

TINDAK PIDANA KORPORASI DI BIDANG PERPAJAKAN: KAJIAN TERHADAP MEKANISME PENEGAKAN HUKUM DAN SANKSI PIDANA

Alghifari Aqil Athallah¹, Muhammad Nurcholis Alhadi²

alghifariaqilathallah@gmail.com¹, mna266@umkt.ac.id²

Universitas Muhammadiyah Kalimantan Timur

ABSTRAK

Pajak merupakan instrumen fiskal utama yang menyumbang lebih dari 80 persen penerimaan negara Indonesia, sehingga kejahatan perpajakan yang dilakukan oleh korporasi menjadi ancaman serius bagi keuangan negara. Penelitian ini mengkaji tindak pidana korporasi di bidang perpajakan, dengan fokus pada mekanisme penegakan hukum dan penerapan sanksi pidana dalam sistem hukum Indonesia. Menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus, penelitian ini menganalisis konstruksi pertanggungjawaban pidana korporasi berdasarkan tiga doktrin utama, yaitu vicarious liability, strict liability, dan identification theory, sebagaimana tercermin dalam UU KUP dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem hukum perpajakan Indonesia menganut model ganda (dual model) pertanggungjawaban pidana yang dapat dibebankan kepada korporasi maupun pengurusnya. Meskipun demikian, terdapat sejumlah kelemahan struktural, di antaranya ketiadaan ambang batas nilai kerugian negara sebagai syarat eskalasi dari jalur administratif ke jalur pidana, minimnya penuntutan langsung terhadap korporasi sebagai badan hukum, serta lemahnya koordinasi antarlembaga penegak hukum. Penelitian ini merekomendasikan tiga rekonstruksi norma, yaitu penetapan threshold kerugian negara secara eksplisit, pengenalan criminal compliance defense sebagai insentif kepatuhan bagi korporasi, dan penguatan koordinasi kelembagaan antara DJP, Kejaksaan Agung, dan PPATK guna mewujudkan penegakan hukum perpajakan korporasi yang proporsional, efektif, dan berkepastian hukum.

Kata Kunci: Tindak Pidana Perpajakan, Pertanggungjawaban Pidana Korporasi, Sanksi Administratif, Sanksi Pidana, Penegakan Hukum Pajak.

ABSTRACT

Taxes are the primary fiscal instrument contributing more than 80 percent of Indonesia's state revenue, making tax crimes committed by corporations a serious threat to state finances. This study examines corporate crimes in the tax sector, focusing on law enforcement mechanisms and the application of criminal sanctions in the Indonesian legal system. Using normative legal research methods with statutory, conceptual, and case-based approaches, this study analyzes the construction of corporate criminal liability based on three main doctrines: vicarious liability, strict liability, and identification theory, as reflected in the KUP Law and Supreme Court Regulation Number 13 of 2016. The results show that the Indonesian tax legal system adheres to a dual model of criminal liability that can be imposed on both corporations and their managers. However, several structural weaknesses exist, including the absence of a threshold for state losses as a condition for escalation from administrative to criminal channels, the lack of direct prosecution of corporations as legal entities, and weak coordination between law enforcement agencies. This study recommends three normative reconstructions: establishing an explicit threshold for state losses, introducing a criminal compliance defense as a compliance incentive for corporations, and strengthening institutional coordination between the Directorate General of Taxes (DGT), the Attorney General's Office, and the Financial Transaction Reports and Analysis Center (PPATK) to ensure proportional, effective, and legally certain corporate tax law enforcement. Keywords: tax crimes, corporate criminal liability, administrative sanctions, criminal sanctions, tax law enforcement

Keywords: Tax Crimes, Corporate Criminal Liability, Administrative Sanctions, Criminal Sanctions, Tax Law Enforcement.

PENDAHULUAN

Pajak merupakan instrumen fiskal yang paling vital dalam menopang keberlangsungan keuangan negara dan pembiayaan pembangunan nasional. Dalam perspektif konstitusional, kewajiban membayar pajak telah ditegaskan dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyatakan bahwa "pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang." Ketentuan ini meneguhkan posisi pajak sebagai tulang punggung penerimaan negara yang harus dikelola secara optimal. Menurut Rochmat Soemitro, pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tiada mendapat jasa timbal balik, yang langsung dapat ditunjuk dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum.

Data Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) menunjukkan bahwa penerimaan perpajakan secara konsisten menyumbang lebih dari 80 persen total pendapatan negara. Pada tahun 2023, realisasi penerimaan pajak mencapai Rp1.869,2 triliun atau 102,8 persen dari target yang ditetapkan, sementara pada tahun 2024 pemerintah menetapkan target penerimaan pajak sebesar Rp1.988,9 triliun. Besarnya kontribusi penerimaan pajak ini berbanding lurus dengan risiko kejahatan di sektor perpajakan yang dapat menggerus potensi penerimaan negara secara signifikan. Kejahatan perpajakan bukan sekadar pelanggaran administratif semata, melainkan telah berkembang menjadi modus kejahatan yang terstruktur, sistematis, dan dilakukan oleh entitas bisnis berskala besar. Korporasi sebagai subjek hukum yang memiliki kepribadian hukum tersendiri (*rechtspersoon*) kerap menjadi aktor utama dalam berbagai skema kejahatan perpajakan. Kecanggihan struktur organisasi korporasi, kompleksitas transaksi bisnis, dan kemampuan memanfaatkan celah regulasi menjadikan korporasi sebagai pelaku kejahatan perpajakan yang sulit dijangkau oleh instrumen hukum konvensional. Mardjono Reksodiputro menegaskan bahwa kejahatan korporasi adalah kejahatan yang dilakukan oleh dan untuk kepentingan korporasi, yang manifestasinya dapat berupa tindakan langsung korporasi maupun tindakan para pengurus yang mengatasnamakan kepentingan korporasi. Bentuk-bentuk kejahatan perpajakan yang umum dilakukan oleh korporasi meliputi penggelapan pajak (*tax evasion*), transfer pricing yang tidak wajar, faktur pajak fiktif, dan manipulasi laporan keuangan untuk kepentingan perpajakan.

Dalam praktik penegakan hukum di Indonesia, sejumlah kasus besar telah mencoreng integritas sistem perpajakan nasional. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mencatat bahwa kasus penerbitan faktur pajak fiktif merupakan modus yang paling banyak ditangani, dengan nilai kerugian negara yang tidak sedikit. Berdasarkan data Direktorat Intelijen dan Penyidikan DJP, pada periode 2019-2023 terdapat ratusan kasus tindak pidana perpajakan yang melibatkan korporasi dengan total nilai kerugian negara mencapai triliunan rupiah.⁴ Fenomena ini semakin diperparah oleh praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang agresif melalui skema perencanaan pajak yang melampaui batas kewajaran, yang oleh para akademisi pajak disebut sebagai "abusive tax avoidance." Gravelle mencatat bahwa praktik penghindaran pajak oleh perusahaan multinasional melalui mekanisme transfer pricing dan treaty shopping merugikan negara-negara berkembang hingga miliaran dolar setiap tahunnya.

