

**ASPEK HUKUM PEMBERANTASAN TINDAK PIDANA KORUPSI OLEH  
KORPORASI DALAM BIDANG PERPAJAKAN**  
*(Legal Aspect of Eradication of Corruption Criminal Act in Taxation)*

Marulak Pardede  
Badan Penelitian dan Pengembangan Hukum  
Kementerian Hukum dan HAM, Jakarta  
[marulakp@yahoo.com](mailto:marulakp@yahoo.com)

Tulisan Diterima: 04-07-2020; Direvisi: 09-08-2020; Disetujui Diterbitkan: 14-08-2020  
DOI: <http://dx.doi.org/10.30641/dejure.2020.V20.335-362>

**ABSTRACT**

*The purpose of this research is to identify and analyze how the criminal law enforcement against corporations as tax crime perpetrators; as well as what efforts need to be made to tackle criminal acts of corruption in the tax field. By using research methods: This type of research is descriptive analytical, normative juridical approach. Types and sources of document data or library materials obtained and analyzed; The data analysis technique is qualitative. The result of the research shows that law enforcement against corporations as tax offenders cannot be done optimally, because they are faced with a legal system that determines the success or failure of good law enforcement, namely: Legal content / material; Legal Structure; and Legal Culture. The regulation of criminal law enforcement aspects against corporations as perpetrators of criminal acts in the field of taxation has not been explicitly regulated in statutory regulations, but is only regulated in special criminal regulations. This aspect of law enforcement is faced with juridical obstacles; lex specialis principle of Taxation Legislation; often clash with tax court decisions. To overcome these obstacles, it is suggested, among others: efforts to strengthen the function and role of investigators for criminal acts of corruption; regulation of the whistleblowing system mechanism and justice collaborator in the criminal justice system; application of the mechanisms for seizure of corruptors' assets and reverse proof; application of laws and regulations in the field of anti money laundering.*

**Keywords:** law enforcement; corruption; corporations; taxation

**ABSTRAK**

Tujuan dilakukannya penelitian ini adalah untuk mengetahui dan menganalisis bagaimanakah penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana perpajakan; serta upaya apakah yang perlu dilakukan untuk menanggulangi tindak pidana korupsi dalam bidang perpajakan. Dengan menggunakan metode penelitian: Jenis penelitian ini *deskriptif analitis*, pendekatan *yuridis normatif*. Jenis dan sumber data dokumen atau bahan pustaka, eroleh kemudian dianalisis; Teknik analisis data, adalah kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan, bahwa penegakan hukum terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana perpajakan, belum dapat dilakukan secara optimal, karena dihadapkan dengan sistem hukum yang menentukan berhasil tidaknya penegakan hukum yang baik, yaitu: Isi/materi Hukum; Struktur Hukum; dan Budaya Hukum. Pengaturan aspek penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana dalam bidang perpajakan, belum diatur secara tegas di dalam peraturan perundang-undangan, akan tetapi hanya diatur dalam peraturan tindak pidana khusus. Aspek penegakan hukum ini dihadapkan kepada kendala yuridis; asas *lex specialis* Peraturan Perundang-undangan Perpajakan; sering berbenturan dengan putusan peradilan pajak. Untuk menanggulangi kendala tersebut, disarankan antara lain : perlu dilakukan upaya penguatan fungsi dan peran penyidik atas tindak pidana korupsi; pengaturan mekanisme *whistleblowing system* dan *justice collaborator* dalam sistem peradilan pidana; penerapan mekanisme perampasan aset koruptor dan pembuktian terbalik; penerapan peraturan perundang-undangan di bidang anti pencucian uang.

**Kata kunci:** penegakan hukum; korupsi; korporasi; perpajakan

## PENDAHULUAN

Penegakan hukum pidana dalam tindak pidana korupsi oleh korporasi dalam bidang perpajakan, tampaknya belum memberikan efek jera kepada Wajib Pajak untuk melakukan pelanggaran dan atau kejahatan dalam bidang perpajakan. Seperti penghindaran/ penggelapan pajak, pada hal telah dilakukan reformasi di bidang perpajakan sejak tahun 1983. Menurut Teori Sistem Hukum, sebagaimana dikemukakan oleh Lawrence Meir Friedman, seorang ahli sosiologi hukum dari Stanford University, ada tiga elemen utama dari sistem hukum (*legal system*), yang menentukan berhasil tidaknya penegakan hukum yang baik, yaitu: Isi Hukum (*Legal Substance*); Struktur Hukum (*Legal Structure*); dan Budaya Hukum (*Legal Culture*)<sup>1</sup>.

Belum optimalnya penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi di bidang perpajakan tersebut, karena dihadapkan dengan berbagai kendala, baik dari segi substansi, Aparatur maupun budaya hukum.

Ditinjau dari segi substansi hukum (*legal substance*) / materi peraturan perundang-undangan, antara lain dapat dikemukakan bahwa: Sesuai penjelasan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Pasal 38 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP), diatur bahwa pelanggaran terhadap suatu kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administratif perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak dan Surat Tagihan Pajak. Sedangkan yang menyangkut tindak pidana pajak dikenai sanksi pidana. Dengan demikian perbuatan yang diancam dengan sanksi pidana adalah perbuatan atau tindakan yang bukan pelanggaran administratif melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, yaitu suatu perbuatan yang melanggar peraturan perundang-undangan pajak yang menimbulkan kerugian keuangan negara pelakunya diancam dengan hukuman pidana<sup>2</sup>.

Berdasarkan penjelasan Kepala Biro Hukum

dan Humas Mahkamah Agung Republik Indonesia Ridwan Mansyur, dapat dikemukakan tentang contoh kasus penggelapan pajak oleh Wajib Pajak (perorangan dan badan hukum) yang telah diputuskan oleh Majelis Hakim Agung Mahkamah Agung Republik Indonesia. Di Indonesia, pertanggungjawaban badan hukum atau yang ada dalam akademis juga disebut pertanggungjawaban korporasi, melalui penyelenggaraan seminar nasional kejahatan korporasi tanggal 23-24 November 1989 di Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, Mardjoeno Reksodieputro, sebagaimana dikutip dari Kartono<sup>3</sup>, antara lain menjelaskan, bahwa sekalipun konsep pertanggungjawaban pidana korporasi atau badan usaha telah diadopsi oleh berbagai undang-undang pidana Indonesia diluar Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) dimana kasus-kasus pidana yang dilakukan oleh korporasi, pengadilan di Indonesia belum pernah menjatuhkan hukuman pidana kepada korporasi. Untuk memberikan gambaran mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana pajak saat ini, beberapa contoh kasus tindak pidana pajak yang sudah mempunyai kekuatan hukum tetap yang tertuang dalam putusan Mahkamah Agung, antara lain:

1. Kasus dengan terdakwa Suwir Laut alias Lie Che Sui dengan Nomor: 2239.K/Pid. Sus/2012 Mahkamah Agung menghukum terdakwa selama 2 (dua) tahun percobaan 3 (tiga) tahun dengan syarat khusus agar perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group membayar denda senilai 2x Rp. 1.259.977.695.652 = 2.519.955.391.304<sup>4</sup>.
2. Putusan Mahkamah Agung Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012, dengan Terdakwa SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK dalam Kasus Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (Asian Agri Group);
3. Putusan Mahkamah Agung Nomor: 54 L/PID.SUS/2014 dalam perkara Terdakwa Dra. Budiati, dalam kasus tindak pidana bidngn perpajakan.

1 Lawrence M Friedmann, *Teori-Teori Hukum Klasik Dan Kontemporer* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 2011).  
2 Muhammad Djafar Saidi, Djafar, and Eka Merdekawati, *Kejahatan Di Bidang Perpajakan* (Jakarta: PT Rajagafindo Persada, 2011).

3 Takdir Rahmdi, *Hukum Lingkungan Di Indonesia* (Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, n.d.).

4 Ridwan Mansyur, "PT Asian Agri Telah Diputuskan Oleh Mahkamah Agung Untuk Membayar Denda Ke Negara Sebesar Rp 2,5 Triliun. Apa Reaksi Asian Agri?," *Kompas.Com* (Jakarta, December 29, 2012).

Komariah Emong Saparjaya, berpendapat bahwa pada mulanya memang sulit diterima bahwa Badan Hukum dapat melakukan tindak pidana, karena badan hukum bukanlah subjek hukum dari hukum pidana. Sejak KUHP dibuat sudah terlihat bahwa subjek hukum pidana hanyalah orang pribadi (alami). Hal tersebut disebabkan bukan saja karena rumusan tindak pidana dalam KUHP dimulai dengan perkataan barang siapa, melainkan juga karena bunyi KUHP Pasal 59 yang membatasi diri kepada pengurus atau komisaris secara pribadi, yang menyatakan: Dalam hal dimana karena pelanggaran ditentukan pidana terhadap pengurus, anggota badan pengurus atau komisaris maka yang ternyata tidak ikut campur pun melakukan pelanggaran, tidak dipidana<sup>5</sup>.

Mardjono Reksodiputro berpendapat senada dengan Oemar Seno Adjie yang berpendapat bahwa KUHP Indonesia masih menganut asas umum karena suatu tindak pidana hanya dapat dilakukan oleh manusia (*natuurlijk person*) sehingga fiksi badan hukum (*rechts person*) tidaklah berlaku dalam hukum pidana, kecuali peraturan perundang-undangan diluar KUHP<sup>6</sup>. Selengkapnya, KUHP Pasal 59 menyatakan: “Dalam hal menentukan hukuman karena pelanggaran terhadap pengurus, anggota salah satu pengurus atau komisaris maka hukuman tidak dijatuhkan atas pengurus atau komisaris, jika nyata bahwa pelanggaran telah terjadi diluar tanggungan”<sup>7</sup>.

Selain itu, dari segi substansi hukum, sebagai negara yang masih menganut *civil law system* atau sistem eropa kontinental (meski sebagian peraturan perundang-undangan juga telah menganut *common law system* atau *anglo saxon*) dikatakan hukum adalah peraturan-peraturan yang tertulis sedangkan peraturan-peraturan yang tidak tertulis bukan dinyatakan hukum. Sistem ini mempengaruhi sistem hukum di Indonesia, yaitu: asas legalitas dalam KUHP Pasal 1 Ayat 1 KUHP dikenal asas legalitas; *Nullum Dilectum Nula Poena Sine Previalege*.....“tidak ada suatu perbuatan pidana yang dapat di hukum jika tidak

ada aturan yang mengaturnya”. Dalam kondisi *existing* saat ini, belum ada peraturan perundang-undangan pidana yang secara tegas mengatur suatu korporasi (badan hukum) dapat dipidana. Sehingga bisa atau tidaknya suatu perbuatan dikenakan sanksi hukum apabila perbuatan tersebut telah ada pengaturannya dalam peraturan perundang-undangan.

Dilihat dari kondisi *existing* saat ini, keberhasilan penegakan hukum ini juga erat kaitannya dengan struktur hukum, yaitu kerangka bentuk yang permanen dari sistem hukum yang menjaga proses tetap berada di dalam batas-batasnya. Struktur terdiri atas: jumlah serta ukuran pengadilan, yurisdiksinya (jenis perkara yang diperiksa serta hukum acara yang digunakan), termasuk di dalam struktur ini juga mengenai penataan badan legislative.

Teori Lawrence Meir Friedman tentang struktur hukum/pranata hukum, menentukan bisa atau tidaknya hukum itu dilaksanakan dengan baik. Penyimpangan prinsip utama hukum pidana umum dalam perundang-undangan pajak dewasa ini: Pengampunan (pemutihan) pajak, yaitu pemajakan atas sesuatu yang batal karena hukum dengan cara membuka kesempatan dalam jangka waktu tertentu untuk mendaftarkan harta benda wajib pajak (yang diperoleh secara melanggar hukum) untuk ditetapkan sebagai objek pajak tanpa pengusutan pidana.

Dalam hukum pidana tidak ada tuntutan apa pun terhadap orang yang sudah meninggal. Akan tetapi, dalam hukum pajak masih berkemungkinan mengharuskan pihak ahli waris membayar denda/biaya penyitaan atas dasar hukum pidana fiskal. Artinya, dalam hukum pidana fiskal dapat dijatuhkan hukuman yang tidak berdasar atas kesalahan si terhukum sendiri. Dalam hukum pidana umum, sasarannya hanya orang-orang pribadi, sedangkan hukum pidana fiskal dapat menjatuhkan hukuman pidana berupa denda terhadap badan hukum.

Struktur hukum berdasarkan UU Nomor 8 Tahun 1981 meliputi; mulai dari Kepolisian, Kejaksaan, Pengadilan dan Badan Pelaksana Pidana (Lapas). Kewenangan lembaga penegak hukum dijamin undang-undang. Sehingga dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya terlepas dari pengaruh kekuasaan pemerintah dan pengaruh lain. Hukum tidak dapat berjalan atau tegak bila tidak ada aparat penegak hukum yang

5 Komariah Emong Sapardjaya, *Buku Ajar Pelatihan Penegakan Hukum Terpadu, Lingkungan Hidup Dan Sumber Daya Alam*, Redd + (Jakarta, 2012).

6 Ibid.

7 R Soesilo, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) Serta Komentar-Komentarnya Lengkap Pasal Demi Pasal* (Bogor: Bogor Politeia, 1980).

kredibilitas, kompeten dan independen. Seberapa bagus suatu peraturan perundang-undangan bila tidak didukung dengan aparat penegak hukum yang baik maka keadilan hanya angan-angan.

Lemahnya mentalitas aparat penegak hukum mengakibatkan penegakan hukum tidak berjalan sebagaimana mestinya. Banyak faktor yang mempengaruhi lemahnya mentalitas aparat penegak hukum diantaranya lemahnya pemahaman hukum, ekonomi, proses rekrutmen yang tidak transparan dan lain sebagainya. Sehingga dapat dipertegas bahwa faktor penegak hukum memainkan peran penting dalam memfungsikan hukum. Kalau peraturan sudah baik, tetapi kualitas penegak hukum rendah maka akan ada masalah. Demikian juga, apabila peraturannya buruk sedangkan kualitas penegak hukum baik, kemungkinan munculnya masalah masih terbuka. Masalah yang ditimbulkan dari struktur hukum yaitu sekarang banyak kasus penyelewengan kewenangan di ranah penegak hukum kepolisian yang banyak melakukan pelanggaran contohnya, banyak polisi lalu lintas yang menyalahi aturan seperti melakukan tilang tapi akhirnya, jalan damai dengan minta uang. Sebagai penegak hukum seharusnya bisa menjadi wadah penampung aspirasi masyarakat, malah menjadi musuh nyata bagi masyarakat, sehingga masyarakat tidak lagi mempercayai eksistensi penegak hukum.

Penyidikan diatur dalam KUHAP Pasal 1 butir 2. Kewenangan penyidikan diatur dalam Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2002 tentang Kepolisian Negara RI Pasal 14 Ayat (1) huruf g, yang menyatakan bahwa Kepolisian bertugas menyelidik dan menyidik semua tindak pidana sesuai dengan hukum acara pidana dan peraturan perundang-undangan lainnya (KUHAP Pasal 7 Ayat (1)). Namun disisi lain, KPK juga berwenang menyidik kasus korupsi, termasuk di bidang perpajakan (Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang KPK Pasal 6 huruf c).

