, 2006.
- Purwaning M. Yanuar, *Pengembalian Aset Hasil Korupsi*, Alumni, Bandung, 2015.
- Rajagukguk, Erman., *Butir-Butir Hukum Ekonomi*, Lembaga Studi Hukum dan Ekonomi Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2011.
- Ranggawijaya, H. Rojidi., *Pengantar Ilmu Perundang-undangan di Indonesia*, Mandar Maju, Bandung, 1998.
- Ravena, D., & Kristian, *Kebijakan Kriminal*, Prenada Media Group, Jakarta, 2017.
- Rawls, John, *Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1999.

- , *Teori Keadilan*, terjemahan Uzair Fauzan dan Heru OPresetyo, Cet.ke-3, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2019.
- Reid, Sue Titus., *Criminal Law*, 3rd Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1995.
- Rimsky K. Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis Suatu Tinjauan Tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2005.
- Ritonga, A. Anshari., *Tinjauan Hukum Pajak sebagai Ilmu Khusus*, Pustaka El Manar, Jakarta, 2017.
- , *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, Pustaka El Manar, Jakarta, 2018.
- Rochim, *Modus Operandi Tindak Pidana Pajak*, Solusi Publishing, Jakarta, 2010.
- Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perapajakan 1*, Cetakan Kedua, PT. Refika Aditama, Bandung, 2010.
- Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, 1992.
- Roeslan Saleh, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana - Dua Pengertian Dasar Dalam Hukum Pidana*, Aksara Baru, Jakarta, 1983.
- Romli Atmasasmita, *Kapita Selekta Hukum Pidana dan Kriminologi*, Mandar Maju, Bandung, 1995.
- Ross, Alf ., *On Law and Justice I*, University of California Press, Berkeley & Los Angeles, 1959.
- Rumokoy, Donald Albert., *Pengantar Ilmu Hukum*, Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2017.
- Satjipto Rahardjo, *Masalah Penegakan Hukum Suatu Tinjauan Sosiologis*, Sinar Baru, Bandung, 2005.
- Seago, Peter, *Criminal Law*, 3rd Edition, Sweet & Mazwell, London, 1989.
- Sholehuddin, M., *Sistem Sanksi Dalam Hukum Pidana: Ide Dasar Double Track System & Implementasinya*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2003.

- Simon Nahak, *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Setara Press, Jakarta, 2014.
- Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia – Konsep dan Aspek Formal*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2010.
- Siti Resmi, *Perpajakan – Teori dan Kasus*, Edisi Ke-10. Buku 1, Salemba Empat, Jakarta, 2017.
- Slapper G and Tombs S, *Corporate Crime*, Essex, Pearson, 1999.
- Soemarso, S.R., *Perpajakan – Pendekatan Komprehensif*, Salemba Empat, Jakarta, 2007.
- Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Universitas Indonesia, Jakarta, 1986
- Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta, 1981.
- Soetandyo Wignjosebroto, *Hukum, Paradigama, Metode dan Dinamika Masalahnya*, Elsam dan Huma, Jakarta, 2009.
- Sri Gambir Melati Hatta, *Beli Sewa Sebagai Perjanjian Tak Bernama: Padangan Masyarakat dan Sikap Mahkamah Agung Indonesia*, Liberti, Yogyakarta, 2012.
- Sudarto, *Hukum Pidana I*, Badan Penyediaan Bahan-bahan Kuliah, FH UNDIP, Semarang, 1988.
- Sudarto, *Pemidanaan, Pidana dan Tindakan dalam Masalah-Masalah Hukum*, FH-UNDIP, Semarang, 1987.
- Sudarto, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat: Kajian Terhadap Pembaharuan Hukum Pidana*, Sinar Baru, Bandung, 1983.
- Sudargo Gautama, *Pengertian tentang Negara Hukum*, Alumni, Bandung, 1983.
- Suhendar, *Konsep Kerugian Keuangan Negara*, Setara Press, Malang, 2015.
- Suhrawardi K. Lunis, *Etika Profesi Hukum*, Cetakan Kedua, Sinar Grafika, Jakarta, 2000.
- Sulistiyowati Irianto dan Sidharta, *Metode Penelitian Hukum Konstelasi dan Refleksi*, Yayasan Obor Indonesia, Jakarta, 2009.