Persoalan krusial yang mengemuka dalam konteks ini adalah bagaimana hukum pidana mampu menjangkau pertanggungjawaban korporasi sebagai subjek hukum yang tidak memiliki fisik, pikiran, dan kehendak sebagaimana manusia alamiah. Dalam doktrin hukum pidana klasik yang berlandaskan pada asas "*societas delinquere non potest*" (badan hukum tidak dapat melakukan kejahatan), korporasi dipandang tidak dapat dimintai pertanggungjawaban pidana. Namun, perkembangan hukum modern telah menggeser

paradigma tersebut. Muladi dan Dwidja Priyatno mengemukakan bahwa perkembangan kejahatan ekonomi yang semakin canggih menuntut adanya terobosan dalam doktrin pertanggungjawaban pidana dengan menjadikan korporasi sebagai subjek tindak pidana yang mandiri. Pergeseran paradigma ini tercermin dalam berbagai regulasi di Indonesia, di mana pertanggungjawaban pidana korporasi tidak hanya dapat dibebankan kepada pengurus, tetapi juga langsung kepada korporasi itu sendiri.

Dalam khazanah hukum pidana korporasi, dikenal beberapa teori untuk menentukan kapan sebuah korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban pidana. Teori identifikasi (*identification theory*) memandang bahwa perbuatan organ tertinggi korporasi dapat diidentifikasi sebagai perbuatan korporasi itu sendiri. Teori *vicarious liability* mengkonstruksikan pertanggungjawaban korporasi berdasarkan hubungan majikan-pekerja, di mana korporasi bertanggung jawab atas perbuatan pidana yang dilakukan karyawannya dalam lingkup pekerjaannya. Adapun *strict liability* menempatkan korporasi bertanggung jawab tanpa perlu membuktikan adanya kesalahan. Dalam konteks hukum perpajakan Indonesia, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi telah memberikan panduan teknis yang lebih komprehensif dalam penegakan pertanggungjawaban pidana korporasi di hadapan pengadilan.

Salah satu problematika mendasar dalam penegakan hukum perpajakan adalah ketidakjelasan garis demarkasi antara kapan suatu perbuatan cukup diselesaikan melalui mekanisme sanksi administratif dan kapan harus diproses melalui jalur pidana. Prinsip *ultimum remedium* dalam hukum pidana menghendaki bahwa sanksi pidana merupakan upaya terakhir (*last resort*) yang baru ditempuh apabila instrumen hukum lainnya tidak mampu memberikan efek jera yang memadai. Dalam konteks perpajakan, Pasal 44B UU KUP memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan demi kepentingan penerimaan negara, yaitu apabila tersangka telah melunasi utang pajak beserta sanksinya. Ketentuan ini memunculkan perdebatan akademik yang serius terkait konsistensi penerapan hukum dan potensi moral hazard yang dapat melemahkan efek deterren dari ancaman sanksi pidana perpajakan.

Kompleksitas penegakan hukum tindak pidana perpajakan oleh korporasi juga tidak terlepas dari tantangan koordinasi antarlembaga. Proses penanganan perkara tindak pidana perpajakan melibatkan setidaknya tiga lembaga utama, yaitu Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) yang memiliki kewenangan penyidikan, Kejaksaan sebagai penuntut umum, dan Pengadilan sebagai penentu akhir. Koordinasi yang tidak sinergis di antara ketiga institusi ini kerap menjadi faktor penghambat dalam penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan yang melibatkan korporasi. Romli Atmasasmita menyoroti bahwa lemahnya koordinasi antarlembaga penegak hukum dalam perkara kejahatan ekonomi menjadi salah satu faktor utama yang menyebabkan rendahnya tingkat penghukuman (*conviction rate*) terhadap pelaku kejahatan korporasi di Indonesia.

Pada tataran internasional, berbagai negara telah mengembangkan mekanisme hukum yang lebih progresif dalam menangani kejahatan perpajakan korporasi. Amerika Serikat, misalnya, telah menerapkan *deferred prosecution agreement* (DPA) dan *non-prosecution agreement* (NPA) sebagai instrumen alternatif yang memungkinkan korporasi terhindar dari penuntutan pidana dengan syarat memenuhi sejumlah kewajiban tertentu, termasuk pembayaran denda, pengembalian aset, dan reformasi internal. Inggris melalui *Criminal Finances Act 2017* memperkenalkan ketentuan *strict liability* bagi korporasi yang gagal mencegah terjadinya penghindaran pajak oleh afiliasinya. Komparasi hukum ini memberikan perspektif yang berharga bagi pengembangan sistem hukum perpajakan Indonesia, khususnya dalam merancang mekanisme pertanggungjawaban korporasi

yang lebih komprehensif dan efektif.

Meskipun regulasi terkait tindak pidana perpajakan telah mengalami sejumlah pembaruan, kajian akademis yang secara khusus dan komprehensif membahas mekanisme penegakan hukum dan sanksi pidana terhadap korporasi dalam kejahatan perpajakan masih sangat terbatas. Sebagian besar literatur yang ada cenderung memisahkan pembahasan antara hukum pajak dan hukum pidana, tanpa mengintegrasikan keduanya dalam suatu kerangka analisis yang utuh. Padahal, efektivitas penegakan hukum tindak pidana perpajakan korporasi sangat bergantung pada keterpaduan antara aspek hukum pajak substantif, prosedur penegakan hukum pidana, dan kejelasan rezim sanksi yang berlaku. Penelitian ini hadir untuk mengisi celah tersebut dengan memberikan kajian yang mendalam, sistematis, dan komprehensif terhadap tindak pidana korporasi di bidang perpajakan, khususnya terkait mekanisme penegakan hukum dan sanksi pidana yang berlaku di Indonesia.

Urgensi penelitian ini semakin menguat mengingat dinamika perubahan regulasi perpajakan yang berlangsung dalam beberapa tahun terakhir. Hadirnya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang mencabut dan mengubah berbagai ketentuan perpajakan sebelumnya, termasuk dalam hal ketentuan pidana, meniscayakan adanya penelaahan akademis yang mendalam terhadap implikasi perubahan tersebut bagi pertanggungjawaban pidana korporasi. Selain itu, Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239

K/Pid.Sus/2012 dan beberapa yurisprudensi lainnya yang berkaitan dengan tindak pidana perpajakan korporasi menunjukkan bahwa belum terdapat keseragaman dalam konstruksi hukum yang diterapkan oleh pengadilan, sehingga diperlukan suatu kajian normatif yang dapat memberikan pedoman yang lebih kohesif bagi para penegak hukum. Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini mengkaji secara mendalam tindak pidana korporasi di bidang perpajakan, dengan fokus pada mekanisme penegakan hukum dan penerapan sanksi pidana sebagai upaya mewujudkan keadilan fiskal dan kepastian hukum di Indonesia.

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian dan Pendekatan Penelitian Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif, yang dalam kepustakaan asing lazim disebut sebagai doctrinal legal research atau normative legal research. Peter Mahmud Marzuki menegaskan bahwa penelitian hukum normatif adalah suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi. Penelitian hukum normatif berbeda secara fundamental dengan penelitian sosial atau empiris, karena objek kajiannya bukan perilaku manusia (behavior) melainkan norma hukum itu sendiri, yang meliputi konsistensi norma, hierarki norma, serta koherensi antarnorma dalam suatu sistem hukum yang utuh.