Berbeda halnya dengan penyidikan tindak pidana korupsi di sektor pajak, untuk penyidikan tindak pidana pajak hanya dapat dilakukan oleh Penyidik Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak (Undang-Undang tentang KUP Pasal 44 Ayat (1)): penyidikan tindak pidana pajak hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik

tindak pidana pajak. Selain itu ada juga Surat Edaran Jaksa Agung Nomor SE-001/1.A/5/2000 tentang Penanganan Perkara Tindak Pidana di Sektor Perpajakan yang antara lain menyatakan bahwa kasus-kasus menyangkut masalah perpajakan pada dasarnya akan diselesaikan oleh aparat Ditjen Pajak melalui prosedur teknis perpajakan sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Di dalam Undang-undang tentang Pengadilan Pajak Pasal 33, yang diperkuat oleh Pasal 77 Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak, menyatakan bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap. Selain itu, Pengadilan Pajak tidak mengenal kata banding dan kasasi. Undang-undang tentang Pengadilan Pajak Pasal 80 Ayat (2) menjelaskan bahwa sebagai pengadilan tingkat pertama dan terakhir, pemeriksaan atas sengketa pajak hanya dilakukan oleh Pengadilan Pajak. Terhadap putusnya tidak dapat lagi diajukan gugatan, banding atau kasasi. Dengan demikian, Undang-Undang Pengadilan Pajak telah memposisikan pengadilan ini sebagai badan peradilan yang berdiri sendiri, tanpa melibatkan peranan Mahkamah Agung (MA). MA hanya dilibatkan di dalam mekanisme Peninjauan Kembali (PK) yang merupakan upaya hukum luar biasa dengan syarat yang sangat limitatif. Hal ini tentunya sangat bertentangan dengan syitem peradilan pidana (*criminal justice system*).

Selanjutnya, bagi wajib pajak yang dinyatakan melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang tentang KUP Pasal 38, selama belum dilimpahkan ke pengadilan, sekalipun telah dilakukan penyidikan dan wajib pajak telah mengungkapkan kesalahannya dan sekaligus melunasi jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 2 kali dari jumlah pajak yang kurang dibayar, maka terhadapnya dapat dilakukan penghentian penyidikan. Tentunya hal ini bertentangan dengan proses hukum acara pidana (KUHAP).

Penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi bidang perpajakan, juga sangat dipengaruhi oleh budaya hukum (*legal culture*), yang dimaknai sebagai suasana pikiran sosial dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum digunakan, dihindari, atau disalahgunakan. Lawrence Meier

Friedman, merumuskan budaya hukum sebagai sikap-sikap dan nilai-nilai yang ada hubungan dengan hukum dan sistem hukum, berikut sikap-sikap dan nilai-nilai yang memberikan pengaruh baik positif maupun negatif kepada tingkah laku yang berkaitan dengan hukum. Demikian juga kesenangan atau ketidaksenangan untuk berperkara adalah bagian dari budaya hukum. Maka secara singkat dapat dikatakan bahwa yang disebut budaya hukum adalah keseluruhan sikap dari warga masyarakat dan sistem nilai yang ada dalam masyarakat yang akan menentukan bagaimana seharusnya hukum itu berlaku dalam masyarakat yang bersangkutan.

Dikaitkan dengan sistem hukum di Indonesia, Teori Friedman tersebut dapat kita jadikan patokan dalam mengukur proses penegakan hukum di Indonesia. Polisi adalah bagian dari struktur bersama dengan organ jaksa, hakim, advokat, dan lembaga permasyarakatan. Interaksi antar komponen pengabdian hukum ini menentukan kokohnya struktur hukum. Walau demikian, tegaknya hukum tidak hanya ditentukan oleh kokohnya struktur, tetapi juga terkait dengan kultur hukum di dalam masyarakat. Namun demikian, hingga kini ketiga unsur sebagaimana dikatakan oleh Friedman belum dapat terlaksana dengan baik, khususnya dalam struktur hukum dan budaya hukum. Sebagai contoh, dalam struktur hukum, anggota polisi yang diharapkan menjadi penangkap narkoba, polisi sendiri ikut terlibat dalam jaringan narkoba. Jaksa, sampai saat ini masih sangat sulit mencari jaksa yang benar-benar jujur, demikian juga dengan hakim pengadilan. Kesemuanya pelanggarnya selalu disebut dengan oknum, institusinya tidak bertanggung jawab.

Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 2011 menuntut terlaksananya penegakan hukum bagi para pelaku yang terlibat dalam kasus hukum dan penyimpangan pajak, termasuk pada kasus Gayus Tambunan. Tindakan itu dilakukan agar memunculkan efek jera dan membawa keadilan dalam upaya pemberantasan mafia hukum dan mafia pajak. Terkait praktik mafia hukum dalam penanganan kasus Gayus pada 2009, pelaku-pelaku terkait, baik oknum aparat dari Polisi Republik Indonesia (Polri), Kejaksaan, Kehakiman, Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak, advokat, konsultan pajak maupun dari pihak swasta, telah dituntut secara hukum, dan telah dijatuhi sanksi oleh pengadilan.

Patut dicermati, bahwa banyak pelanggaran hukum yang termasuk tindak pidana perpajakan tidak terungkap sampai ke persidangan, karena penyelesaian kasusnya selalu diupayakan secara administrasi dengan sanksi tambahan berupa denda, bunga maupun kenaikan dari pajak yang terutang, dimana sanksi ini diberikan oleh petugas pajak sendiri. Berdasarkan Pasal 44B Ayat (1) Undang-Undang tentang KUP, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di sektor perpajakan dengan alasan untuk kepentingan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, paling lama 6 bulan sejak tanggal surat permintaan. Dalam penjelasan Pasal 44B Ayat (1) tersebut bahwa penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan dapat dilakukan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, dipandang perlu untuk melakukan penelitian hukum tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dalam bidang perpajakan. Adapun pokok permasalahan dalam penelitian ini adalah: Bagaimanakah penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana perpajakan? Dan upaya apakah yang perlu dilakukan untuk memberantas tindak pidana korupsi dalam bidang perpajakan?

#### Tujuan Penelitian

1. Untuk menganalisis bagaimana aspek hukum penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana pajak.
2. Untuk menganalisis bagaimanakah upaya yang harus dilakukan untuk penanggulangan tindak pidana oleh korporasi sebagai pelaku tindak pidana perpajakan.

Hasil penelitian ini diharapkan akan dapat memperkaya pemahaman filosofis dan teoritik tentang asas-asas hukum pidana dalam tindak pidana pajak di Indonesia.

Hasil penelitian ini, diharapkan akan dapat memberikan jawaban praktis atas berbagai kendala yang dihadapi dalam penegakan hukum tindak pidana korporasi terhadap tindak pidana perpajakan dalam kerangka sistem undang-undang perpajakan yang nantinya akan bermanfaat bagi pembuat undang-undang, maupun Penyidik atau Polri, Penyidik Pegawai Negeri Sipil-Perpajakan, Penuntut Umum atau Kejaksaan, Hakim dan Penasihat Hukum.

Dalam hukum pidana, terkandung dua teori penegakan hukum yaitu ajaran sifat melawan hukum (*werechttelijkheid*) dan ajaran kesalahan (*schuld*)<sup>8</sup>. Dalam teori/ ajaran sifat melawan hukum diuraikan bahwa sifat melawan hukum melekat pada tindakan atau perbuatan yang dinyatakan sebagai tindakan atau perbuatan yang terlarang dan diancam dengan pidana oleh peraturan perundang-undangan pidana. Hal ini terkait dengan asas legalitas dalam hukum pidana pada Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) Pasal 1 Ayat (1). Namun demikian tidaklah serta merta pelaku dapat dipidana semata-mata atas dasar legalitas tersebut, tetapi juga pelaku harus memiliki kesalahan yang disebut sebagai asas tiada pidana tanpa kesalahan (*geen straf zonder schuld*). Diterimanya korporasi sebagai subjek tindak pidana akan menimbulkan permasalahan dalam hukum pidana kita, khususnya yang menyangkut masalah Penegakan hukum pidana pada korporasi, apakah unsur kesalahan tetap dapat dipertahankan seperti halnya pada manusia.

Sauer Wilhelm dalam *Grundlagen des Strafrecht*<sup>9</sup> menyatakan ada tiga pengertian dasar dalam hukum pidana yaitu, Sifat melawan hukum (*un recht*, kesalahan (*schuld*), dan pidana (*strafe*), sehingga secara dogmatis dapat dikatakan bahwa dalam hukum pidana unsur kesalahan harus ada sebagai dasar untuk mempidana si pembuat<sup>10</sup>. Prospek tentang tanggung jawab korporasi dalam hukum pidana seperti yang terdapat di negara-negara *Anglo Saxon* (Inggris), dengan syarat adanya kesalahan sebagai prinsip umum untuk adanya tanggung jawab pidana, dikenal adanya asas *mens rea* yang menurut doktrin dikenal adanya *strict liability* dan *vicarious liability*, yaitu prinsip pertanggungjawaban pidana tanpa harus mensyaratkan unsur kesalahan pada si pelaku tindak pidana, apakah dapat diterapkan dalam hukum pidana KUHP.

Pembahasan tentang penerapan teori tanggung jawab pidana korporasi ajaran kesalahan menjadi titik sentral analisis. Tindak pidana korporasi (*corporate crime*) sebagai bagian dari *white*

*colour crime* tidak mudah dapat dilihat oleh orang sebagaimana suatu tindak pidana pada umumnya. Terdapat kesulitan-kesulitan dalam menentukan kesalahan (*mens rea*) korporasi, karena aktifitas korporasi dapat ditunjukkan oleh aktifitas pemilik atau pemegang saham, manajer puncak dan karyawan. Namun, penentuan kesalahan (*schuld/ mens rea*) korporasi tidak mudah karena terdapat hubungan yang begitu kompleks dalam tindak pidana organisasi (*organizational crime*) diantara dewan direksi, eksekutif dan manajer pada sisi dan perusahaan induk, demikian juga dengan devisi-devisi cadibang dan anak-anak perusahaan, yang demikian kompleksnya. Ernest Freund (1897) berpendapat, *A corporate crime should there or be based upon collective wrong and admitted only where the latter can be established in former times therefore a collective wrong was perhaps more easly assumed than now*<sup>11</sup>.

Dalam rangka penegakan hukum yang baik, berdasarkan Teori Sistem Hukum, sebagaimana dikemukakan oleh Lawrence Meir Friedman, seorang ahli sosiologi hukum dari Stanford University, mengatakan bahwa: bekerjanya hukum dengan baik, sangat ditentukan tiga elemen utama dari sistem hukum (*legal system*), yaitu: isi hukum (*legal substance*); struktur hukum (*legal structure*); dan budaya hukum (*legal culture*).

## METODE PENELITIAN

Metode yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif analitis dengan pendekatan yuridis normatif. Jenis dan sumber data: dokumen atau bahan pustaka, berupa: bahan-bahan hukum yang diperoleh melalui studi kepustakaan. Bahan hukum yang ditelaah dalam penelitian ini: bahan hukum primer, yaitu: bahan hukum berupa peraturan perundang-undangan; bahan hukum sekunder, yaitu: literatur, tulisan dan makalah seminar, serta pendapat dari beberapa pakar hukum; bahan hukum tersier, yaitu: kamus hukum, ensiklopedia hukum<sup>12</sup>. Teknik pengumpulan data, data yang diperoleh berupa bahan hukum primer, sekunder dan tersier,

8 Roeslan Saleh, *Perbuatan Pidana Dan Pertanggungjawaban Pidana Dua Pengertian Dasar Dalam Hukum Pidana* (Jakarta: Akasara Baru, 1983).

9 Sudarto, *Hukum Dan Perkembangan Masyarakat* (Bandung: Sinar baru, 1983).

10 Muladi dan Dwidjo Prianto, *Opcit. hlm 5*

11 Muladi, *Bahan Ajar Penegakan Hukum Dibidang Sumber Daya Alam Dengan Pendekatan Multidoor, Bagian Tindak Pidana Korporasi, Redd+* (Jakarta, 2012).

12 James A. Black and Dean J. Champion, *Metode Dan Masalah Penelitian Sosial, Terjemahan E. Koswara et. All.*, III. (Bandung: Refika Aditama, 2001).

dianalisis; teknik analisis data: kualitatif.<sup>13</sup>

## PEMBAHASAN DAN ANALISIS

Penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi di bidang perpajakan di Indonesia, dirasakan belum optimal sebagaimana diharapkan, karena dihadapkan dengan berbagai kendala, baik dari substansi, Aparatur maupun budaya hukum.

Untuk membahas dan menganalisis pokok permasalahan tentang penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi di bidang perpajakan, sebagaimana dikemukakan diatas, digunakan sebagai pisau analisis berdasarkan Teori Sistem Hukum, Lawrence Meir Friedman, seorang ahli sosiologi hukum dari Stanford University, yang mengatakan, bahwa penegakan hukum yang baik ditentukan oleh tiga elemen utama dari sistem hukum (*legal system*), yaitu: substansi/ isi hukum (*legal substance*); struktur/pranata hukum (*legal structure*); dan budaya hukum (*legal culture*).

### A. Penegakan Hukum Pidana terhadap Korporasi sebagai Pelaku Tindak Pidana Korupsi Bidang Perpajakan.

Pemberantasan korupsi di sektor perpajakan telah dilakukan oleh pemerintah dengan mengeluarkan Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 2011 dan Instruksi Presiden Nomor 17 Tahun 2011. Kedua instrumen hukum tersebut merupakan upaya sistimatis untuk mencegah dan memberantas tindak pidana korupsi di sektor perpajakan. Namun dalam pelaksanaannya upaya tersebut belum maksimal karena menghadapi berbagai kendala, antara lain sebagai berikut:

#### 1. Substansi Hukum (*Legal Substance*).

Dilihat dari segi Substansi, materi, isi hukum, penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi di bidang perpajakan, dihadap oleh kendala yuridis, antara lain:

##### 1.1. Belum ada Pengaturan Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Perpajakan

Sejak diberlakukan KUHP Belanda (1818), dan melalui asas konkordansi diberlakukan di seluruh Indonesia dengan UU RI Nomor 73 Tahun 1958, belum mengakui secara komprehensif,

perusahaan atau korporasi sebagai subjek tindak pidana dan karenanya dapat diancam dengan pidana. Pengertian barang siapa, tidak mencerminkan secara tersirat bahwa di dalam pengertian itu, suatu perusahaan atau korporasi sebagai subjek yang dapat melakukan tindak pidana dan dapat diancam pidana. Pengakuan korporasi sebagai "subjek hukum pidana" tersirat dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) Pasal 59<sup>14</sup> sekalipun tidak eksplisit dan maksud pembentuk KUHP sesungguhnya "melindungi" pengurus yang beritikad baik, dalam kalimat Pasal 59 disebut "tidak turut campur...". KUHP Pasal 59, bukan ketentuan penegasan bahwa pengurus juga adalah serta merta penanggung jawab atas tindak pidana yang dilakukan oleh salah satu anggotanya dan pembentuk KUHP masih terpengaruh oleh doktrin klasik "*universitas delinquere no potest*".