- Sumantora, *Aspek-aspek Pidana Bidang di Bidang Ekonomi*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1990.
- Sunaryati Hartono, *Penelitian Hukum di Indonesia Pada Akhir Abad Ke-20*, Alumni, Bandung, 1994.
- Supramono, *Perpajakan Indonesia – Mekanisme dan Perhitungan*, Andi Offset, Yogyakarta, 2010.
- Suprpto, *Hukum Pidana Ekonomi Ditinjau dalam Rangka Pembangunan Nasional*, Widjaja, Jakarta, 1963.
- Susan M. Lyons, *Internationa Tax Glossary* (3rd Edition), International Bureau of Fiscal Document, Amsterdam, 1996.
- Sutan Remi Sjahdeini, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Grafiti Pers, Jakarta, 2006.
- Theodorus M. Tuanakotta, *Menghitung Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi*, Salemba Empat, Jakarta, 2014.
- , *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi*, Salemba Empat, Jakarta, 2010.
- , *Teori Akuntansi*, Buku Satu, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, 1983.
- Tjip Ismail, *Hukum Pajak dan Acara Perpajakan*, Universitas Terbuka, Tangerang Selatan, 2020.
- van Apeldoorn, L.J., *Pengantar Ilmu Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta, 1985.
- Waluyo, *Akuntansi Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2009.
- Whilk, Kurt., *The legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*, Harvard University Press, Cambridge, 1950.
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2004.
- Ziski Azis, *Perpajakan – Teori dan Kasus*, Madenatera, Medan, 2016.

B. Artikel/Jurnal

Damanhuri Fattah, “Teori Keadilan Menurut John Rawls”, *Jurnal TAPIs*, Vol.9 No.2, Juli-Desember 2013, 2013.

Hasibuan, Sarah., “Asas Ultimum Remedium dalam Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Tindak Pidana Perpajakan oleh Wajib Pajak”. *USU Law Journal*. Vol. 3 No. 2, Agustus 2015.

Sigid Somadiyono, “Perbandingan antara Sistem Hukum Indonesia dan Malaysia”. *Wajah Hukum*, Volume 4 (2), Oktober 2020.

Sindian Jayaningrat, “Makna dari Hukum Fiskal”, disampaikan pada pidato Ilmiah Dies Natalis Sekolah Tinggi Ilmu Keuangan Negara ke VII, Jakarta, 27 April 1968.

Yudi Wibowo Sukinto, “Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana dalam Tindak Pidana Penyelundupan di Indonesia”, Disertasi Program Studi Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang, 2012.

Wirawan B. Ilyas, “Kontradiktif Sanksi Pidana Dalam Hukum Pajak”. *Jurnal Hukum*, Vol.18 No. 4. Oktober 2011.

Wirawan Bilyas, “Problem Hukum Penuntasan Kasus Pajak Suatu Analisis Terhadap Putusan Kasasi Mahkamah Agung No. 2239 Tahun 2012”, *Masalah-Masalah Hukum Jilid 42 Nomor 3, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang*, (2013).

C. Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP)

Undang-Undang Darurat Nomor 7 tahun 1955 tentang Pengusutan, Penuntutan dan Peradilan Tindak Pidana Ekonomi.

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 Tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP).

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

Undang- Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009.

Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum. Undang-Undang Nomor 49 Tahun 2009

Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi dan Bangunan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1992 Tentang Perbankan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang No. 10 Tahun 1998.

Undang- Undang Nomor 23 Tahun 1997 Tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2009.

Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001.

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2002 Tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010

Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2002 tentang Grasi

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2004 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 tentang Peradilan Umum.

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal.

Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas

Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 15 tahun 2019.

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2019 Tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2020.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.

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

Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 2239K/PID.SUS/2012, tanggal 18 Desember 2012.

Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor: 1340 K/PID.SUS/2018, Jakarta, 5 September 2018.

Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor: 1517 K/Pid.Sus/2012, tanggal 13 Juni 2013.

Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2019 Sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi Pengadilan

Putusan Nomor 148/Pid.Sus/2019/PN Blb tanggal 17 Juni 2019

D. Situs

Hamida Amri Safarina, “Yurisprudensi dalam Penyelesaia Sengketa Pajak di Belanda”,<http://new.ddtc.co.id>.

Ruben Achmad, “Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan”. Jurnal Hukum Doctrinal, <https://jurnal.um-palembang.ac.id/doktrinal/article/view/385>.

Siregar, Bastanul., “Menegaskan Kembali Asas Ultimum Remedium”, <http://news.ddtc.co.id>.

Siswo Suyanto, “Kerugian pada Keuangan Negara dan Kerugian pada Pendapatan Negara: suatu diskusi”, <http://www.keuanganpublik.com/2010/11/kerugian-pada-keuangan-negara-dan.html?m=1>

Vidya Prahassacita, “Makna Keadilan dalam Pandangan John Rawls”, 2018, <https://business-law.binus.ac.id/2018/10/17/makna-keadilan-dalam-pandangan-john-rawls/>.