Pilihan penelitian hukum normatif dalam kajian ini dilandasi oleh pertimbangan bahwa persoalan utama yang hendak dijawab bersifat normatif, yaitu bagaimana konstruksi pertanggungjawaban pidana korporasi diatur dalam sistem hukum perpajakan Indonesia dan bagaimana mekanisme penegakan hukum serta penerapan sanksi pidana terhadap korporasi dilakukan secara normatif. Johnny Ibrahim menjelaskan bahwa penelitian hukum normatif mengkaji hukum yang dikonsepsikan sebagai norma atau kaidah yang berlaku dalam masyarakat dan menjadi acuan perilaku setiap orang, sehingga penelitian hukum normatif mengacu kepada norma-norma hukum yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan, putusan-putusan pengadilan, serta norma-norma hukum yang ada dalam masyarakat. Karakteristik doctrinal legal research yang diadopsi dalam penelitian ini menekankan pada

analisis tekstual dan kontekstual terhadap bahan-bahan hukum yang relevan, dengan tujuan menghasilkan proposisi-proposisi hukum yang bersifat preskriptif. Berbeda dengan penelitian sosio-legal yang menitikberatkan pada dampak hukum dalam masyarakat, penelitian hukum normatif berorientasi pada penemuan hukum (*rechtsvinding*) dan pembentukan argumentasi hukum yang dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah. Dalam konteks tindak pidana korporasi di bidang perpajakan, pendekatan ini relevan untuk menganalisis kekosongan norma (*leemten in het recht*), konflik norma (*antinomi*), maupun kekaburan norma (*vage normen*) yang ada dalam regulasi perpajakan dan hukum pidana korporasi yang berlaku saat ini. Guna menjawab isu hukum yang diajukan secara komprehensif, penelitian ini menggunakan tiga pendekatan penelitian yang saling melengkapi, yaitu pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*).

Sumber dan Bahan Hukum

Penelitian hukum normatif bertumpu pada bahan-bahan hukum sebagai sumber utama kajian, bukan data lapangan sebagaimana dalam penelitian empiris. Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji membedakan bahan hukum ke dalam tiga kategori, yaitu bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier. Ketiga kategori bahan hukum tersebut digunakan secara terintegrasi dalam penelitian ini.

Bahan hukum primer merupakan bahan hukum yang bersifat autoritatif atau mengikat secara hukum. Dalam penelitian ini, bahan hukum primer meliputi: (1) peraturan perundang-undangan yang terkait langsung dengan tindak pidana perpajakan dan pertanggungjawaban pidana korporasi, yakni UU KUP, UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan, KUHP, UU Tipikor, UU Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang, serta Perma Nomor 13 Tahun 2016; (2) putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap, khususnya putusan Mahkamah Agung dan Pengadilan Tindak Pidana Korupsi yang berkaitan dengan tindak pidana perpajakan korporasi; dan (3) perjanjian internasional di bidang perpajakan yang telah diratifikasi oleh Indonesia, termasuk tax treaty dan konvensi OECD terkait BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Bahan hukum sekunder merupakan bahan yang memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer, tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat namun memberikan kontribusi intelektual yang signifikan dalam membangun argumentasi hukum. Bahan hukum sekunder dalam penelitian ini meliputi buku-buku teks hukum pidana, hukum pajak, dan hukum korporasi dari para ahli terkemuka; artikel jurnal ilmiah hukum nasional maupun internasional yang terakreditasi; tesis, disertasi, dan hasil penelitian akademis yang relevan; naskah akademik peraturan perundang-undangan; serta laporan lembaga internasional seperti OECD, FATF, dan United Nations Office on Drugs and Crime (UNODC) terkait kejahatan perpajakan.

Bahan hukum tersier adalah bahan yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder, berupa kamus hukum, ensiklopedia hukum, serta glosarium perpajakan. Bahan hukum tersier digunakan untuk mengklarifikasi terminologi dan konsep-konsep hukum yang diperlukan dalam membangun kerangka analisis yang presisi dan konsisten dalam penelitian ini.

Teknik Pengumpulan dan Analisis Bahan Hukum

Teknik pengumpulan bahan hukum dalam penelitian ini dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*), yaitu dengan cara menelusuri, mengidentifikasi, menginventarisasi, dan mengklasifikasikan seluruh bahan hukum yang relevan dengan isu penelitian. Penelusuran bahan hukum dilakukan melalui berbagai sumber, meliputi perpustakaan hukum, basis data hukum online seperti Hukum Online, PeraturanBPK, dan

SIPPN Kemenkeu; repositori jurnal ilmiah nasional (SINTA) dan internasional (HeinOnline, Westlaw, LexisNexis); serta situs resmi lembaga negara dan organisasi internasional terkait. Seluruh bahan hukum yang ditemukan diinventarisasi secara sistematis berdasarkan relevansinya terhadap isu hukum yang hendak dijawab.

Analisis bahan hukum dalam penelitian ini dilakukan secara preskriptif dengan menggunakan dua metode interpretasi hukum yang saling melengkapi, yaitu interpretasi sistematik dan interpretasi teleologis. Interpretasi sistematik dilakukan dengan menelaah suatu ketentuan hukum dalam hubungannya dengan ketentuan-ketentuan hukum lain yang berada dalam satu sistem hukum, sehingga makna suatu norma dipahami tidak secara parsial dan terlepas dari konteks, melainkan sebagai bagian integral dari keseluruhan sistem hukum yang berlaku. Dalam konteks penelitian ini, interpretasi sistematik digunakan untuk memahami ketentuan tindak pidana perpajakan korporasi dalam UU KUP dalam kaitannya dengan doktrin pertanggungjawaban pidana korporasi dalam KUHP dan Perma Nomor 13 Tahun 2016.

Interpretasi teleologis atau interpretasi tujuan (*purposive interpretation*) dilakukan dengan menelusuri tujuan pembentukan suatu norma hukum berdasarkan semangat dan *ratio legis* yang terkandung di dalamnya. Metode ini digunakan untuk memahami maksud dan tujuan pembentuk undang-undang (*ratio legis*) dalam merumuskan ketentuan sanksi pidana perpajakan terhadap korporasi, sehingga penerapan norma tersebut dapat diarahkan sesuai dengan tujuan pembentukannya. Selain kedua metode interpretasi tersebut, dalam analisis terhadap pendekatan kasus digunakan pula teknik konstruksi hukum analogi dan *argumentum a contrario* untuk mengisi kekosongan norma yang ditemukan dalam sistem hukum perpajakan pidana Indonesia yang berlaku. Seluruh tahapan analisis dijalankan secara sistematis dan logis untuk menghasilkan kesimpulan-kesimpulan hukum yang bersifat preskriptif, ilmiah, dan dapat dipertanggungjawabkan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Konstruksi Hukum Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Hukum Positif Indonesia.

Doktrin Pertanggungjawaban Korporasi: Vicarious Liability, Strict Liability, dan Identification Theory

Perkembangan hukum pidana modern telah melahirkan sejumlah doktrin pertanggungjawaban pidana korporasi yang menjadi landasan teoritis bagi penuntutan dan pemidanaan terhadap badan hukum. Sebelum doktrin-doktrin ini berkembang, prinsip klasik hukum pidana yang bersumber dari tradisi Romawi, yaitu "*societas delinquere non potest*" (korporasi tidak dapat melakukan kejahatan), menjadi penghalang utama bagi upaya memidana korporasi. Namun, menguatnya kejahatan ekonomi yang dilakukan oleh entitas korporasi mendorong sistem hukum di berbagai negara untuk mengembangkan terobosan-terobosan doktrinal guna menjangkau pertanggungjawaban badan hukum secara langsung. Tiga doktrin utama yang paling banyak dianut dalam sistem hukum pidana korporasi adalah *vicarious liability*, *strict liability*, dan *identification theory*.