Pasal di atas selain mengakui kemungkinan celah hukum bagi tanggung jawab pidana korporasi akan tetapi pertanggungjawaban itu di batasi, hanya pada pelaku (*dader*) langsung dalam perbuatan korporasi, dan menjadi pertanyaan apakah kemudian menjadi tertutup penerapan ketentuan KUHP Pasal 55 dan 56? Ketentuan Pasal 59 KUHP yang lahir pada Tahun 1818, tentu tidak cocok lagi dengan status hukum suatu perseroan terbatas saat ini, yaitu memiliki organ perseroan (Rapat Umum Pemegang Saham, Direksi dan anggota Dewan Komisaris)<sup>15</sup> di mana RUPS merupakan organ tertinggi dalam suatu perseroan terbatas. Pertanyaan muncul adalah apakah mungkin dalam suatu perseroan, salah seorang anggota pengurus (direksi) atau anggota dewan komisaris, dapat terhindar dari "turut campur" dalam setiap keputusan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS)? Pertanyaan di atas, merupakan juga alasan mengapa pembentuk Undang-undang Nomor 40 Tahun 2007 memasukkan ketentuan Pasal 155 sebagai bentuk tanggung jawab renteng baik secara hukum perdata maupun hukum pidana<sup>16</sup>.

14 Pasal 59 KUHP: "Dalam hal-hal dimana karena pelanggaran ditentukan pidana terhadap pengurus, anggota-anggota dan pengurus atau komisaris-komisaris, maka pengurus, anggota badan pengurus atau komisaris yang ternyata tidak ikut campur melakukan pelanggaran tidak dipidana"

15 Pasal 1 angka 2 UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas

16 Pasal 155 UU RI Nomor 40 Tahun 2007 berbunyi: "Ketentuan mengenai tanggung jawab

13 Peter Mahmud Marzuki, *op.cit.*, hlm. 172-202

Perkembangan pemikiran bahwa suatu korporasi sebagai subjek tindak pidana dan dapat dipertanggungjawabkan secara pidana dilandaskan pada pemikiran abstraksi-logis merujuk pada pengalaman empiris di mana korporasi telah digunakan sebagai sarana untuk melaksanakan suatu tindak pidana atau digunakan sebagai sarana untuk menampung hasil suatu tindak pidana dan korporasi dianggap telah memperoleh keuntungan dari tindak pidana tersebut<sup>17</sup>. Perkembangan pemikiran di atas mengenyampingkan doktrin klasik, “*universitas delinquere non potest*” dan memperkuat teori identifikasi atau teori pelaku fungsional (*functionele dader*). Di dalam era perkembangan ekonomi global abad 21, tampaknya kedua teori tersebut memperoleh kepercayaan masyarakat internasional<sup>18</sup> terutama terhadap tindak pidana yang berkaitan dengan pengelolaan sumber daya alam, ekspor dan impor, perbankan, serta sumber pendapatan negara terutama pajak. Dalam kedua konsep hukum tanggung jawab korporasi tersebut terkait konsep hukum keperdataan yang dikenal dengan, “*Ultra Vires*”.<sup>19</sup>

Perkembangan sistem hukum pidana Indonesia tersebut berpijak pada kenyataan bahwa sering korporasi dijadikan tameng perbuatan korporasi yang digunakan sebagai sarana untuk melakukan tindak pidana atau merupakan organ yang menampung hasil tindak pidana<sup>20</sup>.

Merujuk pada tanggung jawab korporasi di dalam UU RI Nomor 40 Tahun 2007 tentang

Perseroan Terbatas, dalam praktik sering dipertanyakan bukan masalah tanggung jawab keperdataannya melainkan tanggung jawab pidana, yang sering tumpang tindih sehingga menimbulkan wilayah abu-abu (*grey-area*) tentang kapan (*tempus delicti*) tindakan atau keputusan direksi dapat dipertanggungjawabkan berdasarkan hukum pidana dan juga secara perdata dan siapa serta bagaimana korporasi harus mempertanggungjawabkan perbuatannya.

Dalam praktik hukum di Indonesia belum ada solusi yang diterima secara utuh oleh para praktisi dan akademisi hukum karena disatu sisi sering menimbulkan sengketa berkepanjangan dari para pihak, dan di sisi lain, telah melibatkan penyidik dan terkadang tampak jauh melebihi batas kewenangannya berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku<sup>21</sup>.

Tanggung jawab pidana korporasi di Indonesia telah diakui sejak Tahun 1955, melalui UU RI Nomor 7/Drt/1955 jo UU Nomor 1 Tahun 1961 tentang Pengusutan, Penuntutan dan Pengadilan Tindak Pidana Ekonomi sampai saat ini. Penempatan tanggung jawab pidana korporasi di dalam undang-undang pidana di luar KUHP merupakan penghalusan hukum terhadap ketentuan KUHP Pasal 59 yang masih mengandung keragu-raguan dan pembatasan sebagaimana pernyataan saya pada awal tulisan ini. Sejak penempatan korporasi sebagai subjek tindak pidana dalam Undang-undang Darurat (UU Drt) tersebut, di dalam beberapa undang-undang pidana khusus lain (*lex specialis*) ditetapkan kemudian korporasi sebagai subjek tindak pidana.

Secara faktual ternyata korporasi sebagai subjek hukum pidana, dengan melihat kepada perkembangan masyarakat sudah dikenal, walaupun perkembangan sebagai subjek tindak pidana belum begitu lama dikenal. Sebagai contoh di Amerika, korporasi diterima sebagai subjek hukum pidana sejak tahun 1909 dalam kasus New York Central and River R.R.v. United States<sup>22</sup>.

Sejak tahun 1951 dalam Undang-undang Penimbunan Barang-barang, dan baru secara luas dikenal dalam Undang-Undang No. 7 Drt

---

Direksi dan/atau anggota Dewan Komisaris atas kesalahan dan kelalaiannya yang diatur dalam Undang-Undang ini tidak mengurangi ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang tentang Hukum Pidana”.

- 17 Kasus perbankan Hendra Rahardja dan kasus Nazarudin dalam perkara wisma atlet; serta kasus BLBI dan kasus Century. Kasus terakhir dan mengemuka adalah perkara penggelapan pajak PT MG
- 18 Kasus Enron dan World.com; kasus Goldman & Sachs; kasus British Petroleum (BP) dan kasus Lockheed di Belanda.
- 19 *Ultra Vires*: “Unauthorized, beyond the scope of power allowed or granted by a corporate charter or by law; the officer was liable for the firm’s ultra vires actions”. (*Black’s Law Dictionary, 1996, page 730*).
- 20 Kasus Hambalang dan kasus pengadaan alat laboratorium di beberapa Universitas oleh PT Group Permai; kasus BLBI (Tahun 1998) dan kasus Century (Tahun 2008). Terbanyak kasus perbankan dengan alasan kredit macet

- 
- 21 Contoh putusan Pengadilan Tipikor dalam perkara Hotasi Nababan —kasus pesawat Merpati
- 22 Muladi and Dwidja Prayitno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi* (Bandung: Prenada Media Group, 2010).

Tahun 1955 tentang Tindak Pidana Ekonomi<sup>23</sup>. Akan tetapi secara umum, sebagaimana yang tercantum dalam KUHP (Pasal 59), subjek tindak pidana korporasi belum dikenal, dan yang diakui sebagai subjek hukum dalam tindak pidana secara umum adalah “orang”<sup>24</sup>. Adalah merupakan realita bahwa dewasa ini korporasi semakin memegang peranan penting dalam kehidupan masyarakat, khususnya dalam bidang perekonomian. Keraguan menempatkan korporasi sebagai subjek hukum pidana yang dapat melakukan tindak pidana dan sekaligus dapat dipertanggungjawabkan dalam hukum pidana sudah bergeser.

Doktrin yang mewarnai W.V.S Belanda 1886, yakni “*universitas delinquere non potest*” atau “*societas delinquere non potest*” (badan hukum tidak dapat meakukan tindak pidana), sudah mengalami perubahan sehubungan dengan diterimanya konsep pelaku fungsional (*functioneel dadershap*)<sup>25</sup> Menurut Rowling, pembuat delik memasukan korporasi ke dalam *functioneel dadershap*, oleh karena korporasi dalam dunia modern mempunyai peranan penting dalam kehidupan ekonomi yang mempunyai banyak fungsi yaitu sebagai pemberi kerja, produsen, penentu harga, pemakai devisa, dan lain-lain<sup>26</sup>.

Asas “tiada pidana tanpa kesalahan” (*nulla poena sine culpa; geen straf zonder schuld; actus non facit reum*) sampai saat ini masih berlaku sebagai prinsip umum di berbagai negara, termasuk Indonesia<sup>27</sup>. Pertanggungjawaban pidana hanya dapat dimintakan terhadap orang yang nyata-nyata melakukan kesalahan, jika ia melakukan suatu tindak pidana. Dalam konsep pertanggungjawaban pidana (*criminal liability*), terkandung ajaran kesalahan (*schuld, mens rea*)<sup>28</sup>.

Sehubungan dengan asas “tiada pidana tanpa kesalahan”, Roeslan Saleh berpendapat: “...dasar daripada adanya perbuatan pidana adalah asas legalitas, yaitu asas yang menentukan bahwa sesuatu perbuatan adalah terlarang dan diancam dengan pidana barang siapa yang melakukannya, sedangkan dasar dipidanya pembuat adalah asas “tidak dipidana jika tidak ada kesalahan.”

Status hukum suatu perseroan terbatas saat ini, yaitu memiliki organ perseroan (Rapat Umum Pemegang Saham, Direksi dan anggota Dewan Komisaris)<sup>29</sup> dan RUPS merupakan organ tertinggi dalam suatu perseroan terbatas. Apakah mungkin dalam suatu perseroan, salah seorang anggota pengurus (direksi) atau anggota dewan komisaris, dapat terhindar dari setiap keputusan RUPS? Mengapa pembentuk UU RI Nomor 40, memasukkan aspek hukum pidana ke dalam urusan hukum perdata tergambar dari ketentuan KUH Perdata, bab kedua tentang Perikatan, khususnya Pasal 1320 dan Pasal 1321. KUH Perdata Pasal 1321, yang menyatakan bahwa: kesepakatan suatu perjanjian menjadi tidak sah jika terdapat kekhilafan atau diperoleh karena paksaan atau penipuan. Dengan UU RI Nomor 40 Tahun 2007, tentang Perseroan Terbatas, telah dimasukkan ketentuan Pasal 155 sebagai bentuk tanggung jawab renteng-kolektif, direksi dan anggota dewan komisaris dari tanggung jawab hukum pidana<sup>30</sup>.

Perihal korporasi sebagai subjek hukum terkait tanggung jawab pidana di Indonesia telah diakui sejak tahun 1955, melalui UU RI Nomor 7/Drt/1955 jo UU No. 1 tahun 1961 tentang Pengusutan, Penuntutan dan Pengadilan Tindak Pidana Ekonomi sampai saat ini. Penempatan tanggung jawab pidana korporasi di dalam undang-undang pidana di luar KUHP merupakan penghalusan hukum terhadap ketentuan KUHP Pasal 59 yang masih mengandung keragu-raguan dan pembatasan sebagaimana pernyataan penulis pada awal tulisan ini. Sejak penempatan

23 Andi Hamzah, *Tanggung Jawab Korporasi Dalam Tindak Pidana Lingkungan Hidup* (Jakarta, 1989).

24 Pasal 59 KUHP menyatakan: Dalam hal-hal dimana karena pelanggaran ditentukan pidana terhadap pengurus, anggota-anggota badan pengurus, atau komisaris-komisaris, maka pengurus, anggota badan pengurus atau komisaris yang ternyata tidak ikut campur melakukan pelanggaran tindak pidana.

25 Muladi, “Fungsionalisasi Hukum Pidana Di Dalam Kejahatan Yang Dilakukan Oleh Korporasi” (Universitas Diponegoro, 1989).

26 A.Z. Abidin, *Bunga Rampai Hukum Pidana* (Jakarta: Pradnya Paramita, 1983).

27 Moeljatno, *Perbuatan Pidana Dan Pertanggungjawaban Pidana* (Jakarta: Bina Aksara, 1983).

28 Roeslan Saleh, *Perbuatan Pidana Dan*

*Pertanggungjawaban Pidana* (Jakarta: Aksara Baru, 1983).

29 Pasal 1 angka 2 UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.

30 Pasal 155 UU RI Nomor 40 Tahun 2007 berbunyi: “Ketentuan mengenai tanggung jawab Direksi dan/ atau anggota Dewan Komisaris atas kesalahan dan kelalaiannya yang diatur dalam Undang-Undang ini tidak mengurangi ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang tentang Hukum Pidana”.

korporasi sebagai subjek tindak pidana dalam UU Drt tersebut, di dalam beberapa undang-undang pidana khusus lain (*Lex Specialis*) ditetapkan kemudian korporasi sebagai subjek tindak pidana.

Di dalam setiap undang-undang pidana pasca reformasi telah diakui bahwa korporasi termasuk subjek hukum yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana, seperti di dalam UU RI Nomor 31 tahun 1999 yang diubah dengan UU RI Nomor 20 tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, UU RI Nomor 8 tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang, UU RI Nomor 35 tahun 2009 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Terorisme, dan UU RI Nomor 9 tahun 2015 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Pendanaan Terorisme. Subjek hukum korporasi yang dapat dipertanggungjawabkan secara administratif dan secara pidana terdapat di dalam berbagai undang-undang administratif yang diperkuat sanksi pidana atau hukum pidana administratif-*administrative penal law*, seperti UU RI Nomor 6 tahun 1983 yang diubah keempat kalinya dengan UU RI Nomor 16 tahun 2009, UU RI Nomor 6 tahun 2011 tentang Keimigrasian, dan UU RI Nomor 23 tahun 2012 tentang Administrasi Kependudukan. Selain itu, di dalam berbagai UU terkait keuangan dan perbankan seperti UU RI Nomor 5 tahun 1985 tentang Pasar Modal, UU RI Nomor 11 tahun 2008 tentang Informasi dan Transaksi Elektronik.

Pertanggungjawaban suatu korporasi sebagai subjek tindak pidana dan dapat dipertanggungjawabkan secara pidana dilandaskan pada pemikiran abstraksi-logis merujuk pada pengalaman empiris bahwa korporasi telah digunakan sebagai sarana untuk melaksanakan suatu tindak pidana atau digunakan sebagai sarana untuk menampung hasil suatu tindak pidana dan korporasi dianggap telah memperoleh keuntungan dari suatu perbuatan yang telah merugikan kepentingan orang lain atau korporasi lain<sup>31</sup>. Perkembangan pemikiran di atas sekaligus mengenyampingkan doktrin klasik, "*societas delinquere non potest*", dan memperkuat teori identifikasi atau teori pelaku fungsional (*functionele dader*). Di dalam peraturan

perundang-undangan pidana tersebut di atas telah dicantumkan bahwa pengertian "setiap orang" adalah orang perorangan atau korporasi baik berbadan hukum atau tidak berbadan hukum,<sup>32</sup> sehingga dalam sistem hukum pidana Indonesia, korporasi eksplisit diakui sebagai subjek tindak pidana dan tidak ada lagi keragu-raguan mengenai hal tersebut.

Perkembangan sistem hukum pidana Indonesia tersebut berpijak pada kenyataan bahwa sering korporasi dijadikan "kedok" (*shields*) perbuatan korporasi yang digunakan sebagai sarana untuk melakukan tindak pidana atau merupakan organ yang menampung hasil tindak pidana<sup>33</sup>.

Korporasi dapat melakukan perbuatan yang bersifat tercela, sehingga korporasi patut diminta pertanggungjawaban pidana, bagaimana bentuk pertanggungjawaban pidana suatu korporasi, doktrin hukum pidana telah mengakui, "*respondeat superior*" dan "*vicarious liability*"<sup>34</sup> dengan dasar teori identifikasi. Selain dua bentuk pertanggungjawaban pidana korporasi tersebut, juga perbuatan korporasi yang bersifat "*ultra vires*" dapat dikonstruksikan sebagai perbuatan melawan hukum perdata (*onrechtmatige daad*)<sup>35</sup> atau dalam konteks organisasi pemerintah, disebut perbuatan melawan hukum pemerintah (*onrechtmatige overheids daad*)<sup>36</sup>.

