

URGENSI PENGATURAN TINDAK PIDANA KORPORASI DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN PASCA BERLAKUNYA UNDANG-UNDANG NOMOR 1 TAHUN 2023

¹TRIE RUNDI HARTONO, ²VIENCE RATNA MULTIWIJAYA,
³APRIMA SUAR

^{1, 2, 3} Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Trisakti
mistertrie@gmail.com, vientje.rm@trisakti.ac.id, aprimasuar@gmail.com

Abstract: As we know, the regulation of corporate criminal acts is clearly regulated in Law Number 1 of 2023 concerning the Criminal Code (KUHP) which has been ratified with a transition period of 3 (three) years and will come into effect in January 2026. That the legal subject Corporations in the previous arrangement were not explicitly regulated in the old Criminal Code (*Wetboek Van Strafrecht*). This is different from Law Number 1 of 2023, which in fact becomes the National Criminal Code, which regulates corporate criminal acts. What about corporate crimes in tax crimes? Does tax crime involve corporate crime? Or more precisely, how are corporate criminal acts regulated in relation to criminal acts in the field of taxation? The Law on General Provisions and Tax Procedures (UU KUP), including other provisions that regulate tax crimes, in its provisions does not explicitly regulate the issue of corporate criminal acts in tax crimes. So this article intends to examine and analyze the application of corporate criminal acts in criminal acts in the field of taxation using a normative juridical approach. The results of the research conclude that the existing provisions can create legal loopholes in the event of corporate criminal acts in the field of taxation. That the current tax provisions need to regulate in more detail corporate criminal acts in tax crimes, especially after the enactment of Law Number 1 of 2023 concerning the Criminal Code.

Keywords: Corporate Crime, Tax Crime, Criminal Code.

Abstrak: Sebagaimana kita ketahui, bahwa pengaturan tindak pidana korporasi secara gamblang diatur dalam UU Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yang sudah disahkan dengan masa transisi 3 (tiga) tahun dan akan berlaku Januari 2026. Bahwa subjek hukum korporasi dalam pengaturan sebelumnya tidak diatur secara tegas dalam KUHP lama (*Wetboek Van Strafrecht*). Berbeda halnya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 yang notabene menjadi KUHP Nasional, yang mengatur tindak pidana korporasi. Bagaimanakah dengan tindak pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan? Apakah tindak pidana perpajakan mengenal tindak pidana korporasi? Atau lebih tepatnya bagaimana pengaturan tindak pidana korporasi yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan? Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), termasuk ketentuan lainnya yang mengatur tindak pidana perpajakan dalam ketentuannya tidak mengatur secara tegas permasalahan tindak pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan. Maka tulisan ini bermaksud mengkaji dan menganalisis penerapan tindak pidana korporasi dalam tindak pidana di bidang perpajakan dengan pendekatan *yuridis normatif*. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa ketentuan yang ada dapat menimbulkan celah hukum dalam hal terjadi tindak pidana korporasi dalam tindak pidana dibidang perpajakan. Bahwa ketentuan perpajakan saat ini perlu mengatur lebih detail tindak pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan khususnya pasca berlakunya UU Nomor 1 Tahun 2023 tentang KUHP.

Kata Kunci: Tindak Pidana Korporasi, Tindak Pidana Perpajakan, KUHP.

A. Pendahuluan

Kepatuhan wajib pajak yang meningkat diharapkan menjadi langkah penerimaan perpajakan yang lebih baik. Perlunya penegakan hukum pajak salah satunya adalah penerapan sanksi baik sanksi administrasi maupun sanksi pidana. Sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* adalah konsekuensi yang harus diterima atas tindak pidana di bidang perpajakan (tindak pidana perpajakan). Sanksi pidana adalah salah satu sanksi selain administrasi dalam upaya penegakan hukum pajak. Subjek pajak dalam ketentuan perpajakan adalah subjek pajak orang pribadi dan