Doktrin *vicarious liability* atau pertanggungjawaban pengganti mengkonstruksikan pertanggungjawaban korporasi berdasarkan hubungan hukum antara korporasi selaku majikan (*employer*) dengan karyawan atau agennya (*employee/agent*). Dalam doktrin ini, korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban pidana atas perbuatan yang dilakukan oleh karyawannya apabila perbuatan tersebut dilakukan dalam lingkup pelaksanaan tugasnya (*in the course of employment*) dan dimaksudkan, setidaknya sebagian, untuk kepentingan korporasi. Doktrin ini berkembang pesat dalam sistem hukum Amerika Serikat melalui putusan *New York Central & Hudson River Railroad Co. v. United States* (1909), yang

untuk pertama kalinya secara tegas mengakui pertanggungjawaban pidana korporasi. Dalam konteks perpajakan, doktrin ini relevan manakala penggelapan pajak dilakukan oleh pegawai bagian keuangan atau direktur keuangan korporasi dalam kapasitasnya sebagai agen korporasi.

Doktrin strict liability atau pertanggungjawaban mutlak menempatkan korporasi bertanggung jawab secara pidana tanpa perlu membuktikan adanya unsur kesalahan (*mens rea*) pada diri korporasi. Doktrin ini diterapkan terutama terhadap tindak pidana yang bersifat regulatory offences, yakni pelanggaran terhadap regulasi yang dibentuk untuk tujuan perlindungan kepentingan publik secara luas. Dalam domain hukum pajak, beberapa ketentuan sanksi dalam UU KUP mengandung nuansa strict liability, khususnya ketentuan yang menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban mutlak tanpa pengecualian berdasarkan ada atau tidaknya niat. Barda Nawawi Arief menjelaskan bahwa penerapan strict liability dalam hukum pidana dibenarkan apabila terdapat kepentingan umum yang sangat besar untuk dilindungi dan apabila jumlah korban potensial sangat signifikan, sebagaimana halnya dalam kejahatan perpajakan yang mengancam penerimaan negara.

Doktrin identification theory atau teori identifikasi merupakan doktrin yang paling berpengaruh dalam sistem hukum Inggris dan negara-negara yang mengikuti tradisi common law. Doktrin ini dikembangkan melalui putusan House of Lords dalam perkara *Tesco Supermarkets Ltd v. Nattrass* (1972), yang menyatakan bahwa pertanggungjawaban pidana korporasi hanya dapat dibebankan apabila perbuatan pidana dilakukan oleh orang yang merupakan "directing mind and will" dari korporasi, yaitu pejabat tinggi yang memegang kendali nyata atas kebijakan dan keputusan korporasi. Doktrin ini mengidentifikasi tindakan dan *mens rea* para pengendali korporasi tersebut sebagai tindakan dan *mens rea* korporasi itu sendiri. Dalam sistem hukum Indonesia, pendekatan serupa tercermin dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 yang mengatur bahwa hakim dalam menjatuhkan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi perlu mempertimbangkan apakah korporasi memperoleh keuntungan dari tindak pidana yang dilakukan dan apakah pimpinan korporasi mengetahui atau membiarkan tindak pidana tersebut terjadi.

Pengaturan Korporasi sebagai Subjek Hukum Pidana dalam UU KUP dan Peraturan Terkait

Dalam hukum perpajakan Indonesia, korporasi telah diakui secara eksplisit sebagai subjek hukum yang dapat dimintai pertanggungjawaban, baik secara administratif maupun pidana. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 menggunakan terminologi "Wajib Pajak" yang mencakup orang pribadi maupun badan. Dalam Pasal 1 angka 3 UU KUP, "badan" didefinisikan sebagai sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha.

Pengakuan korporasi (badan) sebagai subjek hukum pidana perpajakan secara eksplisit terdapat dalam Pasal 38 hingga Pasal 43A UU KUP. Pasal 43 ayat (1) UU KUP secara tegas menyatakan bahwa ketentuan pidana 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. Lebih jauh, Pasal 43 ayat (2) UU KUP memperluas pertanggungjawaban pidana kepada pengurus korporasi, pemegang saham pengendali, serta pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak badan. Selain UU KUP, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 melengkapi kerangka hukum ini dengan mengatur prosedur teknis penanganan perkara pidana korporasi di hadapan pengadilan, termasuk tata cara pemanggilan, penuntutan, dan penjatuhan pidana

terhadap korporasi sebagai terdakwa.

Dalam perkembangannya, konstruksi pertanggungjawaban pidana korporasi dalam hukum perpajakan Indonesia menganut model ganda (dual model), di mana pertanggungjawaban pidana dapat dibebankan baik kepada korporasi sebagai badan hukum maupun kepada para pengurus atau direksi yang bertindak untuk dan atas nama korporasi. Model ganda ini sejalan dengan arah pembaruan hukum pidana nasional sebagaimana tercermin dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Baru (UU Nomor 1 Tahun 2023) yang mulai berlaku pada tahun 2026, di mana Pasal 45 hingga Pasal 50 secara komprehensif mengatur pertanggungjawaban pidana korporasi dan pengurusnya sebagai suatu kesatuan sistem yang kohesif.

Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 memberikan panduan normatif yang lebih terstruktur dalam menentukan kapan sebuah korporasi dapat dinyatakan sebagai pelaku tindak pidana. Pasal 4 Perma tersebut menetapkan bahwa hakim dapat menilai kesalahan korporasi dengan mempertimbangkan apakah: (a) korporasi elemen utama: pertama, adanya tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh orang yang berada dalam struktur korporasi; kedua, tindak pidana tersebut dilakukan dalam kapasitasnya sebagai bagian dari korporasi dan untuk kepentingan korporasi; dan ketiga, terdapat unsur kelalaian atau pembiaran dari tingkat manajemen korporasi yang memungkinkan tindak pidana tersebut terjadi. Dwidja Priyatno menegaskan bahwa dalam konteks pertanggungjawaban pidana korporasi, yang menjadi tolok ukur bukan semata-mata siapa secara fisik yang melakukan perbuatan, melainkan apakah sistem pengendalian internal korporasi (corporate compliance system) telah gagal mencegah terjadinya pelanggaran tersebut.

Batasan dan Parameter Penerapan Sanksi Administratif dalam Kejahatan Perpajakan Korporasi

Jenis-Jenis Sanksi Administratif Perpajakan dan Mekanisme Penjatuhan

Sanksi administratif merupakan respons hukum pertama yang dapat diterapkan oleh otoritas pajak terhadap Wajib Pajak, termasuk korporasi, yang tidak memenuhi kewajiban perpajakannya. UU KUP mengklasifikasikan sanksi administratif ke dalam tiga bentuk utama, yaitu sanksi berupa denda (fine), sanksi berupa bunga (interest), dan sanksi berupa kenaikan (surcharge). Ketiga bentuk sanksi ini memiliki karakteristik, besaran, dan mekanisme penjatuhan yang berbeda satu sama lain, namun secara bersama-sama membentuk sistem sanksi administratif yang komprehensif dalam hukum perpajakan Indonesia.