Ditinjau dari segi substansi hukum (*Legal Substance*)/materi peraturan perundang-undangan, antara lain menyatakan, bahwa sesuai penjelasan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

31 Kasus perbankan Hendra Rahardja dan kasus Nazarudin dalam perkara wisma atlet; serta kasus BLBI dan kasus Century. Kasus terakhir dan mengemuka adalah perkara penggelapan pajak PT AAG.

32 Pengertian "setiap orang" juga dicantumkan dalam Pasal 205 RUU KUHP, dan di dalam peraturan perundang-undangan pidana khusus dan administratif.

33 Kasus Hambalang dan kasus pengadaan alat laboratorium di beberapa Universitas olah PT Group Permai; kasus BLBI (Tahun 1998) dan kasus Century (Tahun 2008). Terbanyak kasus perbankan dengan alasan kredit macet.

34 "*Respondeat Superior*": *The doctrine holding an employer or principal liable for the employee's or agent's wrongful act committed within the scope of the employment or agency*" (Blak's Law Dictionary, 1996, hlm. 609).

35 Marjanne, Termorhuizen, "Kamus Hukum Belanda-Indonesia; Pradnja Paramita,... Perbuatan Melawan Hukum (*onrechtmatige daad*):....

36 Mertokusumo, Sudikno, "*Perbuatan Melawan Hukum Pemerintah*";....

Pasal 38 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP), diatur bahwa pelanggaran terhadap suatu kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administratif perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak dan Surat Tagihan Pajak. Sedangkan yang menyangkut tindak pidana pajak dikenai sanksi pidana.

Dengan demikian perbuatan yang diancam dengan sanksi pidana adalah perbuatan atau tindakan yang bukan pelanggaran administratif melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, yaitu suatu perbuatan yang melanggar peraturan perundang-undangan pajak yang menimbulkan kerugian keuangan negara pelakunya diancam hukuman pidana<sup>37</sup>.

Kepala Biro Hukum dan Humas Mahkamah Agung Republik Indonesia Ridwan Mansyur menjelaskan tentang contoh kasus penggelapan Pajak oleh Wajib Pajak (perorangan dan badan hukum) yang telah diputuskan oleh Majelis Hakim Agung Mahkamah Agung Republik Indonesia.

Di Indonesia, pertanggungjawaban badan hukum atau yang ada dalam akademis juga disebut pertanggungjawaban korporasi, melalui penyelenggaraan seminar nasional kejahatan korporasi tanggal 23-24 November 1989 di Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang Mardjono Reksodieputro, sebagaimana dikutip dari Kartono<sup>38</sup>, antara lain menjelaskan, bahwa sekalipun konsep pertanggungjawaban pidana korporasi atau badan usaha telah diadopsi oleh berbagai undang-undang pidana Indonesia diluar KUHP, kasus-kasus pidana yang dilakukan oleh korporasi.

Pengadilan di Indonesia belum pernah menjatuhkan hukuman pidana kepada Korporasi. Hal ini dapat dilihat sebagaimana contoh beberapa kasus tindak pidana korupsi dalam bidang perpajakan yang dilakukan oleh korporasi. Untuk memberikan gambaran mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi dalam

tindak pidana pajak, berikut akan diuraikan contoh kasus tindak pidana pajak yang sudah mempunyai kekuatan hukum tetap yang tertuang dalam Putusan Mahkamah Agung, yaitu: 1. Kasus dengan terdakwa Suwir Laut alias Lie Che Sui dengan Nomor: 2239.K/Pid. Sus/2012 Mahkamah Agung menghukum terdakwa selama 2 (dua) tahun percobaan 3 (tiga) tahun dengan syarat khusus agar perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group membayar denda senilai 2x Rp. 1.259.977.695.652 = 2.519.955.391.304<sup>39</sup>. 2. Putusan Mahkamah Agung Nomor: 2239 K/PID. SUS/2012, dengan Terdakwa SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK dalam Kasus Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (Asian Agri Group); 3. Putusan Mahkamah Agung Nomor: 54 L/PID. SUS/2014 dalam perkara Terdakwa Dra. Budiati, dalam kasus tindak pidana bidang perpajakan.

Komariah Emong Saparjaya, berpendapat bahwa pada mulanya memang sulit diterima bahwa badan hukum dapat melakukan tindak pidana, karena badan hukum bukanlah subjek hukum dari hukum Pidana. Sejak KUHP dibuat sudah terlihat bahwa subjek hukum pidana hanyalah orang pribadi (alami). Hal tersebut disebabkan bukan saja karena rumusan tindak pidana dalam KUHP dimulai dengan perkataan barang siapa, melainkan juga karena bunyi KUHP Pasal 59 yang membatasi diri kepada pengurus atau komisaris-komisaris secara pribadi, yang menyatakan: Dalam hal-hal dimana karena pelanggaran ditentukan pidana terhadap pengurus, anggota-anggota badan pengurus atau komisaris-komisaris maka yang ternyata tidak ikut campur pun melakukan pelanggaran, tidak dipidana<sup>40</sup>.

Mardjono Reksodiputro berpendapat senada dengan Oemar Seno Adjie yang berpendapat bahwa KUHP Indonesia masih menganut asas umum karena suatu tindak pidana hanya dapat dilakukan oleh manusia (*natuurlijk person*) sehingga fiksi badan hukum (*rechts person*) tidaklah berlaku dalam hukum pidana, kecuali peraturan perundang-undangan diluar KUHP<sup>41</sup>. Selengkapnya, KUHP Pasal 59 menyatakan:

37 Muhammad Djafar Saidi, Djafar, and Merdekawati, *Kejahatan Di Bidang Perpajakan*.

38 Kartono, *tanggung jawab Pidana Perusahaan Industri dalam Tindak Pidana Pajak, Thesis Magister Program Pascasarjana Universitas Erlangga*, hlm 35 - 55 Dalam Rahmadi, *Hukum Lingkungan Di Indonesia*.

39 Mansyur, "PT Asian Agri Telah Diputuskan Oleh Mahkamah Agung Untuk Membayar Denda Ke Negara Sebesar Rp 2,5 Triliun. Apa Reaksi Asian Agri?"

40 Emong Sapardjaya, *Buku Ajar Pelatihan Penegakan Hukum Terpadu, Lingkungan Hidup Dan Sumber Daya Alam*, Redd +.

41 Ibid.

“Dalam hal menentukan hukuman karena pelanggaran terhadap pengurus, anggota salah satu pengurus atau komisaris maka hukuman tidak dijatuhkan atas pengurus/komisaris, jika nyata pelanggaran itu telah terjadi diluar tanggungan”<sup>42</sup>.

Istilah pertanggungjawaban baik yang merupakan *for corporation* maupun *corporate criminal (corporaties misdaad)* meningkat<sup>43</sup>. Istilah pertanggungjawaban pidana korporasi merupakan padanan atau terjemahan dari istilah dalam bahasa inggris yaitu *criminal liability*, yang dalam ranah hukum pidana berkaitan dengan bidang pertanggungjawaban pidana yang semula hanya manusia sebagai subjek tindak pidana artinya hanya manusia yang dapat dibebani dengan pertanggungjawaban pidana dan karena itu dapat dijatuhi pidana. Tetapi dalam perkembangan hukum pidana di Indonesia telah timbul pemikiran dari kalangan ahli hukum akademisi dan dari kalangan pembentuk undang-undang atau parlemen, bahwa sebaiknya bukan hanya manusia yang dapat dijatuhi sanksi pidana melainkan juga korporasi.

Dalam pengertian sempit yang dimaksud korporasi adalah badan hukum atau badan usaha<sup>44</sup> dan dalam pengertian yang luas korporasi tidak terbatas pada badan hukum saja melainkan juga termasuk kelompok yang terorganisasi.

Membahas tentang kejahatan korporasi atau badan hukum akankah tetap membuka adanya kemungkinan untuk menuntut dan mempidanakan individu-individu, termasuk para pengurus atau manajer disamping badan hukum itu sendiri? Namun demikian peran manusia atau individu-individu tetap penting, dan oleh karena itu mereka tetap perlu atau menjadi sasaran penuntutan<sup>45</sup>.

Muladi dan Dwijo Priyatno menyatakan bahwa korporasi dapat melakukan tindak

pidana, bahwa *crimes are early committed for the corporate, and not against*, yang kedua sering dinamakan *employee crimes* sedangkan yang ketiga merupakan korporasi yang sengaja dibentuk dan dikendalikan untuk melakukan kejahatan<sup>46</sup> pidana, dengan menggolongkannya menjadi; (1) *crime for corporation*, (2) *crime against corporation* dan (3) *criminal corporatin*, yang kesemuanya tersebut, sebenarnya merupakan kejahatan korporasi (*corporate crime*), dalam hal ini dapat dikatakan istilah-istilah tersebut mempunyai persamaan yaitu berkaitan dengan kejahatan korporasi, namun dapat dibedakan dengan mendasarkan pelaku dan hasil kejahatan diperoleh.

Komariah Emong Sapardjaya, berpendapat bahwa korporasi sebagai subjek tindak pidana, mengalami perkembangan secara bertahap, yang pada awal perkembangannya ditandai dengan usaha-usaha agar sifat tindak pidana yang dilakukan korporasi dibatasi pada perorangan (*naturelijk person*), sehingga tindak pidana korporasi dianggap dilakukan pengurus korporasi<sup>47</sup>. Korporasi sebagai subjek atau pelaku tindak pidana sebenarnya juga telah dikenalkan dalam peraturan perundang-undangan Indonesia sebelum lahirnya Undang-Undang Nomor 17 tahun 1951<sup>48</sup>.

## 1.2. Asas Legalitas.

Ditilik dari segi Substansi Hukum teori Lawrence Meir Friedman, disebut sebagai sistem substansial yang menentukan bisa atau tidaknya hukum itu dilaksanakan. Substansi juga berarti produk yang dihasilkan oleh orang yang berada dalam sistem hukum yang mencakup keputusan yang mereka keluarkan, aturan baru yang mereka susun. Substansi juga mencakup hukum yang hidup (*living law*), bukan hanya aturan yang ada dalam kitab undang-undang (*law books*). Sebagai negara yang masih menganut sistem Civil Law Sistem atau sistem Eropa Kontinental (meski sebagian peraturan perundang-undangan juga telah menganut *Common Law System* atau *Anglo*

42 Soesilo, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) Serta Komentar-Komentarnya Lengkap Pasal Demi Pasal*.

43 Muladi, *Bahan Ajar Penegakan Hukum Dibidang Sumber Daya Alam Dengan Pendekatan Multidoor, Bagian Tindak Pidana Korporasi, Redd+*.

44 Dalam UU No.32 tahun 2009 tentang Pengelolaan Lingkungan Hidup, korporasi disebut sebagai badan usaha, Pasal 1 butir 32 atau Pasal 116 s/d 119 UU No. 32 Tahun 2009 korporasi disebut sebagai badan usaha, Pasal 1 butir 32 atau Pasal 116 s/d 119 UU No. 32 Tahun 2009, himpunan peraturan perundang - undangan, fokus media, Jakarta,

45 Rahmdi, *Hukum Lingkungan Di Indonesia*.

46 Muladi and Prayitno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*.

47 Komariah Emong Sapardjaya, *Tanggung Jawab Pidana Badan Hukum Korporasi Bahan Ajar Penegakan Hukum Terpadu Dengan Pendekatan Multidoor Dalam Penanganan Sumber Daya Alam - Lingkungan Hidup Di Atas Hutan Dan Lahan Gambut, Redd +*, (Jakarta, 2012).

48 Ibid.

Saxon) dikatakan hukum adalah peraturan yang tertulis sedangkan peraturan yang tidak tertulis bukan dinyatakan hukum.

Sistem ini mempengaruhi sistem hukum di Indonesia, yaitu: asas legalitas dalam KUHP Pasal 1 Ayat 1 dikenal Asas *Nullum Dilectum Nula Poena Sine Previalege*.....“tidak ada suatu perbuatan pidana yang dapat di hukum jika tidak ada aturan yang mengaturnya”.

Dalam kondisi *existing* saat ini, belum ada peraturan perundang-undangan pidana yang secara tegas mengatur suatu korporasi (badan hukum) dapat dipidana. Sehingga bisa atau tidaknya suatu perbuatan dikenakan sanksi hukum apabila perbuatan tersebut telah diatur dalam peraturan perundang-undangan.

Selain itu, dalam penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi di bidang perpajakan ini, terjadi penyimpangan prinsip utama hukum pidana umum dalam perundang-undangan pajak, yaitu: pengampunan/pemutihan pajak, yaitu pemajakan atas sesuatu yang batal, karena hukum dengan cara membuka kesempatan dalam jangka waktu tertentu untuk mendaftarkan harta benda wajib pajak (yang diperoleh secara melanggar hukum) untuk ditetapkan sebagai objek pajak tanpa pengusutan pidana.

Dalam penegakan hukum pidana, tidak ada tuntutan apapun terhadap orang yang sudah meninggal. Sedangkan dalam hukum pajak masih dimungkinkan mengharuskan pihak ahli waris membayar denda/biaya penyitaan atas dasar hukum pidana fiskal. Artinya, dalam hukum pidana fiskal dapat dijatuhkan hukuman yang tidak berdasar atas kesalahan si terhukum sendiri. Selain itu, dalam hukum pidana, sasarannya hanya orang-orang pribadi, sedangkan dalam hukum pidana pajak/fiskal dapat menjatuhkan hukuman pidana berupa denda terhadap badan hukum.

### 1.3. Asas *Lex Specialis* Peraturan Perundang-undangan Perpajakan.

Salah satu asas penting di dalam hukum yang mempengaruhi penerapan aturan-aturan hukum adalah asas “*specialis derogat legi generali*”, yang secara sederhana berarti aturan yang bersifat khusus (*specialis*) mengesampingkan aturan yang bersifat umum (*generali*). Sebagai asas yang mengatur penggunaan kewenangan, “*lex specialis derogat legi generali*” merupakan asas

hukum yang menentukan dalam tahap aplikasi. Dalam hal ini, asas ini menjadi penting bagi aparat penegak hukum untuk menentukan aturan mana akan diterapkan terhadap suatu peristiwa. Aparat penegak akan melihat pada aturan-aturan yang ada dan berlaku, mana yang bersifat umum dan mana yang bersifat khusus<sup>49</sup>.

Dalam hukum pidana Indonesia, asas ini terkandung dalam KUHP Pasal Ayat (2), “jika suatu perbuatan masuk dalam suatu aturan na yang umum, diatur pula dalam aturan pidana yang khusus, yang khusus itulah yang diterapkan”. Pasal ini menegaskan perlakuan (validitas) aturan pidana yang khusus ketika mendapati ‘perbuatan’ yang masuk baik ke dalam aturan pidana yang umum dan aturan pidana yang khusus<sup>50</sup>. Pemberlakuan asas ini bukan hanya terhadap adanya undang-undang khusus, tetapi juga terhadap undang-undang administratif di dalamnya memuat aturan pidana (*administratiefstrafrecht*). Termasuk aturan tentang tindak pidana pertanggungjawaban pidana dan pemidanaan yang tercantum dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Undang-Undang tentang KUP).