subjek pajak badan (adapun subjek pajak lainnya seperti warisan yang belum terbagi pada dasarnya subjek pajak orang pribadi, sedangkan BUT/ bentuk usaha tetap pada hakekatnya adalah subjek pajak orang pribadi maupun badan dari luar negeri). Dengan penggolongan subjek pajak tersebut, dimungkinkan terdapat potensi terjadinya tindak pidana dilakukan oleh subjek pajak orang pribadi maupun badan (korporasi). Namun demikian, pengaturan tindak pidana korporasi sebelum berlakunya Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yang merupakan produk nasional (selanjutnya disebut KUHP Nasional) atau Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) bahwa terhadap tindak pidana korporasi hanya dapat dituntut pidana denda dan pidana tambahan dan/atau tindakan tata tertib, sebagaimana penjelasan selengkapnya mengenai tahapan penuntutan korporasi pada Bab IV Lampiran Peraturan Jaksa Agung (Perjagung) 28/10/2014. Dalam perkembangannya, KUHP Nasional (UU Nomor 1 Tahun 2023) mengatur subjek hukum korporasi dalam tindak pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 45 sampai dengan Pasal 50 KUHP Nasional. Bahwa aturan pidana dalam KUHP bersifat *lex generalis.*, sementara ketentuan pidana yang diatur dalam ketentuan perpajakan bersifat *lex specialis.*

Selanjutnya, bagaimanakah pengaturan tindak pidana korporasi dalam konteks tindak pidana di bidang perpajakan? Apakah aturan KUHP Nasional yang menyatakan bahwa subjek korporasi merupakan subjek pidana sertamerta menjadikan bahwa dalam tindak pidana perpajakan maka korporasi pun dapat dipidanakan? Sebagaimana kita ketahui, ketentuan mengenai tindak pidana perpajakan terdapat dalam beberapa Undang-Undang (UU) diantaranya UU KUP, UU Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dan UU Bea Materai, UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (PPSP). Dalam pembahasan kali ini diutamakan pembahasan pidana pajak terkait UU KUP khususnya tindak pidana berupa kesengajaan yang diatur dalam beberapa pasal diantaranya Pasla 39, 39A,41 (2), 41A,41B,41C (news.ddtc.co.id, 2024). Sedangkan tindak pidana berupa kealpaan diatur dalam Pasal 38 . Tindak Pidana Korporasi dalam UU Nomor 1 Tahun 2023 khususnya Pasal 46 berbunyi: Tindak Pidana yang dilakukan oleh Korporasi merupakan Tindak Pidana yang dilakukan oleh pengurus yang mempunyai kedudukan fungsional dalam struktur organisasi Korporasi atau orang yang berdasarkan hubungan kerja atau berdasarkan hubungan lain yang bertindak untuk dan atas nama Korporasi atau bertindak demi kepentingan Korporasi, dalam lingkup usaha atau kegiatan Korporasi tersebut, baik secara sendiri-sendiri maupun bersama-sama. Pengaturan tindak pidana korporasi dijelaskan lebih lanjut dari Pasal 45 sampai dengan Pasal 50 UU 1/2023.