Sanksi berupa denda merupakan sanksi yang dijatuhkan terhadap pelanggaran kewajiban formal perpajakan, seperti keterlambatan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT), ketidakbenaran pengisian SPT, dan pelanggaran kewajiban pembukuan. Pasal 7 UU KUP mengatur bahwa denda atas keterlambatan penyampaian SPT Masa sebesar Rp500.000 untuk SPT Masa PPN dan Rp100.000 untuk SPT Masa lainnya, serta Rp1.000.000 untuk keterlambatan SPT Tahunan PPh badan dan Rp100.000 untuk SPT Tahunan PPh orang pribadi. Selain itu, Pasal 14 UU KUP mengatur denda sebesar 2 persen per bulan atas pajak kurang dibayar yang terutang dalam Surat Tagihan Pajak (STP).

Sanksi berupa bunga dikenakan atas keterlambatan pembayaran atau penyetoran pajak, kekurangan pembayaran pajak akibat pembetulan SPT, serta kekurangan pembayaran yang ditetapkan melalui Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Tahun 2021 memperkenalkan tarif bunga yang bersifat fleksibel dengan mengacu pada suku bunga acuan yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan, sehingga besaran bunga sanksi dapat menyesuaikan kondisi perekonomian. Adapun sanksi berupa kenaikan merupakan sanksi yang paling berat dalam kategori sanksi administratif, di mana besarnya dapat mencapai 50 persen hingga 100 persen dari jumlah pajak yang

kurang dibayar, sebagaimana diatur dalam Pasal 13 ayat (3) UU KUP. Sanksi kenaikan ini umumnya dikenakan dalam kondisi di mana Wajib Pajak dinilai melakukan kelalaian serius atau ketidakpatuhan yang bersifat material.

Mekanisme penjatuhan sanksi administratif dilakukan melalui penerbitan produk hukum berupa Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), atau surat keputusan lainnya oleh Direktorat Jenderal Pajak. Korporasi selaku Wajib Pajak yang tidak setuju dengan sanksi administratif yang dijatuhkan dapat mengajukan keberatan kepada DJP, banding ke Pengadilan Pajak, dan jika diperlukan kasasi ke Mahkamah Agung. Mekanisme ini memastikan adanya perlindungan hukum (legal protection) bagi Wajib Pajak korporasi sekaligus menjamin kepastian hukum dalam penerapan sanksi administratif.

Asas Ultimum Remedium dan Prioritas Penyelesaian melalui Jalur Administratif

Asas ultimum remedium mengandung makna bahwa sanksi pidana merupakan senjata terakhir (last resort) yang baru digunakan apabila instrumen hukum lainnya, termasuk sanksi administratif dan perdata, tidak mampu memberikan efek jera yang memadai atau tidak dapat memulihkan kerugian yang timbul. Dalam filsafat hukum pidana, asas ini bersumber dari pemikiran utilitarian yang memandang bahwa pemidanaan hanya dapat dibenarkan apabila manfaatnya bagi masyarakat lebih besar daripada kerugian atau penderitaan yang ditimbulkannya bagi pelaku. Jan Remmelink menyatakan bahwa hukum pidana harus dipandang sebagai "obat keras" yang hanya boleh diberikan apabila obat-obatan lain yang lebih ringan tidak lagi mampu menyembuhkan penyakit sosial yang ada.

Dalam sistem hukum perpajakan Indonesia, asas ultimum remedium terwujud secara normatif melalui Pasal 44B UU KUP yang memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan demi kepentingan penerimaan negara. Mekanisme ini dikenal sebagai "penghentian penyidikan atas permintaan Menteri Keuangan" atau lazim disebut sebagai tax amnesty in criminal investigation. Pasal 44B ayat (2) UU KUP menetapkan bahwa penghentian penyidikan hanya dapat dilakukan apabila tersangka telah melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan, ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar tiga kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar. Ketentuan ini secara eksplisit menempatkan penyelesaian administratif sebagai opsi yang diprioritaskan sebelum proses pidana dilanjutkan.

Namun demikian, prioritas penyelesaian melalui jalur administratif ini menimbulkan perdebatan akademis yang serius. Di satu sisi, ketentuan Pasal 44B UU KUP dapat dipandang sebagai perwujudan asas ultimum remedium yang pragmatis karena mengutamakan pemulihan kerugian negara. Di sisi lain, ketentuan tersebut berpotensi menciptakan moral hazard dengan memberikan kesan bahwa tindak pidana perpajakan dapat "dibeli" dengan uang, sehingga melemahkan efek deterren yang diharapkan dari ancaman sanksi pidana. Andi Hamzah mengingatkan bahwa asas ultimum remedium tidak boleh diartikan sebagai pembenaran untuk menghindari proses pidana secara permanen, melainkan sebagai instrumen untuk memastikan bahwa penggunaan sanksi pidana dilakukan secara proporsional dan efisien.

Efektivitas Sanksi Administratif sebagai Instrumen Kepatuhan Pajak Korporasi

Efektivitas sanksi administratif sebagai instrumen penegakan kepatuhan pajak korporasi telah menjadi objek kajian yang luas dalam literatur perpajakan internasional. Teori deterrence dalam konteks perpajakan, yang pertama kali dikembangkan secara sistematis oleh Allingham dan Sandmo (1972), menyatakan bahwa keputusan Wajib Pajak untuk patuh atau tidak patuh dipengaruhi oleh tiga variabel utama: besaran sanksi yang diancamkan, probabilitas terdeteksinya ketidakpatuhan, dan persepsi terhadap keadilan

sistem perpajakan. Dalam konteks ini, sanksi administratif berupa denda, bunga, dan kenaikan yang signifikan secara teoritis dapat mendorong kepatuhan korporasi, namun hanya apabila disertai dengan probabilitas deteksi yang memadai.

Berbagai penelitian empiris menunjukkan bahwa efektivitas sanksi administratif dalam mendorong kepatuhan pajak korporasi di Indonesia masih belum optimal. Studi Darussalam dan Danny Septriadi menemukan bahwa tingginya biaya kepatuhan pajak (tax compliance cost) dan kerumitan regulasi perpajakan justru mendorong sebagian korporasi untuk mencari celah penghindaran daripada mematuhi kewajiban perpajakan secara penuh. Selain itu, struktur sanksi administratif yang dipersepsikan tidak proporsional dengan kemampuan ekonomi korporasi besar menjadikan sanksi tersebut tidak memiliki efek jera yang cukup signifikan. Kondisi ini mengindikasikan perlunya evaluasi menyeluruh terhadap desain sanksi administratif perpajakan, khususnya dalam kaitannya dengan kompleksitas dan besaran kewajiban pajak korporasi.

Penerapan Sanksi Pidana terhadap Korporasi dalam Kejahatan Perpajakan

Rumusan Tindak Pidana Perpajakan yang Dapat Dikenakan kepada Korporasi (Pasal 38–43A UU KUP)

Bab VIII UU KUP yang berjudul "Ketentuan Pidana" merumuskan secara terperinci berbagai bentuk tindak pidana di bidang perpajakan beserta ancaman sanksi pidananya. Pasal 38 UU KUP mengatur tindak pidana perpajakan yang bersifat kealpaan (culpa), yaitu tidak menyampaikan SPT, menyampaikan SPT tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang tidak benar, sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Tindak pidana kealpaan ini diancam dengan pidana kurungan paling lama satu tahun atau denda paling banyak dua kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar. Dalam hal pelaku adalah korporasi, pertanggungjawaban dapat dibebankan kepada pengurus yang bertanggung jawab atas pengelolaan kewajiban perpajakan korporasi tersebut.