Ketentuan tindak pidana yang berkaitan dengan masalah perpajakan di dalam peraturan perundang-undangan perpajakan juga terdapat di dalam KUHP tidak secara komprehensif membahas mengenai ketentuan perpajakan, seperti ketentuan mengenai Pemalsuan pada Pasal 263 Ayat (1) KUHP dan ketentuan mengenai Penggelapan pada Pasal 372 dan Pasal 374 KUHP<sup>51</sup>.

Penerapan delik korupsi terhadap pelanggaran sektor perpajakan, tidak terlepas dari adanya keuangan negara yang dirugikan, baik dari sektor perpajakan maupun korupsi, sehingga unsur kerugian negara mutlak harus ada. Mengenai hal ini, terdapat tata cara yang berbeda tentang “kerugian keuangan negara”, yaitu meskipun perbuatannya merugikan keuangan negara atau dapat merugikan keuangan negara, kesalahan baik pihak terafiliasi yang terdiri wajib pajak, kuasa dan petugas pajak, tidak dapat dijerat oleh undang undang pidana

49 Triyono Martanto, “Penerapan Sanksi Pidana Atas Tindak Pidana Perpajakan Dihubungkan Dengan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi” (Universitas Padjajaran, 2010).

50 Ibid.

51 Ibid.

lain (Undang-Undang tentang Tipikor), selain undang-undang pajak, karena merupakan *lex specialis*. Profesor Andi Hamzah menyatakan bahwa dengan sengaja melaporkan SPT yang tidak benar sehingga merugikan negara adalah perbuatan melawan hukum. Undang-Undang tentang perpajakan telah mengaturnya sebagai delik tersendiri dan merupakan *lex specialis* yang menyingkirkan ketentuan yang bersifat umum yaitu Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Merujuk pada pendapat Profesor Andi Hamzah, maka Undang-undang pajak dapat dikategorikan sebagai *lex specialis systematic*, yaitu *lex specialis* ditujukan terhadap subjek hukum tertentu, wajib pajak dan pegawai pajak<sup>52</sup>.

Undang-undang tentang perpajakan secara tegas menyatakan bahwa tindak pidana perpajakan “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara”, sementara Undang-Undang Tipikor sebagaimana yang dimuat dalam Pasal 2 Ayat (1) dan Pasal 3 juga merumuskan timbulnya akibat yaitu” dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”. Oleh karenanya sesuai dengan asas penerapan hukum pidana terhadap undang-undang yang mengatur tindak pidana dengan objek yang sama, diberlakukan hukum yang secara khusus mengatur materi tindak pidana tersebut. Keuangan negara menjadi objek tindak pidana perpajakan adalah keuangan sektor perpajakan, maka diberlakukan tindak pidana di sektor perpajakan. Adapun keuangan negara yang bersumber dari dana pajak telah masuk ke dalam inventaris keuangan negara (APBN/APBD) adalah keuangan negara yang sudah tidak menjadi domain dalam tindak pidana perpajakan. Jadi keuangan negara tersebut menjadi domain hukum pidana lain, seperti KUHP dan tindak pidana khusus lainnya sesuai dengan jenis dan bentuk tindak pidananya<sup>53</sup>.

Pelanggaran ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan apabila akan ditarik menjadi tindak pidana korupsi, maka Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Pasal 14 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perantasan Tindak Pidana Korupsi, mensyaratkan adanya ketentuan yang menyatakan bahwa “pelanggaran terhadap ketentuan undang-

undang ini sebagai tindak pidana korupsi”. Oleh karenanya, pidana yang diatur dalam undang-undang perpajakan tidak dapat menjadi tindak pidana korupsi apabila dalam undang-undang tersebut tidak mencantumkan ketentuan yang menyatakan bahwa “pelanggaran terhadap ketentuan undang-undang tersebut sebagai tindak pidana korupsi”<sup>54</sup>. Dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan telah dimuat ketentuan yang isinya sama dengan materi yang dimaksud Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Pasal 14, yaitu dimuat dalam Pasal 36A Ayat (3) dan Pasal 43A Ayat (4).

## 2. Struktur/Pranata, Aparatur Hukum (Legal Structure)

Dilihat dari kondisi *existing* saat ini, keberhasilan penegakan hukum ini juga erat kaitannya dengan struktur hukum, yaitu kerangka bentuk yang permanen dari sistem hukum yang menjaga proses tetap berada di dalam batas-batasnya. Struktur terdiri atas: jumlah serta ukuran pengadilan, yurisdiksinya (jenis perkara yang diperiksa serta hukum acara yang digunakan), termasuk di dalam struktur ini juga mengenai penataan badan legislatif.

Teori hukum, Lawrence Meir Friedman tentang Struktur Hukum/Pranata Hukum: Dalam teori Lawrence Meir Friedman hal ini disebut sebagai sistem Struktural yang menentukan bisa atau tidaknya hukum itu dilaksanakan dengan baik. Struktur hukum berdasarkan UU Nomor 8 Tahun 1981 meliputi; mulai dari Kepolisian, Kejaksaan, Pengadilan dan Badan Pelaksana Pidana (Lembaga Pemasyarakatan).

Kewenangan lembaga penegak hukum dijamin undang-undang. Sehingga dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya terlepas dari pengaruh kekuasaan pemerintah dan pengaruh lain. Hukum tidak dapat berjalan atau tegak, bila tidak ada aparat penegak hukum yang kredibilitas, kompeten dan independen. Seberapa bagusnya suatu peraturan perundang-undangan bila tidak didukung dengan aparat penegak hukum yang baik maka keadilan hanya angan-angan.

Lemahnya mentalitas aparat penegak hukum mengakibatkan penegakan hukum tidak

52 Ibid.

53 Mudzakir, *Op.Cit.*, hlm. 61

54 Mudzakir, *Op.Cit.*, hlm. 63

berjalan sebagaimana mestinya. Banyak faktor yang mempengaruhi lemahnya mentalitas aparat penegak hukum diantaranya lemahnya pemahaman hukum, ekonomi, proses rekrutmen yang tidak transparan dan lain sebagainya. Sehingga dapat dipertegas bahwa faktor penegak hukum memainkan peran penting dalam memfungsikan hukum. Kalau peraturan sudah baik, tetapi kualitas penegak hukum rendah maka akan ada masalah. Demikian juga, apabila peraturannya buruk sedangkan kualitas penegak hukum baik, kemungkinan munculnya masalah masih terbuka.

Masalah yang ditimbulkan dari struktur/pranata hukum yaitu, sekarang banyak kasus penyelewengan kewenangan di ranah penegak hukum kepolisian yang banyak melakukan pelanggaran contohnya, banyak polisi lalu lintas yang menyalahi aturan seperti melakukan tilang tapi akhirnya minta uang, dan melakukan razia, tetapi tidak ada surat tugas, izin dan lain sebagainya. Sebagai Penegak hukum seharusnya bisa menjadi wadah penampung aspirasi masyarakat, yang terjadi malah menjadi musuh masyarakat. Hal ini telah menimbulkan rendahnya tingkat kepercayaan masyarakat akan eksistensi penegak hukum.

Di dalam Undang-undang tentang Pengadilan Pajak Pasal 33, yang diperkuat oleh Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak Pasal 77, menyatakan bahwa, putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap. Selain itu, Pengadilan Pajak tidak mengenal kata banding dan kasasi. Undang-undang tentang Pengadilan Pajak Pasal 80 Ayat (2) menetapkan, bahwa sebagai pengadilan tingkat pertama dan terakhir, pemeriksaan atas sengketa pajak hanya dilakukan oleh Pengadilan Pajak. Terhadap putusnya tidak dapat lagi diajukan gugatan, banding atau kasasi. Dengan demikian, Undang-undang Pengadilan Pajak telah memposisikan pengadilan ini sebagai badan peradilan yang berdiri sendiri, tanpa melibatkan peranan Mahkamah Agung (MA). MA hanya dilibatkan di dalam mekanisme Peninjauan Kembali (PK) yang merupakan upaya hukum luar biasa dengan syarat yang sangat limitatif. Hal ini tentunya bertentangan dengan Undang Undang tentang Kekuasaan Kehakiman.

Sejak diterbitkannya Instruksi Presiden 1/2011 tentang Percepatan Penyelesaian Kasus Hukum dan Penyimpangan Pajak, Tim Gabungan

Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan dan Badan Pengawasan Keuangan Pembangunan (BPKP) yang berkoordinasi dengan Komisi Pemberantasan Korupsi telah menyelesaikan audit investigasi atas penanganan pemeriksaan, keberatan dan banding pajak terhadap 40 wajib pajak yang pernah ditangani Gayus Tambunan, yang mencakup 61 putusan Pengadilan Pajak dan 2 wajib pajak terkait *sunset policy*. Dari hasil audit itu, 3 wajib pajak dilimpahkan ke KPK, 6 wajib pajak diusulkan pemeriksaan bukti permulaan pajak dan pemeriksaan ulang, serta sisanya dilakukan upaya administrasi<sup>55</sup>.

Hal lainnya, bagi wajib pajak yang dinyatakan melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang tentang KUP Pasal 38, selama belum dilimpahkan ke pengadilan, sekalipun telah dilakukan penyidikan dan wajib pajak telah mengungkapkan kesalahannya dan sekaligus melunasi jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 2 kali dari jumlah pajak yang kurang dibayar, maka terhadapnya dapat dilakukan penghentian penyidikan. Hal ini tentunya bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang KUHP.

Pelanggaran hukum yang termasuk tindak pidana perpajakan, seringkali bersinggungan dengan pelanggaran tindak pidana lain yang mempunyai kaitan dengan tindak pidana perpajakan. Tindak pidana lain yang dimaksud adalah yang dimuat di dalam KUHP dan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, serta Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang.

Perbedaan yang sangat tipis antara tindak pidana perpajakan dengan tindak pidana lain yang berkaitan dengan perpajakan, menyebabkan dalam penerapannya, para aparaturnya penegak hukum dituntut kecerdasan pengetahuan, kecermatan dan kehati-hatiannya, terutama bila akan menarik perbuatan pelanggaran ketentuan pidana dalam perundang-undangan perpajakan sebagai tindak pidana lain, seperti tindak pidana korupsi.

55 Wiyoso Hadi, "Saat Bangsa Indonesia Bersama-Sama Berjuang Anti Korupsi Pajak," *Www.Pajak.Go.Id*, [www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id).

Tindak pidana perpajakan adalah produk perundang-undangan administrasi yang memiliki sanksi pidana, oleh karenanya problem hukum yang muncul terkait dengan pelanggaran ketentuan pidana dalam Undang-undang Perpajakan, penegakan hukumnya dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum administrasi. Perbuatan pelanggaran tindak pidana perpajakan yang terkait dengan rumusan tindak pidana seperti yang tercantum di dalam KUHP dan Undang-undang tentang Tindak Pidana Korupsi, pelesaiannya harus dilakukan dengan menggunakan dasar hukum Undang-Undang tentang Perpajakan<sup>56</sup>.

Selain itu, putusan pengadilan umum, sering berbenturan dengan Putusan Peradilan Pajak. Pengadilan pajak dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 (Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak), sebagai badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak.

Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam sektor perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak. berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Dugaan terjadinya praktik-praktik korupsi memang ditengarai banyak terjadi pada proses banding di Pengadilan Pajak. Menurut Indonesian Corruption Watch (ICW), selama tahun 2002-2009, putusan paling banyak dimenangkan oleh wajib pajak. Total keseluruhan berkas gugatan dan banding yang masuk ke Pengadilan Pajak selama tahun 2002 sampai dengan tahun 2009 adalah sebanyak 22.249 berkas, dimana hanya sebanyak 16.9 (76,2 %) berkas gugatan/banding dapat diterima secara formal dan sisanya ditolak, dari keseluruhan berkas yang diputus, diantaranya sebanyak 13.672 putusan (81%) mengabulkan gugatan/banding dari wajib pajak atau membatalkan Surat Keputusan dari Direktorat

Jenderal Pajak.<sup>57</sup> Berdasarkan survey Transparansi Internasional pada tahun 2007, Direktorat Jenderal Pajak tidak masuk lagi sebagai institusi yang dipersepsikan terkorup.<sup>58</sup>

### 3. Budaya Hukum (*Legal Culture*)

Budaya hukum dalam penegakan hukum, oleh Lawrence Meier Friedmann, dimaknai sebagai suasana pikiran sosial dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum digunakan, dihindari, atau disalahgunakan. Lawrence Meier Friedman merumuskan budaya hukum sebagai sikap dan nilai yang ada hubungan dengan hukum dan sistem hukum, berikut sikap dan nilai yang memberikan pengaruh baik positif maupun negatif kepada tingkah laku yang berkaitan dengan hukum.

Demikian juga kesenangan atau ketidakseimbangan untuk berperkara adalah bagian dari budaya hukum. Oleh karena itu, apa yang disebut dengan budaya hukum itu tidak lain dari keseluruhan faktor yang menentukan bagaimana sistem hukum memperoleh tempatnya yang logis dalam kerangka budaya milik masyarakat umum. Maka secara singkat dapat dikatakan bahwa yang disebut budaya hukum adalah keseluruhan sikap dari warga masyarakat dan sistem nilai yang ada dalam masyarakat yang akan menentukan bagaimana seharusnya hukum itu berlaku dalam masyarakat yang bersangkutan.

Hubungan antara tiga unsur sistem hukum itu sendiri tak berdaya, seperti pekerjaan mekanik. Struktur diibaratkan seperti mesin, substansi adalah apa yang dikerjakan dan dihasilkan oleh mesin, sedangkan kultur hukum adalah apa saja atau siapa saja yang memutuskan untuk menghidupkan dan mematikan mesin itu, serta memutuskan bagaimana mesin itu digunakan.

Dikaitkan dengan sistem hukum di Indonesia, Teori Friedman tersebut dapat dijadikan patokan dalam mengukur proses penegakan hukum di Indonesia. Polisi adalah bagian dari struktur bersama dengan organ jaksa, hakim, advokat, dan lembaga permasyarakatan. Interaksi antar komponen pengabdian hukum ini menentukan kokohnya struktur hukum. Walau demikian,

56 Mudzakkir, "Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus," *Jurnal Legislasi Indonesia* 8, no. 1 (2011): 56-60.

57 Firdaus, Ilyas, *Menyoal Transparansi Pengelolaan Pajak Negara, antara Markus dan Gayus*, Presentasi disampaikan pada Pertemuan Ahli Penelitian Komisi Hukum Nasional, 5 Maret 2013, hlm. 2

58 *Memberantas Mafia Pajak (1): Memahami Korupsi Pajak* oleh Gede Suarnaya, 24 Juni 2012.

tegaknya hukum tidak hanya ditentukan oleh kokohnya struktur, tetapi juga terkait dengan kultur hukum di dalam masyarakat.

Namun demikian, hingga kini ketiga unsur sebagaimana dikatakan oleh Friedman belum dapat terlaksana dengan baik, khususnya dalam struktur hukum dan budaya hukum. Sebagai contoh, dalam struktur hukum, Anggota polisi yang diharapkan menjadi penangkap narkoba, polisi sendiri ikut terlibat dalam jaringan narkoba. Demikian halnya para jaksa, sampai saat ini masih sangat sulit mencari jaksa yang benar-benar jujur. Semua pelanggaran aparat tersebut, selalu disebut sebagai perbuatan oknum, bukan atas nama institusi, sehingga lembaganya tidak bertanggung jawab.