<https://www.online-pajak.com/tentang-pajak/hubungan-tax-avoidance-tax-planning-tax-evasion-anti-avoidance-rule>.

<https://newssetup.kontan.co.id/news/penghindaran-pajak-membuat-rugi-negara-rp-687-triliun-ini-kata-dirjen-pajak>.

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

- I. Nama** : ABDUL BASIR
- Tempat/Tgl. Lahir : Tegal, 8 Mei 1971
- Alamat Rumah : Komplek Otorita Batam, Jl. Batam V No. 1A, Depok
- Alamat Kantor : Jl. Gatot Subroto No. 40-42, Jakarta
- Status Perkawinan : Suami Sri Widijastuti
- Anak : 1. Alya Syafi Rifiana
2. Nabila Widya Wardani
3. M. Hanan Putratama
4. Antya Nalini Armina

II. Pendidikan

- Sekolah Dasar di Tegal, tamat tahun 1984
- Sekolah Menengah Tingkat Pertama di Tegal, tamat tahun 1987
- Sekolah Lanjutan Atas di Tegal, tamat tahun 1990
- D III Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN) di Bintaro, tahun tamat 1993
- Fakultas Ekonomi, Jurusan Akuntansi (S.1), Universitas Sebelah Maret di Surakarta, tahun tamat 1997.
- Program Pascasarjana Ilmu Administrasi dan Kebijakan Perpajakan (FISIP) Universitas Indonesia di Jakarta, tamat tahun 2002.
(Judul Tesis : ZAKAT ATAS PENGHASILAN SEBAGAI PENGURANG PENGHASILAN KENA PAJAK).

III. Pekerjaan

Direktorat Jenderal Pajak (dari tahun 1993 sd sekarang)

IV. Pengalaman Organisasi

- Anggota Utama Ikatan Akuntan Indonesia, Nomor: 11.D18104.

V. Karya Ilmiah:

1. Modern Customs Risk Management Framework: Improvement towards Institutional Reform, *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, ISSN No:-2456-2165, Volume 4, Issue 7, July – 2019.
2. A Cutting-Edge Approach to Risk Management Framework: Upswing Customs Administration, *Journal of Management Research*, ISSN 1941-899X, 2020, Vol. 12, No. 1
3. Can Input Tax of That Discovered on The Audit Process Be Treated as Value Added Tax (VAT) Credit? A Legal Perspective Analysis, *Advances in Economics, Business and Management Research*, volume 140, *International Conference on Law, Economics and Health (ICLEH 2020)*.

DAFTAR SINGKATAN DAN AKRONIM

AAG	<i>Asian Agri Group</i>
APBN	Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
APRIL	<i>Asia Pacific Resources International Holdings Limited</i>
BKP	Barang Kena Pajak
BM	Bea Materai
BPHTB	Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan
BPK	Badan Pemeriksa Keuangan
BPKP	Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan
BUT	Bentuk Usaha Tetap
BVI	<i>Britis Virgin Island</i>
CPO	<i>Crude Palm Oil</i>
CV	<i>Comanditaire Vennootschap</i> (Persekutuan Komanditer)
DPR	Dewan Perwakilan Rakyat
JKP	Jasa Kena Pajak
KBI	Kamus Bahasa Indonesia
KUH Perdata	Kitab Undang-Undang Hukum Perdata
KUHAP	Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana
KUHP	Kitab Undang-Undang Hukum Pidana
KUP	Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
Ltd	<i>Limited Company</i>
NPWP	Nomor Pokok Wajib Pajak
PBB	Pajak Bumi dan Bangunan
Perma	Peraturan Mahkamah Agung
PKP	Pengusaha Kena Pajak
PNBP	Penerimaan Negara Bukan Pajak
PPATK	Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan
PPH	Pajak Penghasilan
PPN	Pajak Pertambahan Nilai
PPn BM	Pajak Penjualan atas Barang Mewah
PPSP	Penagihan Pajak dengan Surat Paksa
RUU	Rancangan Undang-Undang
SE	Surat Edaran
SKP	Surat Ketetapan Pajak
SKPKB	Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar
SKPKBT	Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan
SKPLB	Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar
SKPN	Surat Ketetapan Pajak Nihil
SPT	Surat Pemberitahuan
SPV	<i>Special Purpose Vehide</i>
STP	Surat Tagihan Pajak
UNCAC	<i>United Nations Convention Against Corruption</i>
UU	Undang-Undang

UUD NRI Tahun 1945

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun
1945