Pasal 39 UU KUP mengatur tindak pidana perpajakan yang bersifat kesengajaan (dolus), yang mencakup serangkaian perbuatan yang lebih berat, antara lain: tidak mendaftarkan diri sebagai Wajib Pajak; menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP); tidak menyampaikan SPT; menyampaikan SPT dengan keterangan tidak benar, menolak dilakukan pemeriksaan; memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen palsu; dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. Tindak pidana yang dilakukan dengan sengaja ini diancam dengan pidana penjara paling singkat enam bulan dan paling lama enam tahun, serta denda paling sedikit dua kali dan paling banyak empat kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Pasal 39A UU KUP, yang ditambahkan melalui pembaruan undang-undang, secara khusus mengatur tindak pidana penerbitan dan penggunaan faktur pajak fiktif (invoicing fraud). Ketentuan ini merupakan respons legislatif terhadap maraknya modus kejahatan penerbitan dan pemanfaatan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya (faktur pajak bohong) yang dilakukan oleh korporasi-korporasi tidak bertanggung jawab. Tindak pidana faktur pajak fiktif ini diancam dengan pidana penjara paling singkat dua tahun dan paling lama enam tahun, serta denda paling sedikit dua kali dan paling banyak enam kali jumlah pajak dalam faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Selain itu, Pasal 43A UU KUP mengatur kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan (preliminary evidence audit) sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana perpajakan, sebagai mekanisme filter awal yang memastikan bahwa proses pidana hanya dimulai apabila terdapat bukti permulaan yang cukup.

Jenis Pidana yang Dapat Dijatuhkan: Pidana Denda, Perampasan Aset, dan Tindakan Tata Tertib Korporasi

Dalam korporasi sebagai badan hukum tidak dapat dikenakan pidana penjara, sistem hukum pidana perpajakan mengenal beberapa jenis sanksi pidana yang dapat dijatuhkan secara langsung kepada korporasi. Pertama, pidana denda merupakan sanksi pidana utama yang dapat dikenakan kepada korporasi pelaku tindak pidana perpajakan. terhadap. Dalam konstruksi UU KUP, pidana denda bagi korporasi dihitung berdasarkan kelipatan dari jumlah pajak yang tidak dibayar atau yang dicurangi, sehingga besarnya dapat mencapai jumlah yang sangat signifikan dan proporsional dengan kapasitas ekonomi korporasi.

Kedua, perampasan aset (asset forfeiture) merupakan instrumen penting dalam pemidanaan korporasi yang bertujuan untuk memiskinkan pelaku kejahatan dan mencabut manfaat ekonomi dari hasil tindak pidana. Dalam sistem hukum Indonesia, perampasan aset korporasi pelaku tindak pidana perpajakan dapat dilakukan berdasarkan ketentuan Pasal 39 UU KUP jo. Pasal 46 KUHP Baru (UU No. 1 Tahun 2023) yang mengatur perampasan sebagai pidana tambahan. Apabila tindak pidana perpajakan bersinggungan dengan tindak pidana pencucian uang, ketentuan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang TPPU memberikan landasan hukum yang lebih kuat untuk perampasan aset korporasi, termasuk aset yang telah dipindahtangankan kepada pihak ketiga.

Ketiga, tindakan tata tertib korporasi (corporate remedial measures) merupakan jenis sanksi yang relatif baru dalam sistem hukum pidana Indonesia, yang meliputi pembayaran uang pengganti, penutupan seluruh atau sebagian perusahaan, pencabutan izin usaha, pembubaran korporasi, dan perampasan seluruh atau sebagian aset korporasi. Perma Nomor 13 Tahun 2016 Pasal 25 ayat (3) menegaskan bahwa terhadap korporasi dapat juga dikenakan tindakan berupa pencabutan izin usaha dan/atau pencabutan status badan hukum. Dalam praktik penegakan hukum perpajakan, penerapan tindakan tata tertib korporasi ini masih sangat terbatas dan memerlukan pengembangan lebih lanjut baik dari segi regulasi maupun kapasitas institusional penegak hukum.

Analisis Putusan Pengadilan: Praktik Penuntutan dan Pemidanaan Korporasi Pelaku Kejahatan Pajak

Analisis terhadap putusan-putusan pengadilan dalam perkara tindak pidana perpajakan yang melibatkan korporasi menunjukkan pola yang cukup konsisten, namun juga mengungkap sejumlah kelemahan sistemik dalam praktik penegakan hukum. Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/Pid.Sus/2012 dalam perkara tindak pidana perpajakan PT. Indo Pacific (Persero) menjadi salah satu landmark decision yang menguatkan prinsip bahwa pengurus korporasi yang terbukti secara aktif mengarahkan dan menikmati hasil tindak pidana perpajakan dapat dipidana dalam kapasitasnya sebagai pihak yang bertanggung jawab atas pelaksanaan kewajiban perpajakan korporasi.

Studi terhadap berbagai putusan pengadilan dalam perkara tindak pidana perpajakan juga memperlihatkan bahwa dalam praktiknya, penuntutan pidana perpajakan korporasi di Indonesia hampir selalu diarahkan kepada pengurus atau direksi korporasi sebagai orang perseorangan, bukan kepada korporasi sebagai badan hukum yang mandiri. Kondisi ini mencerminkan kesenjangan yang signifikan antara konstruksi normatif pertanggungjawaban pidana korporasi dalam UU KUP dan Perma Nomor 13 Tahun 2016 di satu sisi, dengan praktik penuntutan yang berlangsung di lapangan di sisi lain. Yudi Kristiana menyoroti bahwa minimnya penuntutan langsung terhadap korporasi disebabkan oleh beberapa faktor, antara lain: keterbatasan kapasitas dan pemahaman penyidik PPNS-DJP dalam mengkonstruksikan perkara pidana korporasi; keragu-raguan jaksa penuntut umum dalam menerapkan doktrin pertanggungjawaban korporasi secara langsung; serta belum adanya juklak (petunjuk pelaksanaan) teknis yang komprehensif dari Kejaksaan

Agung terkait penuntutan korporasi dalam perkara perpajakan.

Titik Temu dan Pemisahan Sanksi Administratif vs. Sanksi Pidana

Perbandingan Hukum: Model Dual-Track (Administratif–Pidana) di Negara Lain

Sistem dual-track atau jalur ganda dalam penegakan hukum perpajakan, yang memisahkan penanganan pelanggaran perpajakan melalui jalur administratif dan jalur pidana, telah diadopsi oleh sebagian besar negara dengan sistem perpajakan yang matang. Model ini mengakui bahwa tidak semua pelanggaran perpajakan memiliki karakter yang setara sehingga layak mendapatkan respons hukum yang sama. Pelanggaran yang bersifat teknis dan formal lebih tepat ditangani melalui jalur administratif yang berorientasi pada kepatuhan dan pemulihan kerugian, sementara pelanggaran yang bersifat substansial, sistematis, dan disengaja lebih tepat diteruskan ke jalur pidana yang berorientasi pada penghukuman dan pencegahan umum.