Disamping itu, yang menjadi kendala dalam penegakan hukum pidana dalam kejahatan tindak pidana korupsi di bidang perpajakan ini, adalah kendala dalam penyidikan. Penyidikan menurut KUHAP Pasal 1 butir 2 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”. Kewenangan penyidikan berdasarkan Pasal 14 Ayat (1) huruf g Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2002 tentang Kepolisian Negara RI, ada pada Kepolisian, yang menyatakan bahwa Kepolisian bertugas menyelidik dan menyidik semua tindak pidana sesuai dengan hukum acara pidana dan peraturan perundang-undangan lainnya. Kewenangan penyidik Polri diatur dalam KUHAP Pasal 7 Ayat (1).

Di sisi lain, kewenangan KPK untuk menangani kasus korupsi diatur Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Pasal 6 huruf c. Dengan demikian baik Polri maupun KPK, keduanya memang memiliki kewenangan untuk menyidik tindak pidana korupsi. Termasuk tindak pidana korupsi di perpajakan. Namun KPK memiliki kewenangan tambahan, yaitu dapat mengambil alih perkara korupsi walaupun sedang ditangani oleh Kepolisian atau Kejaksaan (Undang-Undang tentang KPK Pasal 8 Ayat (2)). Akan tetapi pengambilalihan perkara korupsi tersebut harus dengan alasan yang diatur dalam Undang-Undang tentang KPK Pasal 9.

Kondisi ini berbeda halnya dengan penyidikan tindak pidana korupsi di sektor pajak, maka untuk penyidikan tindak pidana pajak hanya dapat dilakukan oleh Penyidik Ditjen Pajak. Pengaturan mengenai penyidikan tindak pidana pajak ini didasarkan pada Undang-Undang tentang KUP Pasal 44 Ayat (1) yang menyatakan bahwa penyidikan tindak pidana pajak hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana pajak. Selain itu ada juga Surat Edaran Jaksa Agung Nomor SE-001/1.A/5/2000 tentang Penanganan Perkara Tindak Pidana di Sektor Perpajakan yang antara lain menyatakan bahwa kasus-kasus menyangkut masalah perpajakan pada dasarnya akan diselesaikan oleh aparat Ditjen Pajak melalui prosedur teknis perpajakan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan.

Setelah proses penyidikan yang dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di sektor perpajakan selesai dan dianggap cukup, maka penyidik akan segera menyerahkan hasil penyidikannya kepada Penuntut Umum. Berdasarkan ketentuan Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) Pasal 8 Ayat (3), penyerahan berkas perkara hasil penyidikan dilakukan melalui 2 tahap, yaitu: tahap pertama, Penyidik hanya menyerahkan berkas perkara, kemudian apabila penyidik sudah dianggap selesai, maka penyidik menyerahkan tanggung jawab atas tersangka dan barang bukti kepada penuntut umum. Selanjutnya memasuki tahap penuntutan, yaitu suatu tindakan oleh penuntut untuk melimpahkan perkara pidana sektor perpajakan ke Pengadilan Negeri yang berwenang dalam hal dan menurut cara yang diatur dengan undang-undang dengan permintaan supaya diperiksa dan diputus oleh hakim di sidang pengadilan. Penuntut Umum adalah Jaksa yang diberi wewenang untuk melakukan penuntutan dan melaksanakan penetapan atau putusan hakim.

Seperti yang telah diuraikan pada bagian sebelumnya bahwa tindak pidana korupsi di sektor perpajakan adalah pelanggaran terhadap aturan perpajakan yang membawa kerugian kepada negara dan/atau tindakan-tindakan yang memenuhi persyaratan perbuatan Korupsi sebagaimana diatur dalam Undang-Undang tentang Tindak Pidana Korupsi. Berkaitan dengan

itu maka peluang untuk melakukan korupsi selalu ada dalam setiap kegiatan perpajakan, terutama terjadi sengketa pajak, dimana dalam proses penyelesaian sengketa pajak tersebut, timbul negosiasi wajib pajak dengan petugas pajak.

Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 2011 menuntut terlaksananya penegakan hukum bagi para pelaku yang terlibat dalam kasus hukum dan penyimpangan pajak, termasuk pada kasus Gayus Tambunan. Tindakan itu dilakukan agar memunculkan efek jera dan membawa keadilan dalam upaya pemberantasan mafia hukum dan mafia pajak. Terkait praktik mafia hukum dalam penanganan kasus Gayus pada 2009, pelaku-pelaku terkait, baik oknum aparat dari Polri, Kejaksaan, Kehakiman, Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak, advokat, konsultan pajak maupun dari pihak swasta telah dan sedang disidik dan dituntut secara hukum. Sebagian dari mereka bahkan telah dijatuhi sanksi oleh pengadilan.

Penting untuk dicermati, bahwa banyak pelanggaran hukum yang termasuk tindak pidana perpajakan tidak terungkap sampai ke persidangan, karena penyelesaian kasusnya selalu diupayakan secara administrasi dengan sanksi tambahan berupa denda, bunga maupun kenaikan dari pajak yang terutang, dimana sanksi ini diberikan oleh petugas pajak sendiri. Berdasarkan Pasal 44B Ayat (1) Undang-Undang tentang KUP, jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di sektor perpajakan dengan alasan untuk kepentingan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, paling lama 6 bulan sejak tanggal surat permintaan. Di jelaskan kembali dalam penjelasan Pasal 44B Ayat (1) tersebut bahwa penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan dapat dilakukan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan.

Bagi wajib pajak yang dinyatakan melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 Undang-undang tentang KUP, selama belum dilimpahkan ke pengadilan, sekalipun telah dilakukan penyidikan dan wajib pajak telah mengungkapkan kesalahannya dan sekaligus melunasi jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 2 kali dari jumlah pajak yang kurang dibayar, maka terhadapnya dapat dilakukan penghentian penyidikan.

## **B. Upaya yang perlu dilakukan untuk memberantas tindak pidana korupsi dalam bidang perpajakan**

Upaya pemberantasan korupsi di sektor perpajakan telah dilakukan oleh pemerintah dengan mengeluarkan Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 2011 dan Instruksi Presiden Nomor 17 Tahun 2011. Kedua instrumen hukum tersebut merupakan upaya sistematis untuk mencegah dan memberantas tindak pidana korupsi di sektor perpajakan. Untuk pemberantasan tindak pidana korupsi dalam bidang perpajakan dimasa mendatang, perlu diupayakan langkah-langkah antara lain, sebagai berikut:

### **1. Substansi/Materi Hukum (Legal Substance)**

Dari segi substansi, Materi, Isi Hukum (Legal Substance), upaya yang perlu dilakukan:

#### **1.1. Perlu Pengaturan Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Korupsi Perpajakan Dalam RUU KUHP.**

Pembahasan korporasi sebagai subjek tindak pidana dan memiliki tanggung jawab pidana telah dimulai sejak penyusunan draft RUU KUHP oleh Badan Pembinaan Hukum Nasional (BPHN), Departemen Kehakiman ketika itu (1987/1988). Draft RUU KUHP tersebut mencantumkan korporasi sebagai subjek tindak pidana (Pasal 42) dan tanggung jawab pidana korporasi (Pasal 43).

Penguatan korporasi sebagai subjek tindak pidana dilanjutkan di dalam Rancangan UU KUHP (2012), Ketentuan Bab II, Paragraf 6 Korporasi). RUU KUHP (2012) dan rancangan KUHP ini telah diajukan Presiden RI kepada Ketua DPR RI tertanggal 11 Desember 2012.

Ketentuan mengenai “*vicarious liability*” telah dicantumkan dalam RUU KUHP (2012) yaitu, Pasal 38 Ayat (2):

“Dalam hal ditentukan oleh Undang-Undang, setiap orang, dapat dipertanggung jawabkan atas tindak pidana yang dilakukan orang lain”. Penjelasan Pasal tersebut menyatakan: “bahwa ketentuan ini merupakan pengecualian dari asas “tiada pidana tanpa kesalahan” dan merupakan pendalaman asas regulatif dari yuridis moral yaitu dalam hal-hal tertentu tanggung jawab seseorang dipandang patut diperluas sampai pada tindakan bawahannya yang melakukan pekerjaan atau perbuatan untuknya atau dalam batas-batas perintahnya”.

Ketentuan Pasal 38 Ayat (2) dan penjelasannya tidak memberikan kepastian hukum mengenai batas-batas pertanggungjawaban atas terhadap perbuatan bawahannya sehingga seharusnya memasukkan konsep hukum “*ultra vires*” ke dalam ketentuan tersebut sebagai rambu-rambu “pembatas” pertanggungjawaban seorang atasan.

Doktrin tersebut di atas telah dicantumkan dalam beberapa peraturan perundang-undangan pidana Indonesia baik yang bersifat khusus (*lex specialis*) maupun dalam undang-undang pidana administratif (*lex specialis systematische*)<sup>59</sup> Di dalam peraturan perundang-undangan pidana, telah dicantumkan bahwa pengertian “setiap orang” adalah orang perorangan atau korporasi baik berbadan hukum atau tidak berbadan hukum;<sup>60</sup> sehingga dalam sistem hukum pidana Indonesia, korporasi eksplisit diakui sebagai subjek tindak pidana dan tidak ada lagi keragu-raguan mengenai hal tersebut.

Dalam RUU KUHP Pasal 54, menyatakan: Alasan pemaaf atau alasan pembenar yang dapat diajukan oleh pembuat yang bertindak untuk dan/ atau atas nama korporasi, dapat diajukan oleh korporasi sepanjang alasan tersebut langsung berhubungan dengan perbuatan yang didakwakan kepada korporasi.<sup>61</sup>

## 2. Struktur/Pranata, Aparatur Hukum (*Legal Structure*)

Ditinjau dari segi Struktur, pranata, aparatur hukum, maka upaya yang perlu dilakukan untuk keberhasilan penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi dalam bidang perpajakan ini, adalah:

### 2.1. Perlu Pengaturan Penguatan Fungsi dan Peran Penyidik Atas Tindak Pidana Korupsi Dalam RUU KUHP.

Selain karena tertangkap tangan tengah melakukan transaksi suap terhadap aparat perpajakan, atau karena adanya temuan transaksi mencurigakan oleh PPATK yang kemudian mengarah pada tindak pidana korupsi di sektor pajak serta pencucian uang, unsur tindak pidana korupsi di sektor pajak dapat juga ditemukan dalam pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan oleh unit pemeriksa internal Ditjen Pajak. Mengenai hal ini dinyatakan secara tegas di dalam Pasal 43A Undang-Undang tentang KUP, dimana apabila dalam pemeriksaan bukti permulaan ditemukan unsur tindak pidana korupsi, maka pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang tersangkut wajib diproses menurut ketentuan hukum tindak pidana korupsi. Penegasan ini hanya diberlakukan terhadap pegawai Ditjen Pajak, tidak ada penegasan terhadap wajib pajak.

Undang-Undang Perpajakan adalah Undang-undang Administratif, yang didalamnya memuat norma-norma yang sifatnya “mengatur” perpajakan. Dengan demikian, Undang-Undang Perpajakan diprioritaskan untuk mengatur para wajib pajak agar mentaati berbagai ketentuan perundang-undangan yang telah ditetapkan. Dengan demikian, ketentuan pidana yang terdapat dalam undang-undang perpajakan sebenarnya ditujukan agar norma hukum administratif yang terdapat di dalam undang-undang tersebut ditaati oleh wajib pajak, dan penerapan sanksi pidana pada dasarnya diterapkan sebagai upaya terakhir meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Rumusan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak dan penanggung pajak diatur dalam Undang-undang tentang KUP Pasal 38, 39 dan 39A. Dalam kaitannya dengan tindak pidana korupsi, kata “merugikan pada pendapatan negara” seperti yang terdapat dalam Undang-undang tentang KUP Pasal 38 dan 39 adalah merupakan kerugian negara dari sisi hak negara yang diatur secara khusus dalam undang-undang tentang KUP. Oleh karenanya, berdasarkan asas *lex specialis systematic* tidak dapat diklasifikasikan sebagai kerugian negara sebagaimana diatur dalam undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi, melainkan berlaku ketentuan khusus yang diatur dalam undang-undang tentang KUP.

59 UU KUP Tahun 1983 Jo UU KUHP Tahun 2007; UU RI Nomor 5 Tahun 1985 tentang Pasal Modal; UU RI Nomor 35 Tahun 2009 tentang Narkotika; UU RI Nomor 20 Tahun 2001 Perubahan atas UU RI Nomor 31 Tahun 1999; dan UU RI Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang dan UU RI Nomor 7 Tahun 1992 yang diubah UU RI Nomor 19 Tahun 1998 tentang Perbankan (Bab VIII).

60 Pengertian “setiap orang” juga dicantumkan dalam Pasal 205 RUU KUHP

61 Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI, *Rancangan Undang-undang Hukum Pidana Tahun 2015*, Jakarta, hlm. 10

Dengan kata lain, perbuatan-perbuatan wajib pajak yang dilarang dalam Pasal 38 dan 39 Undang-undang tentang KUP, seperti tidak menyampaikan surat pemberitahuan, menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak, menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak, menolak untuk dilakukan pemeriksaan, memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia dan lain-lain yang merugikan pada pendapatan negara tidak dapat diklasifikasikan sebagai kerugian negara sebagaimana diatur dalam undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi. Namun tindak pidana korupsi tidak saja dilakukan oleh pegawai Ditjen Pajak, tapi bisa juga dilakukan oleh wajib pajak dan pihak ketiga. Wajib pajak atau pihak ketiga yang melakukan pelanggaran di sektor perpajakan dapat dikualifikasikan melakukan tindak pidana korupsi apabila melanggar ketentuan Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Pasal 5, Pasal 6, Pasal 7, Pasal 8, Pasal 9, Pasal 10, dan Pasal 13. Karena tidak ada penegasan di dalam Undang-Undang KUP untuk tindak pidana korupsi yang dilakukan oleh wajib pajak dan pihak ketiga, maka menjadi tugas dari penyidik pajak untuk memeriksa apakah wajib pajak atau pihak ketiga tersebut telah melanggar ketentuan-ketentuan dari pasal-pasal di dalam Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana disebutkan di atas.

Oleh karenanya, jika terdapat indikasi tindak pidana korupsi yang dilakukan oleh wajib pajak dan telah ditemukan bukti permulaan mengenai unsur tindak pidana korupsi, wajib pajak yang tersangkut wajib diproses menurut ketentuan Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Wajib pajak yang terindikasi telah melakukan penyuapan terhadap pegawai Ditjen Pajak misalnya, wajib diproses menurut ketentuan Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, dalam hal ini oleh penegak hukum yang memiliki kompetensi untuk melakukan penyidikan dan penuntutan tindak pidana korupsi yaitu Polisi, Jaksa dan KPK.

Berkaitan dengan proses penyidikan ini, perlu diperkuat peran intelejen pajak dalam rangka

mencari bukti permulaan apabila ada wajib pajak atau pihak ketiga yang terindikasi telah melakukan tindak pidana korupsi. Dalam hal pengembangan dan analisis informasi, data, laporan dan pengaduan yang diterima oleh Dirjen Pajak dan kegiatan penyidikan diperlukan adanya tambahan data dan/atau informasi yang hanya dapat diperoleh melalui kegiatan intelejen perpajakan. Kegiatan intelejen pajak di sini tidak harus dilakukan hanya oleh Dirjen Pajak sendiri tetapi dapat berkoordinasi dengan lembaga penegak hukum lainnya seperti Kepolisian, Kejaksaan, KPK.

Terhadap wajib pajak, negara perlu meningkatkan pengawasan yang lebih kepada wajib pajak badan atau perusahaan yang bergerak di sektor sumber daya alam, seperti pertambangan dan migas. Sumber daya alam negara yang seharusnya mendatangkan kemakmuran bagi masyarakat Indonesia, saat ini banyak dikelola oleh perusahaan yang sebagian besar merupakan perusahaan asing atau multinasional. Sebagian keuntungan dari pengelolaan sumber daya alam seharusnya sumber pendapatan negara melalui pajak.