Dalam konteks tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh misalnya badan hukum, PT ABC misalnya, apakah tindakan tadi dengan tujuan menguntungkan korporasi yang pada gilirannya menguntungkan pemilik/karyawan? Satjipto Rahardjo dalam bukunya berjudul *Ilmu Hukum*, menjelaskan bahwa korporasi adalah suatu badan hasil cipta hukum. Badan yang diciptakan itu terdiri dari *corpus*, yaitu struktur fisiknya dan kedalam hukum memasukkan unsur *animus* yang membuat badan itu mempunyai kepribadian, sehingga badan hukum itu adalah ciptaan hukum. Kemudian, Jowitt dan Walsh sebagaimana dikutip oleh Yesmil Anwar dan Adang menjelaskan bahwa korporasi merupakan suatu rangkaian atau kumpulan orang-orang yang memiliki eksistensi dan hak-hak dan kewajiban hukum yang berbeda dari individu dari waktu ke waktu. M Arief Amrullah memperjelas bahwa dalam konteks tindak pidana yang dilakukan korporasi, pada dasarnya korporasi adalah badan hukum (*rechtspersoon*) yang merupakan salah satu dari subyek hukum, di samping manusia (*natuurlijke persoon*). Artinya, korporasi ditetapkan sebagai subyek hukum, yakni sebagai pengemban hak dan kewajiban. Pasal 1 angka 1 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 (PERMA 13/2016), yaitu korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisir baik dapat berupa badan hukum maupun bukan hukum. Lalu, apabila sebuah korporasi melakukan tindak pidana, maka korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana sesuai dengan ketentuan pidana korporasi dalam undang-undang yang mengatur tentang korporasi.

B. Metodologi Penelitian

Penelitian ini menggunakan penelitian hukum (*normative legal research*) dan juga penelitian hukum sosiologis. Penelitian hukum normatif didasarkan pada pendekatan undang-

undang dan pendekatan studi kasus terutama untuk mempelajari sinkronisasi hukum yang berkaitan dengan tanggung jawab korporasi dan kejahatan perpajakan dan implementasinya (*law in action*) oleh lembaga penegak hukum. Penelitian ini juga mengkaji putusan pengadilan terkait dengan tindak pidana perpajakan, khususnya tindak pidana pajak korporasi. Data yang dikumpulkan baik data primer maupun sekunder. Data primer dikumpulkan melalui wawancara dengan beberapa Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Pajak di khususnya lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Data sekunder dikumpulkan dengan menganalisis aturan perpajakan dan kasus kejahatan perpajakan. Data yang terkumpul kemudian dianalisis melalui metode normatif-kualitatif.

C. Hasil dan Pembahasan

Pasal 38 UU KUP menyatakan **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 dipidana denda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun. Selanjutnya dalam penjelasannya dinyatakan sebagai cukup jelas.

Sedangkan Pasal 39 UU KUP (1) **setiap orang** yang dengan sengaja: iii) 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. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29; f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya; g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain; h. 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 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 dibayar. (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. iii) (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 dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan. Iii Dalam penjelasannya dinyatakan Penjelasan Pasal 39 Ayat (1) Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud pada ayat ini yang dilakukan dengan sengaja dikenai sanksi yang berat mengingat pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara. Dalam perbuatan atau tindakan ini termasuk pula setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri, menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak

Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak. Ayat (2) Untuk mencegah terjadinya pengulangan tindak pidana di bidang perpajakan, bagi mereka yang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun sejak selesainya menjalani sebagian atau seluruh pidana penjara yang dijatuhkan, dikenai sanksi pidana lebih berat, yaitu ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana yang diatur pada ayat (1). Ayat (3) Penyalahgunaan atau penggunaan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, atau penyampaian Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pajak dan/atau kompensasi pajak atau pengkreditan pajak yang tidak benar sangat merugikan negara. Oleh karena itu, percobaan melakukan tindak pidana tersebut merupakan delik tersendiri.

Pasal 39A berbicara mengenai **setiap orang** yang dengan sengaja: iii) 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. Penjelasan Pasal 39A Faktur pajak sebagai bukti pungutan pajak merupakan sarana administrasi yang sangat penting dalam pelaksanaan ketentuan Pajak Pertambahan Nilai. Demikian juga bukti pemotongan pajak dan bukti pemungutan pajak merupakan sarana untuk pengkreditan atau pengurangan pajak terutang sehingga setiap penyalahgunaan faktur pajak, bukti pemotongan pajak, bukti pemungutan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dapat mengakibatkan dampak negatif dalam keberhasilan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penghasilan. Oleh karena itu, penyalahgunaan tersebut berupa penerbitan dan/atau penggunaan faktur pajak, bukti pemotongan pajak, bukti pemungutan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dikenai sanksi pidana.