Amerika Serikat menerapkan model dual-track yang relatif terstruktur dalam penegakan hukum perpajakan. Internal Revenue Service (IRS) memiliki divisi Criminal Investigation (CI) yang secara khusus menangani kasus-kasus perpajakan yang memiliki indikasi kriminal, sedangkan pelanggaran administratif ditangani oleh divisi civil enforcement. Amerika Serikat juga mengenal instrumen deferred prosecution agreement (DPA) dan non-prosecution agreement (NPA) yang memungkinkan korporasi terhindar dari proses peradilan pidana dengan syarat memenuhi sejumlah kewajiban yang disepakati, termasuk pembayaran denda substansial, pengembalian kerugian negara, dan implementasi program kepatuhan internal (corporate compliance program). Mekanisme ini memberikan insentif bagi korporasi untuk berkooperasi dengan otoritas pajak dan melakukan perbaikan tata kelola secara sukarela.

Inggris melalui Criminal Finances Act 2017 mengadopsi ketentuan strict liability yang progresif dalam bentuk "failure to prevent facilitation of tax evasion." Ketentuan ini mengharuskan korporasi untuk membuktikan bahwa mereka telah menerapkan prosedur pencegahan yang memadai (reasonable prevention procedures) guna menghindari pertanggungjawaban pidana, tanpa perlu otoritas pembuktian adanya pengarahannya dari pimpinan korporasi. Belanda menerapkan konsep "bestuurlijke boete" (administrative fine) yang memungkinkan otoritas pajak menjatuhkan sanksi denda yang sangat besar kepada korporasi tanpa melalui proses peradilan pidana, namun dengan standar pembuktian dan prosedur perlindungan hak yang hampir setara dengan proses pidana. Perbandingan hukum ini memberikan perspektif komparatif yang berharga bagi pengembangan sistem hukum perpajakan Indonesia.

Kriteria Pilihan Sanksi: Kadar Kerugian Negara, Unsur Kesengajaan, dan Recidivism Korporasi

Penentuan apakah suatu pelanggaran perpajakan oleh korporasi cukup diselesaikan melalui sanksi administratif atau harus diteruskan ke proses pidana merupakan keputusan kebijakan hukum yang kompleks dan multidimensi. Berdasarkan kajian komparatif dan analisis normatif terhadap regulasi perpajakan Indonesia, terdapat setidaknya tiga kriteria utama yang dapat dijadikan parameter dalam membuat pilihan tersebut.

Kriteria pertama adalah kadar kerugian negara (materiality of loss). Semakin besar jumlah pajak yang tidak dibayar atau yang digelapkan oleh korporasi, semakin kuat argumen untuk memproses pelanggaran tersebut melalui jalur pidana. UU KUP sendiri tidak menetapkan ambang batas (threshold) nilai minimum kerugian negara yang harus dipenuhi sebelum perkara dapat diproses secara pidana, sehingga dalam praktiknya penilaian ini diserahkan kepada diskresi penyidik PPNS-DJP dan jaksa penuntut umum. Sebagai perbandingan, Australia melalui Taxation Administration Act 1953 menetapkan bahwa penuntutan pidana perpajakan umumnya hanya dilakukan terhadap kasus dengan nilai

penghindaran pajak di atas ambang batas tertentu, kecuali kasus tersebut memiliki nilai eksemplaritas yang tinggi bagi penegakan hukum pajak secara umum.

Kriteria kedua adalah unsur kesengajaan (*mens rea* atau *dolus*). Perbedaan antara tindak pidana perpajakan yang dilakukan dengan kealpaan (Pasal 38 UU KUP) dan yang dilakukan dengan sengaja (Pasal 39 UU KUP) mencerminkan pengakuan normatif bahwa intensi pelaku merupakan faktor penentu yang krusial dalam menentukan bobot pertanggungjawaban pidana. Dalam konteks korporasi, pembuktian unsur kesengajaan memerlukan konstruksi hukum yang lebih kompleks karena harus ditunjukkan bahwa kebijakan, keputusan, atau pembiaran yang dilakukan oleh manajemen puncak korporasi secara sadar diarahkan untuk menghindari kewajiban perpajakan. Muladi menyatakan bahwa dalam tindak pidana ekonomi termasuk tindak pidana perpajakan, unsur kesengajaan sering kali tercermin dari adanya *planning* dan *systematic execution* yang memperlihatkan desain kejahatan yang terstruktur dan terencana.

Kriteria ketiga adalah *recidivism* korporasi, yaitu pengulangan pelanggaran perpajakan oleh korporasi yang sama. Korporasi yang sebelumnya telah menerima sanksi administratif namun tetap melakukan pelanggaran serupa di kemudian hari menunjukkan bahwa sanksi administratif tidak lagi efektif sebagai instrumen penjeraan bagi korporasi tersebut, sehingga eskalasi ke sanksi pidana menjadi lebih dapat dibenarkan. Perma Nomor 13 Tahun 2016 Pasal 26 mengatur bahwa dalam hal pemidanaan terhadap korporasi, hakim dapat menjatuhkan pidana tambahan atau tindakan tata tertib yang lebih berat apabila terdapat pengulangan tindak pidana oleh korporasi yang bersangkutan.

Rekonstruksi Norma: Usulan Formulasi Batas Penerapan Pidana Korporasi yang Proporsional

Berdasarkan analisis komparatif dan normatif yang telah dipaparkan, terdapat beberapa kelemahan struktural dalam sistem hukum perpajakan Indonesia yang memerlukan rekonstruksi normatif guna menghadirkan kerangka pertanggungjawaban pidana korporasi yang lebih proporsional, efektif, dan berkepastian hukum. Pertama, UU KUP tidak memuat ketentuan eksplisit tentang *threshold* nilai kerugian negara yang menjadi dasar eskalasi dari jalur administratif ke jalur pidana. Kekosongan norma ini menyebabkan inkonsistensi dalam praktik penegakan hukum dan membuka ruang diskresi yang terlalu lebar bagi penyidik dan penuntut. Rekonstruksi norma yang diperlukan adalah penambahan ketentuan yang menetapkan secara eksplisit ambang batas nilai kerugian negara sebagai salah satu syarat objektif untuk dapat dilakukannya penyidikan tindak pidana perpajakan terhadap korporasi.

Kedua, tidak adanya ketentuan yang secara tegas mengatur *criminal compliance defense* bagi korporasi dalam hukum perpajakan Indonesia menyebabkan tidak adanya insentif yang sistematis bagi korporasi untuk membangun dan menjalankan program kepatuhan perpajakan internal yang efektif. Mengadopsi model Inggris dan Australia, perlu dipertimbangkan penambahan norma yang memberikan penghargaan hukum (*legal benefit*) bagi korporasi yang terbukti telah menerapkan sistem kepatuhan perpajakan yang memadai, berupa peringanan sanksi atau penghentian penyidikan dengan syarat tertentu. Ketentuan semacam ini akan menciptakan ekosistem kepatuhan pajak yang lebih kondusif dan mendorong korporasi untuk secara proaktif membangun tata kelola perpajakan yang baik (*good tax governance*).