## 2.2. Perlu Penerapan Mekanisme Perampasan Aset Koruptor dan Pembuktian Terbalik

Salah satu unsur mendasar dalam tindak pidana korupsi umumnya dan korupsi di sektor perpajakan pada khususnya ialah adanya kerugian negara. Konsekuensinya pemberantasan tindak pidana korupsi tidak semata-mata bertujuan agar koruptor dijatuhi pidana penjara (*deference effect*), tetapi harus juga dapat mengembalikan kerugian negara yang telah dikorupsinya. Proses pengembalian aset berdasarkan pendekatan konvensional hukum pidana merupakan salah satu bentuk pemidanaan, khususnya dalam tindak pidana yang berkaitan dengan keuangan negara atau yang bertujuan memperoleh keuntungan materiil. Salah satu upaya untuk mencegah, melindungi dan mengembalikan hak-hak masyarakat dari akibat tindak pidana korupsi adalah melalui lembaga pemidanaan dalam bentuk perampasan aset hasil tindak pidana korupsi, yaitu berupa pengembalian aset hasil tindak pidana korupsi.

Undang-Undang Pemberantasan Korupsi sebenarnya sudah cukup baik dan efektif untuk menjerat pelaku korupsi. Aparat penegak hukum saja yang harus mempunyai keberanian yang kuat dalam memberantas korupsi sesuai dengan Undang-Undang Pemberantasan Korupsi. Undang-Undang

tersebut adalah Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang diperbaharui dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 mengatur berbagai ancaman hukuman, baik hukuman penjara, hukuman denda, dan juga hukuman pengembalian aset. Aturan yang mengenai pengembalian aset hasil tindak pidana korupsi menurut Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 mengatur baik melalui jalur keperdataa (*civil procedure*) berupa gugatan perdata maupun jalur kepidanaan (*criminal procedure*).

Pengembalian aset (*asset recovery*) pelaku tindak pidana korupsi melalui gugatan perdata secara runtun diatur dalam ketentuan Pasal 32, Pasal 33 dan Pasal 34 serta Pasal 38C Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001. Dalam Undang-Undang ini mengatur pula “hak negara untuk mengajukan gugatan perdata terhadap harta benda terpidana yang disembunyikan atau tersembunyi dan baru diketahui setelah putusan pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap”<sup>62</sup>.

Kemudian melalui jalur kepidanaan sebagaimana ketentuan Pasal 38 Ayat (5), Pasal 38 Ayat (6) dan Pasal 38B Ayat (2) dengan proses penyitaan dan perampasan. Ketentuan-ketentuan sebagaimana tersebut di atas memberikan kewenangan kepada Jaksa Pengacara Negara atau instansi yang dirugikan untuk mengajukan gugatan perdata kepada terpidana dan atau ahli warisnya baik ditingkat penyidikan, penuntutan atau pemeriksaan pada sidang pengadilan.

Pidana tambahan dapat dijatuhkan hakim dalam kapasitasnya yang berkorelasi dengan pengembalian aset melalui prosedur pidana ini dapat berupa:

- Perampasan barang bergerak yang berwujud atau tidak berwujud atau barang yang tidak bergerak yang digunakan untuk atau yang diperoleh dari tindak pidana korupsi, termasuk perusahaan milik terpidana dimana tindak pidana korupsi dilakukan, begitu pula harga dari barang yang menggantikan

barang-barang tersebut. Pasal 18 Ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001).

- Pembayaran uang pengganti yang jumlahnya sebanyak-banyaknya sama dengan harta benda yang diperoleh dari tindak pidana korupsi. Jika terpidana tidak membayar uang pengganti sebagaimana dimaksud dalam Ayat (1) huruf b paling lama dalam waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh jaksa dan dilelang untuk menutupi uang pengganti tersebut. Dalam hal terpidana tidak mempunyai harta yang mencukupi untuk membayar uang pengganti sebagaimana dimaksud dalam Ayat (1) huruf b, maka dipidana dengan pidana penjara yang lamanya tidak melebihi ancaman maksimum dari pidana pokoknya sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang ini lamanya pidana tersebut sudah ditentukan dalam putusan pengadilan. (Pasal 18 Ayat (1) huruf b, Ayat (2), Ayat (3) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001).
- Pidana denda dimana aspek ini dalam Undang-Undang pemberantasan Tindak Pidana Korupsi mempergunakan perumusan sanksi pidana (*strafsoort*) bersifat kumulatif (pidana penjara dan atau pidana denda).
- Penetapan perampasan barang-barang yang telah disita dalam hal terdakwa meninggal dunia (peradilan in absentia) sebelum putusan dijatuhkan dan terdapat bukti yang cukup kuat bahwa pelaku telah melakukan tindak pidana korupsi. Penetapan hakim atas perampasan ini tidak dapat dimohonkan upaya hukum banding dan setiap orang yang berkepentingan dapat mengajukan keberatan kepada pengadilan yang telah menjatuhkan penetapan tersebut dalam waktu 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal pengumuman. (Pasal 38 Ayat (5), (6), (7) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001).
- Putusan perampasan harta benda untuk negara dalam hal terdakwa tidak dapat membuktikan bahwa harta benda tersebut diperoleh bukan karena tindak pidana korupsi yang dituntut oleh Penuntut Umum pada saat

62 Adam Chazawi, *Lampiran Hukum Pidana Materiil Dan Formil Korupsi Di Indonesia, Untuk Mahasiswa Dan Praktisi Hukum* (Malang: Bayumedia Publishing, 2005).

membacakan tuntutan dalam perkara pokok. (Pasal 38B Ayat (2), (3) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001).

- Pengembalian aset tindak pidana korupsi melalui jalur keperdataan dapat dilakukan melalui aspek-aspek sebagai berikut:
- Gugatan perdata kepada seseorang yang tersangkut perkara korupsi. Ketentuan Pasal 32 Ayat(1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 menentukan bahwa dalam hal penyidik menemukan dan berpendapat bahwa satu atau lebih unsur tindak pidana korupsi tidak terdapat cukup bukti, sedangkan secara nyata telah ada kerugian keuangan negara, maka penyidik segera menyerahkan berkas perkara hasil penyidikan tersebut kepada Jaksa Pengacara Negara untuk dilakukan gugatan perdata atau diserahkan kepada instansi yang dirugikan untuk mengajukan gugatan.
- Gugatan perdata kepada ahli waris dalam hal tersangka meninggal dunia pada saat dilakukan penyidikan, sedangkan secara nyata telah ada kerugian keuangan negara, maka penyidik segera menyerahkan berkas perkara hasil penyidikan kepada Jaksa Pengacara Negara atau diserahkan kepada instansi yang dirugikan untuk dilakukan gugatan perdata kepada ahli warisnya. (Pasal 38B Ayat (2), (3) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001).
- Gugatan perdata terhadap terpidana dan atau ahli warisnya bila putusan telah berkekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*). Ketentuan Pasal 34, Pasal 38B Ayat (2), (3) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001.

Untuk mencegah dan memberantas tindak pidana korupsi di sektor perpajakan dapat diterapkan beban pembuktian terbalik. Hal ini, meskipun sistem pembuktian terbalik bersifat terbatas atau berimbang, yakni terdakwa dalam kasus pajak mempunyai hak untuk membuktikan bahwa ia tidak bersalah melakukan tindak pidana korupsi dan wajib memberikan keterangan tentang seluruh harta bendanya dan harta benda isteri atau suami, anak, dan harta benda setiap orang atau korporasi yang diduga mempunyai hubungan dengan perkara yang bersangkutan dan

penuntut umum tetap membuktikan dakwaannya. Sistem pembuktian terbalik ini sudah ditentukan dalam Pasal 37, Pasal 37A, Pasal 38A, Pasal 38B Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. 1999 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001. Berdasarkan Undang-Undang setiap orang yang diduga melakukan tindak pidana korupsi di sektor pajak dapat membuktikan bahwa dirinya tidak bersalah dengan asal usul harta yang halal.

Sebenarnya sistem pembuktian seperti itu merupakan suatu penyimpangan dari KUHAP yang menentukan bahwa jaksa yang wajib membuktikan dilakukannya tindak pidana, jadi bukan terdakwa yang membuktikannya. Akan tetapi, Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 menentukan terdakwa berhak melakukannya. Apabila ia dapat membuktikan bahwa tindak pidana korupsi tidak terbukti, tetap saja penuntut umum wajib membuktikan dakwaannya. Menurut Soedirjo, “pembuktian yang berarti bukti yang cukup untuk memperlihatkan kebenaran suatu peristiwa<sup>63</sup>. Hal inilah yang disebut sistem pembuktian terbalik yang terbatas. Pembuktian terbalik diberlakukan pada tindak pidana berkaitan dengan gratifikasi dan tuntutan harta benda terdakwa yang diduga berasal dari hasil korupsi.

### 2.3. Perlu Diterapkan Peraturan Perundang-undangan Tentang Anti Pencucian Uang (*Money Laundering*)

Sesuai dengan sifat tindak pidana korupsi yang sistematis, transnasional dan dilakukan oleh mereka yang memiliki ilmu dan pengetahuan yang tinggi maka usaha pelaku tindak pidana untuk menyembunyikan hasil kejahatannya dilakukan dengan rapi<sup>64</sup>. Modus yang selama ini biasa dilakukan adalah dengan menempatkan, mentransfer, mengalihkan, membelanjakan, membayarkan, menghibahkan, menitipkan, membawa ke luar negeri, mengubah bentuk, menukarkan dengan mata uang atau surat berharga atau perbuatan lain atas Harta Kekayaan yang diketahuinya ataupun diduga merupakan hasil

63 Soedirjo, *Jaksa Dan Hakim Dalam Proses Pidana* (Jakarta: Akademika Pressindo, 1985).

64 Erman Rajagukguk, *Rezim Anti Pencucian Uang Dan Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang*, n.d. Makalah disampaikan pada Lokakarya “Anti Money Laundering” Fakultas Hukum Universitas Sumatera Utara, Medan, 15 September 2005

tindak pidana dengan tujuan menyembunyikan atau menyamarkan asal usul harta kekayaan.<sup>65</sup>

Begitu pula pemberantasan tindak pidana korupsi di sektor perpajakan. Pelaku biasanya melakukan pencucian uang dengan cara mengalihkan hasil korupsinya kepada usaha-usaha halal atau membeli properti untuk mengelabui penegak hukum seolah-olah harta yang didapat dari cara yang halal dan legal.

### 3. Budaya Hukum (*Legal Culture*)

Ditinjau dari segi budaya hukum, agar masyarakat menjadi sadar hukum, maka upaya yang perlu dilakukan untuk keberhasilan penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi dalam bidang perpajakan ini, adalah:

#### 3.1. Perlu Pengaturan tentang Mekanisme *Whistleblowing System* dan *Justice Collaborator* dalam Sistem Peradilan Pidana

Konsep *Whistleblowing System* dan *Justice Collaborator* belum dikenal dalam peraturan perundang-undangan Indonesia. Bahkan istilah yang tepat untuk penyebutan dua istilah baru dalam khasanah hukum pidana Indonesia masih beragam. Istilah *Whistle Blower* kadang disepadankan dengan istilah “peniup peluit”, “saksi pelapor” bahkan “pengungkap fakta”.

Dalam buku yang dikeluarkan oleh Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK)<sup>66</sup>. Seorang *Whistleblower* seringkali dipahami sebagai saksi pelapor. Orang yang memberikan laporan atau kesaksian mengenai suatu dugaan tindak pidana kepada aparat penegak hukum dalam proses peradilan pidana.

Untuk diakui sebagai *whistleblower* maka seseorang harus memenuhi dua persyaratan: *pertama*, *whistleblower* menyampaikan atau mengungkap laporan kepada otoritas yang berwenang atau kepada media massa atau publik. Dengan mengungkapkannya kepada otoritas yang berwenang atau media massa diharapkan dugaan suatu kejahatan dapat diungkap dan terbongkar. *Kedua*, seorang *Whistle blower* merupakan orang

‘dalam’, yaitu orang yang mengungkap dugaan pelanggaran dan kejahatan yang terjadi di tempat bekerja atau ia berada<sup>67</sup>.

Walaupun belum diatur dalam peraturan perundang-undangan Indonesia namun konsep ini telah mulai diterapkan dalam kebijakan pencegahan dan pemberantasan korupsi. Dalam Instruksi Presiden Nomor 17 Tahun 2011 Tentang Aksi Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana korupsi misalnya Kepolisian Republik Indonesia, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia (Kemenkumham) (Dirjen Imigrasi, Dirjen AHU), Badan Pertanahan Nasional, Dirjen Pajak Kementerian Keuangan (Kemenkeu). Sedangkan beberapa lembaga negara menurut Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban telah mulai mengembangkan sistem pelaporan, seperti KPK, Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), Ombudsman, Komisi Komisi Nasional Hak Asasi Manusia (Komnas HAM), Komisi Yudisial (KY), Komisi Kepolisian Nasional (Kopolnas), Komisi Kejaksaan dan Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK). Bahkan beberapa perusahaan swasta dan BUMN sudah membangun dan merapkan sistem *whistleblowing* tersebut, seperti Pertamina, *United Tractors*, Sinar Mas, dan sebagainya.”

Pada Dirjen Pajak pengungkapan beberapa kasus penangkapan terhadap oknum pegawai pajak merupakan hasil dari penerapan mekanisme *Whistle Blowing System* yang dibangun antara Dirjen Pajak dan KPK. Konsep *Justice Collaborator* juga mulai dipraktikkan dalam kasus Asian Agri untuk terdakwa Vincentius.

Berdasarkan fakta banyaknya lembaga negara yang mulai menerapkan mekanisme dan relatif berhasilnya mekanisme *whistle blowing* di atas dikaitkan dengan ketiadaan instrumen hukum yang memiliki kekuatan hukum setingkat dengan undang-undang maka kebijakan hukum untuk mengatur *Whistle Blowing System* dalam sistem peradilan pidana di Indonesia menjadi sebuah keniscayaan untuk mengisi kekosongan hukum saat ini.

Pengaturan dalam Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 4 Tahun 2011 sebenarnya tidak memiliki kekuatan hukum yang mengikat bagi semua institusi penegak hukum, karena SEMA itu hanya berlaku internal Mahkamah Agung dan

65 Pasal 3 Undang-undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang

66 Haris Semendawai and Abdul, *Memahami Whistle Blower*, I. (Jakarta: Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK), 2011).

67 Ibid.

tidak mengikat penegak hukum lain seperti KPK, Kejaksaan dan Kepolisian.

Pengaturan *Whistle Blowing System* dan *Justice Collaborator* dalam sistem peradilan pidana menurut konsep yang ada dalam SEMA Nomor 4 Tahun 2011 hanya diaplikasikan pada tindak pidana tertentu yang bersifat serius seperti: korupsi, terorisme, tindak pidana narkoba, pencucian uang, perdagangan orang, maupun tindak pidana lain yang bersifat terorganisir dan menimbulkan masalah dan ancaman serius terhadap stabilitas serta nilai-nilai demokrasi, etika dan keadilan serta membahayakan pembangunan yang berkelanjutan dan supremasi hukum.