Bahwa dalam Pasal 38, 39 dan 39A KUP diatas jelas-jelas menyatakan yang dimaksud tindak pidana perpajakan dengan rumusan setiap orang. Dengan demikian, kalau dicermati tindak pidana korporasi tidak diatur secara tegas dalam UU KUP terkait Tindak Pidana Perpajakan, kecuali dilakukan oleh setiap orang (*natuurlijke persoon*). Walau kemudian dalam Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 (SEMA 4/2021) tanggal 29 November 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dinyatakan bahwa **setiap orang** dalam UU KUP dimaknai sebagai orang pribadi atau korporasi. Tindak pidana dalam bidang perpajakan dapat dimintakan pertanggungjawaban kepada korporasi. Korporasi selain pidana denda dapat pula dijatuhkan pidana lain sesuai ketentuan undang-undang.

Perlu disadari bahwa dalam hierarki hukum, kedudukan Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) sesuai Pasal 7 ayat (1) UU 12/2011 menerangkan bahwa jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan di Indonesia terdiri atas:

- 1.Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- 2.Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
- 3.Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
- 4.Peraturan Pemerintah;
- 5.Peraturan Presiden;
- 6.Peraturan Daerah Provinsi; dan
- 7.Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Berdasarkan ketentuan tersebut, dapat diketahui bahwa hierarki peraturan perundang-undangan di indonesia yang paling tinggi adalah UUD 1945. Kemudian, penting untuk diketahui bahwa kekuatan hukum peraturan perundang-undangan yang disebutkan berlaku sesuai dengan hierarkinya dan peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Jenis peraturan perundang-undangan selain yang dimaksud di atas mencakup peraturan yang ditetapkan oleh:

1. Majelis Permusyawaratan Rakyat (“MPR”);
2. Dewan Perwakilan Rakyat (“DPR”);
3. Dewan Perwakilan Daerah (“DPD”);
4. Mahkamah Agung;
5. Mahkamah Konstitusi (“MK”);
6. Badan Pemeriksa Keuangan;
7. Komisi Yudisial;
8. Bank Indonesia;
9. Menteri;
10. Badan, lembaga, atau komisi yang setingkat yang dibentuk dengan Undang Undang atau pemerintah atas perintah UU;
11. Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi dan DPRD kabupaten/kota; dan
12. Gubernur, bupati/walikota, kepala desa atau yang setingkat.

Peraturan perundang-undangan tersebut di atas diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan. Bahwa dari hierarki dan jenis-jenis peraturan perundang-undangan tersebut, materi muatan mengenai ketentuan pidana hanya dapat dimuat dalam UU, Perda Provinsi, atau Perda Kabupaten/Kota. Dengan demikian jelas adanya SEMA hanya mempertegas dan memperjelas suatu aturan bukan menimbulkan norma baru. Pengaturan penafsiran setiap orang menjadi dapat diartikan orang pribadi dan korporasi tentunya menimbulkan problematik tersendiri dalam konteks kepastian hukum. Apakah dengan demikian SEMA dapat menggugurkan dan menimbulkan norma baru sehingga ketentuan UU KUP diartikan juga bahwa setiap orang dimaksud sebagai tindak pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan?

Dalam hal ini perlu diingat, bahwa terdapat empat prinsip dalam hierarki peraturan perundang-undangan, yakni sebagai berikut.

1. *Lex superiori derogat legi inferiori*: peraturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi. Asas ini berlaku pada dua peraturan yang hierarkinya tidak sederajat dan saling bertentangan.
2. *Lex specialis derogat legi generali*: peraturan yang lebih khusus mengesampingkan peraturan yang lebih umum. Asas ini berlaku pada dua peraturan yang hierarkinya sederajat dengan materi yang sama.
3. *Lex posteriori derogat legi priori*: peraturan yang baru mengesampingkan peraturan lama. Asas ini berlaku saat ada dua peraturan yang hierarkinya sederajat dengan tujuan mencegah ketidakpastian hukum.
4. Peraturan hanya bisa dihapus dengan peraturan yang kedudukannya sederajat atau lebih tinggi.