Ketiga, diperlukan rekonstruksi norma yang memperkuat koordinasi kelembagaan antara DJP, Kejaksaan Agung, dan Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK) dalam penanganan perkara tindak pidana perpajakan korporasi yang berkarakter lintas sektoral. Dalam banyak kasus, tindak pidana perpajakan korporasi tidak berdiri sendiri melainkan terangkai dengan tindak pidana pencucian uang dan tindak pidana

korupsi, sehingga memerlukan koordinasi penegakan hukum yang sinergis dan sistematis. Romli Atmasasmita mengusulkan pentingnya pembentukan satuan tugas (task force) terpadu yang permanen dalam penanganan kejahatan perpajakan korporasi berskala besar, sebagai model kelembagaan yang terbukti efektif di berbagai negara dalam menangani kejahatan keuangan korporasi yang kompleks. Ketiga rekonstruksi norma yang diusulkan ini secara bersama-sama membentuk suatu kerangka hukum yang lebih komprehensif, proporsional, dan berdaya guna dalam penegakan hukum tindak pidana korporasi di bidang perpajakan Indonesia.

KESIMPULAN

Penelitian ini menegaskan bahwa pajak merupakan tulang punggung penerimaan negara Indonesia, menyumbang lebih dari 80 persen pendapatan nasional, sehingga kejahatan perpajakan yang dilakukan oleh korporasi bukan sekadar pelanggaran administratif biasa, melainkan ancaman serius terhadap keuangan negara yang menuntut respons hukum yang serius dan terukur. Melalui pendekatan hukum normatif, kajian ini berhasil memetakan bagaimana sistem hukum Indonesia mengonstruksikan pertanggungjawaban pidana korporasi dan sekaligus mengungkap sejumlah kesenjangan antara norma yang berlaku dengan praktik penegakan hukum di lapangan.

Dari sisi konstruksi hukum, dapat disimpulkan bahwa Indonesia telah menganut model ganda (dual model) pertanggungjawaban pidana, yang memungkinkan sanksi pidana dijatuhkan baik kepada korporasi sebagai badan hukum maupun kepada pengurus atau direksinya. Model ini dibangun di atas tiga doktrin utama, yaitu vicarious liability, strict liability, dan identification theory, yang kemudian dipertegas secara teknis melalui Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016. Meskipun kerangka normatif ini secara konseptual sudah cukup progresif dan sejalan dengan perkembangan hukum pidana korporasi di berbagai negara, penerapannya di Indonesia belum berjalan optimal.

Sistem penegakan hukum perpajakan Indonesia pada dasarnya menganut model dual-track, yaitu memisahkan penanganan pelanggaran melalui jalur administratif dan jalur pidana, dengan asas ultimum remedium sebagai prinsip yang mengutamakan penyelesaian administratif sebelum menempuh jalur pidana. Ketentuan Pasal 44B UU KUP yang memungkinkan penghentian penyidikan apabila tersangka melunasi utang pajak beserta sanksinya mencerminkan semangat ini. Namun, ketentuan tersebut juga menyimpan risiko moral hazard karena dapat menimbulkan kesan bahwa kejahatan perpajakan dapat diselesaikan semata dengan uang, sehingga berpotensi melemahkan efek jera dari ancaman sanksi pidana itu sendiri.

Kajian ini juga menyoroti tiga kelemahan struktural yang mendasar. Pertama, UU KUP tidak mengatur ambang batas (threshold) nilai kerugian negara sebagai syarat objektif untuk mengeskalasi suatu perkara dari jalur administratif ke jalur pidana, sehingga penilaian sepenuhnya bergantung pada diskresi penyidik dan jaksa penuntut umum. Kedua, praktik penuntutan di pengadilan selama ini hampir selalu diarahkan kepada pengurus atau direksi sebagai pribadi, bukan kepada korporasi sebagai badan hukum yang mandiri, sehingga terjadi kesenjangan yang nyata antara semangat normatif UU KUP dan Perma Nomor 13 Tahun 2016 dengan realitas penegakan hukum di lapangan. Ketiga, koordinasi antarlembaga penegak hukum, khususnya antara Direktorat Jenderal Pajak, Kejaksaan Agung, dan Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan, masih lemah, padahal kejahatan perpajakan korporasi kerap berkelindan dengan tindak pidana pencucian uang maupun korupsi.

Bercermin pada praktik di negara lain, seperti penerapan deferred prosecution agreement dan non-prosecution agreement di Amerika Serikat, atau ketentuan strict liability

atas kegagalan mencegah penghindaran pajak dalam Criminal Finances Act 2017 di Inggris, penelitian ini merumuskan tiga rekonstruksi norma sebagai jalan keluar. Pertama, perlunya penetapan threshold kerugian negara secara eksplisit dalam undang-undang. Kedua, pengenalan mekanisme criminal compliance defense yang memberi insentif hukum bagi korporasi yang telah membangun sistem kepatuhan pajak internal yang memadai. Ketiga, penguatan koordinasi kelembagaan antara DJP, Kejaksaan Agung, dan PPATK, termasuk gagasan pembentukan satuan tugas terpadu yang permanen.

Pada akhirnya, penelitian ini menyimpulkan bahwa kerangka hukum pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan Indonesia sesungguhnya telah memiliki landasan normatif yang memadai, namun efektivitasnya masih terkendala oleh kekosongan norma, keterbatasan kapasitas kelembagaan, dan lemahnya sinergi antarlembaga. Ketiga rekonstruksi norma yang diusulkan diharapkan dapat menghadirkan sistem penegakan hukum perpajakan korporasi yang lebih proporsional, efektif, dan berkepastian hukum, sekaligus mewujudkan keadilan fiskal yang menjadi tujuan akhir dari reformasi hukum pajak di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

BUKU

- Arief, Barsa Nawawi. Bunga Rampal Kebijakan Hukum Pidana. Bandung: Citra Aditya Bakti
- Atmasasmita, Romli. Kejahatan Korporasi. Bandung: Refika Aditama. Hamzah, Andi. Asas-asas Hukum Pidana. Jakarta: Rineka Cipta.
- Bandung: CV Utomo.
- Ibrahim, Johnny. Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif. Malang: Bayumedia Publishing. Kristiana, Yudi. Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang: Perspektif Hukum Progresif. Yogyakarta: Thafa Media.
- Muladi dan Dwidja Priyatno. Pertanggungjawaban Pidana Korporasi. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Priyatno, Dwidja. Kebijakan Legislasi tentang Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi di Indonesia.
- Reksodiputro, Mardjono. Kemajuan Pembangunan Ekonomi dan Kejahatan. Jakarta: Pusat Pelayanan Keadilan dan Pengabdian Hukum UI.
- Remmelink, Jan. Hukum Pidana: Komentar atas Pasal-Pasal Terpenting dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda dan Padanannya dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji. Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat. Jakarta: Rajawali Pers.
- Soemitro, Rochmat. Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan. Bandung: Eresco.

JURNAL

- Allingham, M.G. dan A.Sandmo. "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis" Journal of Public Economics, Vol. 1, No. 3-4, 1972.
- Darussalam dan Danny Septriadi. "Kepatuhan Pajak Korporasi dan Biaya Kepatuhan di Indonesia." (Jurnal terkait perpajakan nasional).
- Gravelle, Jane G. "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion." Congressional Research Service Report.

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 23A.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Undang-Undang

Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak
Pidana oleh Korporasi.

PUTUSAN PENGADILAN

Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/Pid.Sus/2012

REFERENSI HUKUM ASING

New York Central & Hudson River Railroad Co. v. United States (1909). Amerika Serikat.

Tesco Supermarkets Ltd v. Nattrass (1972) — House of Lords, Inggris.

Criminal Finances Act 2017 — Inggris.

Taxation Administration Act 1953. Australia.