Secara sosiologis pengadopsian *Whistle Blowing System* dan *Justice Collaborator* dalam Sistem Peradilan Pidana (SPP) sebagai upaya untuk menciptakan iklim yang kondusif bagi penegakan hukum yang dapat memberikan jaminan perlindungan hukum serta perlakuan khusus kepada masyarakat yang mengetahui, melaporkan atau menemukan suatu hal yang dapat membantu aparat penegak hukum untuk mengungkap dan menangani tindak pidana secara efektif.

Disamping aspek filosofis dan sosiologis di atas, penerapan sistem *Whistle Blowing System* dan *Justice Collaborator* dalam sistem peradilan pidana juga didasarkan pada beberapa instrumen hukum internal yang diratifikasi oleh Indonesia maupun hukum nasional yang ada. Melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2006 Indonesia telah meratifikasi Konvensi PBB tentang Anti Korupsi 2003.

Indonesia telah meratifikasi Konvensi PBB tentang Anti Kejahatan Terorganisasi melalui Undang-undang Nomor 5 Tahun 2009. Ketentuan Pasal 37 Ayat (2) Konvensi PBB tentang Anti Korupsi mewajibkan bagi negara untuk mempertimbangkan memberikan kemungkinan dalam kasus-kasus tertentu mengurangi hukuman dari seorang pelaku yang memberikan kerjasama yang substansial dalam penyelidikan atau penuntutan suatu kejahatan korupsi.

Ketentuan Pasal 37 Ayat (3) mewajibkan hukum nasionalnya untuk memberikan "kekebalan penuntutan" bagi orang yang memberikan kerjasama substansial dalam penyelidikan penuntutan (*Justice Collaborator*). Konsep yang sama juga dapat ditemukan dalam Pasal 26 Konvensi Anti Kejahatan Terorganisasi dimana Tindak Pidana

Korupsi sebagai salah satu Kejahatan yang diakui sebagai kejahatan yang terorganisir.

Dengan meratifikasi dua Perjanjian internasional di atas maka secara hukum, baik hukum internasional maupun hukum nasional, Indonesia memiliki kewajiban untuk mengatur mekanisme sistem *Whistle Blowing System* dan *Justice Collaborator* dalam hukum nasionalnya. Sejalan dengan gagasan itu maka RUU KUHP dan RUU yang sekarang sedang dibahas oleh Komisi III DPR dan Presiden harus mengatur sistem *Whistle Blowing System* dan *Justice Collaborator* menjadi bagian dari Sistem Peradilan Pidana.

Beberapa upaya yang dilakukan pemerintah untuk menanggulangi tindak pidana perpajakan antara lain adalah melalui penerapan kebijakan yang oleh G Peter Hoefnagels disebut sebagai *criminal policy*, berupa:<sup>68</sup>

- Penerapan hukum pidana (*criminal law application*); Dapat dilakukan dengan memberlakukan ketentuan dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana atas tindak penyalahgunaan kewenangan dan tindak kriminal penyuaipan, pemerasan, jika tindak kriminal perpajakan tersebut dilakukan oleh PNS bersama dengan orang pribadi yang berkaitan dengan penetapan pajak terutang yang harus dibayar. Pertanyaannya adalah, "Apakah tindakan yang dilakukan wajib pajak dengan bekerja sama dengan petugas pajak dapat dikategorikan sebagai tindakan kriminal.
- Pencegahan tanpa pidana (*prevention without punishment*); Hal ini dimungkinkan karena dalam Undang-undang di bidang perpajakan dikenal bahwa kepentingan fiskal didahulukan daripada kepentingan hukum. Atau dengan kata lain, bahwa apabila dimungkinkan kerugian negara dapat ditutup maka yang akan berlaku adalah hukum fiskal. Sebagai contoh seperti yang disebutkan di dalam Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Pasal 8 Ayat (3).
- Mempengaruhi pandangan masyarakat; Hal ini dapat dilakukan lewat mass media (*influencing views of society on crime and punishment/mass media*).

68 Komariah, "Tindak Pidana Perpajakan Dalam Penghindaran, Penyimpangan, Penipuan Dan Pemalsuan Pajak," *Legalitas.Org*, last modified 2010, [www.legalitas.org](http://www.legalitas.org).

**KESIMPULAN**

Penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana perpajakan, belum optimal, karena dihadapkan ke berbagai kendala penghambat, yaitu: Substansi/Materi/Isi Hukum (*Legal Substance*); Struktur/Pranata, Aparatur Hukum (*Legal Structure*); Budaya Hukum (*Legal Culture*). Hal ini meliputi: Kendala Yuridis, Belum ada pengaturan tentang korporasi sebagai pelaku tindak pidana dalam KUHP; adanya peraturan Asas *Lex Specialis* Peraturan Perundang-undangan Perpajakan; Putusan Peradilan Umum Sering Berbenturan dengan Putusan Peradilan Pajak; Aparatur penegak hukum yang belum profesional yang sering tertangkap melakukan pelanggaran (oknum), Budaya hukum yang cenderung menyelesaikan kasus diluar peradilan.

Sedangkan upaya yang perlu dilakukan untuk mengatasi kendala tersebut, adalah perlu pengaturan di bidang substansi, struktur dan budaya hukum, yang antara lain meliputi: Perlunya pengaturan tentang Penguatan Fungsi dan Peran Penyidik; perlu pengaturan atas Mekanisme *Whistleblowing System* dan *Justice Collaborator* dalam Sistem Peradilan Pidana; perlunya Penerapan Mekanisme Perampasan Aset Koruptor dan Pembuktian Terbalik; serta penerapan Peraturan Perundang-undangan di bidang Anti Pencucian Uang.

**SARAN**

Pemerintah cq. Kementerian Hukum dan HAM; Kementerian Keuangan, DPR, serta Instansi terkait, perlu menggolkan RUU KUHP dan RUU KUHAP; Menyempurnakan UU KUP dengan tujuan: memberikan pengaturan yang lebih jelas dan tegas mengenai batasan/kriteria untuk penerapan sanksi pidana atau sanksi administrasi; mengatur mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana pajak;

Memberikan sanksi pidana untuk memberikan efek jera kepada Wajib Pajak dengan memperberat hukuman pidana kepada pelaku tindak pidana pajak baik terhadap pengurus maupun korporasi.

Perlu dilakukan sosialisasi hukum terhadap penegak hukum (polisi, jaksa, hakim, advokat/pengacara) dan masyarakat, agar memiliki budaya hukum, pemahaman yang baik dan sama mengenai penanggulangan tindak pidana korporasi di bidang

perpajakan dan melakukan koordinasi dengan berbagai pihak.

**UCAPAN TERIMAKASIH**

Penulis menghaturkan banyak terimakasih kepada Tuhan Yang Maha Kuasa dan atas dukungan Isteri dan Anak anak, serta keluarga, sehingga karya tulis ini dapat terselesaikan dengan baik. Selain itu, kami juga mengucapkan terimakasih kepada: Ibu Kepala Badan Penelitian dan Pengembangan Hukum dan HAM, Ibu Dr. Sri Puguh Budi Utami; Kepala Pusat Penelitian Dan Pengembangan Hukum Bapak Septrizal, S.H., M.H; Kepala Pusat Pengkajian dan Pengembangan Kebijakan Bapak Aman Riyadi., S.I.P.,S.H., M.Si; Bapak Kepala Pusat Penelitian dan pengembangan Hak Asasi Manusia, Bapak Asep Sarifudin BcIP, S.H., C..N., M.H.; Bapak Kepala Pusat Data dan Informasi, Bapak Timbul Daniel Tobing, S.H., Sekretaris Badan Penelitian dan Pengembangan Hukum dan HAM Ibu Yayah Mariani, S.H., M.H., Muhaimin (Peneliti Muda) .

Ucapan terima kasih juga diucapkan kepada teman teman yang tidak dapat disebutkan satu persatu, yang telah memberikan sumbang saran dan pemikiran, sehingga terselesaikannya karya tulis ilmiah ini.

**DAFTAR KEPUSTAKAAN**

- Abidin, A.Z. *Bunga Rampai Hukum Pidana*. Jakarta: Pradnya Paramita, 1983.
- Azhari, Tahiri, H.M: *Negara Hukum suatu studi tentang Prinsip – prinsipnya dilihat dari segi Hukum Islam*, Implementasinya pada periode Negara Madinah dan Masa kini, Jakarta. Prenada Media, 2013
- Amrullah, Arief: *Kejahatan Korporasi*, Malang, Bayu media, 2006
- Asmara, Galang: *Peradilan Pajak Dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Yogyakarta: LaksBang Pressindo, 2006
- Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Jakarta: 1995
- Black, James A., and Dean J. Champion. *Metode Dan Masalah Penelitian Sosial, Terjemahan E. Koswara et. All. III*. Bandung: Refika Aditama, 2001.

- Chazawi, Adam. *Lampiran Hukum Pidana Materiil Dan Formil Korupsi Di Indonesia, Untuk Mahasiswa Dan Praktisi Hukum*. Malang: Bayumedia Publishing, 2005.
- Emong Sapardjaya, Komariah. *Buku Ajar Pelatihan Penegakan Hukum Terpadu, Lingkungan Hidup Dan Sumber Daya Alam, Redd +*. Jakarta, 2012.
- Friedmann, Lawrence M. *Teori-Teori Hukum Klasik Dan Kontemporer*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 2011.
- Hadi, Wiyoso. "Saat Bangsa Indonesia Bersama-Sama Berjuang Anti Korupsi Pajak." *Www.Pajak.Go.Id*. [www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id).
- Hamzah, Andi. *Tanggung Jawab Korporasi Dalam Tindak Pidana Lingkungan Hidup*. Jakarta, 1989.
- Hantijo Sumitro, Roni: *Metodologi Penelitian Hukum*, Jakarta, Ghalia Indonesia, 1985
- Huda, Chairul: *Dari "Tiada Pidana Tanpa Kesalahan" menuju "Tiada pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan"*, Jakarta: Prenada Media, 2006
- Hasbullah F. Sjawie, *pertanggungjawaban Pidana Korporasi Pada Tindak Pidana Korupsi*, Jakarta: Prenada Media Group, 2015
- Kartono, *tanggung jawab Pidana Perusahaan Industri dalam Tindak Pidana Pencemaran Lingkungan, Thesis Magister Program Pascasarjana Universitas Erlangga*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta
- Komariah. "Tindak Pidana Perpajakan Dalam Penghindaran, Penyimpangan, Penipuan Dan Pemalsuan Pajak." *Legalitas.Org*. Last modified 2010. [www.legalitas.org](http://www.legalitas.org).
- Mansyur, Ridwan. "PT Asian Agri Telah Diputuskan Oleh Mahkamah Agung Untuk Membayar Denda Ke Negara Sebesar Rp 2,5 Triliun. Apa Reaksi Asian Agri?" *Kompas.Com*. Jakarta, December 29, 2012.
- Martanto, Triyono. "Penerapan Sanksi Pidana Atas Tindak Pidana Perpajakan Dihubungkan Dengan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi." Universitas Padjajaran, 2010.
- Moeljatno. *Perbuatan Pidana Dan Pertanggungjawaban Pidana*. Jakarta: Bina Aksara, 1983.
- Mudzakkir. "Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus." *Jurnal Legislasi Indonesia* 8, no. 1 (2011): 56–60.
- Muhammad Djafar Saidi, Djafar, and Eka Merdekawati. *Kejahatan Di Bidang Perpajakan*. Jakarta: PT Rajagafindo Persada, 2011.
- Muladi. *Bahan Ajar Penegakan Hukum Dibiidang Sumber Daya Alam Dengan Pendekatan Multidoor, Bagian Tindak Pidana Korporasi, Redd+*. Jakarta, 2012.
- . "Fungsionalisasi Hukum Pidana Di Dalam Kejahatan Yang Dilakukan Oleh Korporasi." Universitas Diponegoro, 1989.
- Muladi, and Dwidja Prayitno. *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*. Bandung: Prenada Media Group, 2010.
- Mustofa, Muhammad.: *Kleptokrasi Persekongkolan Birokrat – Korporat sebagai Pola White Collar Crime di Indonesia*, Jakarta, Kencana Prenada Media Group, 2010
- Nawawi, Hadari: *Metode Penelitian Bidang Sosial*, Yogyakarta: Gajahmada University Press, 1955
- Prasetyo, Teguh: *Hukum dan Sistem Hukum berdasarkan Pancasila*, Media Perkasa, Yogyakarta, 2013
- Rahardjo, Satjipto: Mengejar eterminan menemukan Ketidakteraturan "(Teaching Order Finding Disorder), Pidato mengakhiri jabatan sebagai Guru Besar Tetap pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 15 Desember 2000
- Rahmdi, Takdir. *Hukum Lingkungan Di Indonesia*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, n.d.
- Rajagukguk, Erman. *Rezim Anti Pencucian Uang Dan Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang*, n.d.
- S. Wignjosoebroto, *Hukum, Paradigma, Metode dan Dinamika masalahnya* Jakarta: Elsam dan Huma 2002

- Saleh, Roeslan. *Perbuatan Pidana Dan Pertanggungjawaban Pidana*. Jakarta: Aksara Baru, 1983.
- . *Perbuatan Pidana Dan Pertanggungjawaban Pidana Dua Pengertian Dasar Dalam Hukum Pidana*. Jakarta: Akasara Baru, 1983.
- Sapardjaya, Komariah Emong. *Tanggung Jawab Pidana Badan Hukum Korporasi Bahan Ajar Penegakan Hukum Terpadu Dengan Pendekatan Multidoor Dalam Penanganan Sumber Daya Alam – Lingkungan Hidup Di Atas Hutan Dan Lahan Gambut, Redd +,.* Jakarta, 2012.
- Sasmita, Romli: *Kapita Selekta Kejahatan Bisnis Dan Hukum Pidana* PT Jakarta: PT. Fikahati Aneska, 2013
- Semendawai, Haris, and Abdul. *Memahami Whistle Blower*. I. Jakarta: Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK), 2011.
- Seno Adjie, Oemar: *Hukum (Acara) Pidana dalam Prospekti*, Jakarta, Erlangga 1976
- Shidarta, *Karakteristik Penalaran Hukum dalam konteks Ke Indonesiaa*, Jakarta CV Utomo, 2006
- Soedirjo. *Jaksa Dan Hakim Dalam Proses Pidana*. Jakarta: Akademika Pressindo, 1985.
- Soekanto, Soeryono: *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta, UI – Press 1986
- Soemitro, Rochmat: *Asas Dan Dasar Perpajakan*, Bandung: PT. Refika Aditama, 1998
- Soesilo, R. *Kitab Undang–Undang Hukum Pidana (KUHP) Serta Komentar–Komentarnya Lengkap Pasal Demi Pasal*. Bogor: Bogor Politeia, 1980.
- Sonia Liza, H. Rasidi: *Monograf Filsafat Ilmu Hukum suatu pengantar*, Bandung, 2005
- Sudarto. *Hukum Dan Perkembangan Masyarakat*. Bandung: Sinar baru, 1983.
- Sudarto, *Suatu dilemma dalam pembaharuan sistem pidana*, Kumpulan pidato pengukuhan, Bandung, Alumni 1981,
- Syahdeni, Sutan Remy: *pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta, Gratifi Pres, 2006
- Indonesia, Undang- undang Dasar Republik Indonesia tahun 1945
- Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Peraturan Hukum Pidana
- Undang – Undang No. 32 Tahun 2009 Tentang Lingkungan Hidup
- Undang – Undang Republik Indonesia, No. 8 Tahun 1981 Kitab Undang – Undang Hukum Acara Pidana
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang **Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan**
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2006 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 Tentang Kepabeanaan
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 1997 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah.
- , Undang-undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman
- , Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*).

HALAMAN KOSONG