Bahwa dengan demikian, terdapat celah hukum dalam tindak pidana korporasi karena belum diatur secara tegas dalam UU di bidang Perpajakan khususnya UU KUP sebagai salah satu pengaturan hukum formal tindak pidana perpajakan, prinsip *nullum delictum nulla poena sine praevia lege poenali* bahwa apa yang dirumuskan oleh von Feuerbach yang memiliki arti bahwa tiada suatu perbuatan dapat dipidana kecuali atas aturan pidana yang mengaturnya terlebih dahulu. Berdasarkan empat prinsip diatas membandingkan UU KUP dengan SEMA 4/2021 jelas terdapat ketidaksebandingan yang menimbulkan celah hukum yang tidak perlu.

Ada problematika tersendiri sebelum aturan korporasi sebagai subjek pidana. Bahwa berlakunya KUHP Nasional menimbulkan pertanyaan, apakah dengan berlakunya KUHP Nasional sebagai aturan umum maka **otomatis** akan menjadikan aturan yang ada yang mengatur tindak pidana perpajakan misalnya menjadikan korporasi sebagai subjek hukum pidana? Ataukah perlu direvisi atau diadakan perubahan misalnya terkait UU KUP supaya selaras dengan KUHP Nasional? Bahwa benar KUHP Nasional atau UU Nomor 1 Tahun 2023 dalam Pasal 45 secara tegas menyatakan Korporasi merupakan subjek Tindak Pidana. Korporasi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) yang mencakup badan hukum yang berbentuk perseroan

terbatas, yayasan, koperasi, badan usaha milik negara, badan usaha milik daerah, atau yang disamakan dengan itu, serta perkumpulan baik yang berbadan hukum maupun tidak berbadan hukum, badan usaha yang berbentuk firma, persekutuan komanditer, atau yang disamakan dengan itu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Sedangkan dalam Pasal 46 KUHP Nasional menyatakan bahwa Tindak Pidana oleh Korporasi merupakan Tindak Pidana yang dilakukan oleh pengurus yang mempunyai kedudukan fungsional dalam struktur organisasi Korporasi atau orang yang berdasarkan hubungan kerja atau berdasarkan hubungan lain yang bertindak untuk dan atas nama Korporasi atau bertindak **demi kepentingan** Korporasi, dalam lingkup usaha atau kegiatan Korporasi tersebut, baik secara sendiri-sendiri maupun bersama-sama. Selanjutnya Pasal 47 menyatakan Selain ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 46, Tindak Pidana oleh Korporasi dapat dilakukan oleh pemberi perintah, pemegang kendali, atau pemilik manfaat Korporasi yang berada di luar struktur organisasi, tetapi dapat mengendalikan Korporasi. Selanjutnya, Pasal 49 Pertanggungjawaban atas Tindak Pidana oleh Korporasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 48 dikenakan terhadap Korporasi, pengurus yang mempunyai kedudukan fungsional, pemberi perintah, pemegang kendali, dan/ atau pemilik manfaat Korporasi. Bahwa ketentuan KUHP Nasional jelas-jelas menyatakan bahwa korporasi merupakan subjek tindak pidana yang dapat dimintakan pertanggungjawabannya.

Bahwa dengan demikian pengaturan tindak pidana dalam penegakan hukum pajak dalam tafsiran gramatikal sesungguhnya hanya menyebut orang sebagai *naturlijke persoon* bukan sebagai korporasi. Hal ini dibuktikan dalam rumusan-rumusan selanjutnya dimana perbuatan dalam delik dimaksud bersifat tindakan hukum manusia berupa perbuatan-perbuatan. Arti perbuatan hukum adalah setiap perbuatan subjek hukum yang menimbulkan hak dan kewajiban yang ditandai dengan adanya pernyataan kehendak, sebagaimana kemudian menjadi unsur kesengajaan sebagaimana Pasal 39 KUP dan kealpaan sebagaimana Pasal 38, walau kategorisasi ini juga direduksi dalam KUHP Nasional. Walaupun demikian, hakim yang berpedoman dalam Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tanggal 29 Nopember 2021 jo Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016, yaitu korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisir baik dapat berupa badan hukum maupun bukan hukum. Lalu, apabila sebuah korporasi melakukan tindak pidana, maka korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana sesuai dengan ketentuan pidana korporasi dalam undang-undang yang mengatur tentang korporasi. SEMA 4 Tahun 2021 yang jelas-jelas mengatur pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan.

Namun demikian menurut hemat penulis, aturan ini bersifat *generis* sehingga seharusnya ada revisi terkait UU KUP apabila memang ingin menyoal korporasi atau penanggung jawab sesungguhnya atas tindak pidana di bidang perpajakan, Sudah lazim bahwa pelaku tindak pidana di bidang perpajakan kadangkala hanya orang pajangan (boneka) yang ditaruh sebagai pengurus, sedangkan pelaku aslinya (yang mendapatkan keuntungan sesungguhnya) dapat lolos sehingga sudah tepat korporasi dapat dimintakan pertanggungjawabannya.

Tindak pidana perpajakan adalah salah satu tindak pidana yang memberlakukan prinsip *ultimum remedium* terbatas karena pelakunya pada dasarnya atas nama kepentingan negara dapat terhindar dari jerat pidana penjara apabila dapat melakukan upaya memulihkan kerugian pada pendapatan negara bahkan sampai dengan persidangan. Konsep ini jelas mengutamakan fungsi *budgetair* pajak itu sendiri sebagai bagian dari keluarga besar hukuma administrasi negara.

D. Penutup

Perlunya upaya perbaikan ketentuan hukum formal di bidang perpajakan (UU KUP) yang mengatur tindak pidana perpajakan secara lebih komprehensif pasca diberlakukannya KUHP Nasional, khususnya menyangkut adanya korporasi sebagai subjek tindak pidana. Ketentuan ini diharapkan membuat para pihak yang terlibat atas nama dan demi kepentingan korporasi baik secara formal maupun informal dapat dijerat pidana pajak selama yang bersangkutan adalah pelaku maupun turut melakukan tindak pidana perpajakan dimaksud, baik

secara langsung maupun tidak langsung selama dapat dibuktikan terpenuhinya unsur perbuatan melawan hukum. Bahwa hukum pajak sebagai sesuai dengan sifatnya sebagai hukum publik, maka dengan perbuatan pidana, ada kepentingan umum yang dilanggar. Dalam konteks negara, kerugian keuangan negara diharapkan dapat diminimalisir.

Daftar Pustaka

- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP)
Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023
Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas
Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana Korporasi
Peraturan Jaksa Agung Republik Indonesia Nomor Perkara 02//A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penangan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi
<https://www.hukumonline.com/berita/a/menilik-korporasi-sebagai-subjek-hukum-dalam-kuhp-baru-lt65fe9864a6846/>
<https://www.hukumonline.com/klinik/a/prosedur-penanganan-tindak-pidana-korporasi-lt524e812eb78c5/>
Yesmil Anwar dan Adang. Kriminologi. Bandung: Refika Aditama, 2010, hal. 219.
Adriano. Menguji Konsep Pertanggungjawaban Pidana Korporasi. Yuridika, Vol. 28, No. 3, 2013, hal. 334.
<https://news.ddtc.co.id/mengenal-tindak-pidana-perpajakan-pasal-39-uu-kup-43532>