

Konsep Pertanggungjawaban Pidana Pajak yang Dilakukan Wajib Pajak Perseroan Terbatas Guna Mewujudkan Kepastian Hukum

Mangottang Sorialam¹, Ismail², Puguh Aji Hari Setiawan³

^{1,2,3}Universitas Bung Karno

Email: mangottang.sorialam@gmail.com¹, ubkismail@gmail.com², ubkpuguhaji@gmail.com³

Abstract: Penelitian ini bertujuan menjawab hal-hal yang masih bias dari pokok permasalahan tersebut sehingga dapat bermanfaat bagi perkembangan ilmu hukum. Guna mencari titik terang tersebut, maka penulis melakukan penelitian dengan hasil penelitian mengungkapkan bahwa ancaman pidana terkait wajib pajak terdapat pada ketentuan pasal 38, 39, dan 39A UU KUP, namun terhadap PT hanya bisa dikenakan ancaman pidana yang diatur pada pasal 38 UU KUP karena rumusan ancaman pidananya adalah alternatif antara pidana denda atau pidana kurungan sehingga relevan untuk diterapkan pada PT. Sedangkan pasal 39 dan 39A tidak logis diterapkan pada PT karena rumusan ancaman pidananya adalah kumulatif berupa pidana penjara dan pidana denda dimana PT tidak mungkin dijatuhi pidana penjara. Selain itu berkaitan dengan berlakunya KUHP Nasional nanti, pengaturan korporasi sebagai subjek tindak pidana sehingga dapat dimintai pertanggungjawaban pidana akan menjadi tidak logis apabila diterapkan pada pasal 39 dan 39A UU KUP dikarenakan ancaman pidana kumulatif tadi apabila kedua pasal tersebut masih belum direvisi. Kesimpulannya adalah ketentuan pertanggungjawaban pidana pajak oleh PT dalam UU KUP masih belum memenuhi kepastian hukum karena perbedaan interpretasi hukum dalam penegakan hukum terkait pertanggungjawaban pidana pajak oleh korporasi (PT), sehingga penulis menyarankan agar melakukan revisi UU KUP sebelum KUHP Nasional berlaku yang isinya adalah memastikan pasal dimana PT dapat dimintai pertanggungjawaban pidana dan ancaman sanksi pidananya.

Abstract: *This research aims to answer the still biased things of the main of the issue so that it can be beneficial for the development of legal science. To find the bright spot, then the author conducted research with the results of research revealed that criminal threats related to taxpayers are on the provisions of articles 38, 39, and 39A of the Criminal Code, but against PT can only be convicted of criminal threats. its criminal threat is an alternative between a fine penalty or a confinement penalty so it is relevant to apply to PT. Whereas section 39 and 39A are not logically applied to PT because the formulation of the criminal threat is cumulative in the form of offense of imprisonment and offense of fine whereby PT cannot be charged with offense of imprisonment. In addition, with regard to the entry into force of the National Criminal Code later, the arrangement of corporations as the subject of criminal action so that they can be requested criminal accountability will be illogical if applied to articles 39 and 39A of the Criminal Code due to criminal threats. The conclusion is that the provisions of criminal liability for taxes by PTs in the Constitution are still not fulfilled by legal certainty due to differences in interpretation of the law in the enforcement of laws related to criminal liability for taxes by corporations (PTs), so the author suggests that the revision is made before the Constitution contains the National Constitution. PT can be demanded criminal accountability and the threat of criminal sanctions.*

Article History

Received: August 09, 2025

Revised: August 10, 2025

Published: August 14, 2025

Kata kunci:

*Kepastian Hukum,
Pertanggungjawaban Pidana Pajak
Pertanggungjawaban Pidana
Perseroan Terbatas*

Keywords:

*Legal Certainty, Criminal
Accountability Tax Criminal
Accountability of Limited Liability
Companies*



<https://doi.org/10.5281/zenodo.16872260>

This is an open-access article under the [CC-BY-SA License](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

PENDAHULUAN

Negara mempunyai kewajiban atau tanggung jawab negara (*state responsibility*) untuk menjaga kepentingan rakyatnya, baik dalam bidang kesejahteraan, keamanan, pertahanan maupun kecerdasan kehidupannya¹. Maka dari itu, dalam bidang perpajakan, negara membuat peraturan perundangan-undangan tentang perpajakan agar terwujud keadilan dan kepastian hukum dalam mengatur hubungan antara warga negara sebagai wajib pajak dan juga negara sebagai pemungut pajak,

¹Azmi Syahputra, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Bandung: Alumni, 2017), hal. 218

sehingga pajak sebagai sumber penerimaan negara dapat dimaksimalkan demi kemaslahatan seluruh rakyat Indonesia. Hal tersebut sejalan dengan apa yang dikatakan Gustav Radbruch tentang hukum dan keadilan dimana Radbruch mengatakan bahwa nilai keadilan adalah ‘materi’ yang harus menjadi isi aturan hukum, sedangkan aturan hukum adalah ‘bentuk’ yang harus melindungi nilai keadilan².

Unsur-unsur yang ada pada sebuah negara merupakan sebuah kesatuan sistem yang mempunyai tujuan bersama yaitu menciptakan rakyat yang bersatu, adil, makmur, dan sejahtera sesuai dengan tujuan negara dalam pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945). Tujuan tersebut hanya dapat tercapai apabila anggaran yang dianggarkan untuk kemakmuran rakyat dapat terwujud dan tepat sasaran. Tentu saja anggaran yang dikeluarkan tersebut hanya dapat terlaksana apabila sumber penerimaan negara juga terjaga dan mencapai target. Sumber penerimaan negara yang sangat diharapkan oleh negara Republik Indonesia adalah pajak.

Pajak merupakan sumber penerimaan negara yang utama. Oleh karena itu, negara berupaya keras supaya sumber penerimaannya itu dapat diserap secara maksimal agar dapat digunakan untuk pembangunan baik secara fisik maupun pembangunan manusia yang dapat memberi kemakmuran sebesar-besarnya untuk rakyat. Untuk menjamin kepastian hukum, Undang-Undang Dasar (UUD) 1945 Pasal 23A mengatakan bahwa, “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang”. Dengan demikian diperlukan Undang-Undang yang lebih lanjut mengatur tentang perpajakan di Indonesia supaya menjadi payung hukum yang menjamin kepastian perlindungan terhadap sumber penerimaan pajak Indonesia.

Postur Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2025 kita bersumber dari berita utama *website* kemenkeu.go.id menuliskan bahwa pendapatan negara pada APBN 2025 mencapai Rp 3.005,1 triliun (tiga ribu lima triliun seratus miliar rupiah) dimana penerimaan perpajakan Rp 2.490,9 triliun (dua ribu empat ratus sembilan puluh triliun sembilan ratus miliar rupiah), Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) sebesar Rp 513,6 (lima ratus tiga belas triliun enam ratus miliar rupiah), dan total belanja negara sebesar Rp. 3.621,3 (tiga ribu enam ratus dua puluh satu triliun tiga ratus miliar rupiah)³. Berdasarkan angka-angka yang kita lihat tersebut, kita bisa menyimpulkan bahwa antara penerimaan perpajakan dengan total belanja negara, kontribusi pajak sangat diharapkan dalam menopang belanja negara Republik Indonesia.

Mari kita bayangkan jika sumber penerimaan negara kita tidak mencapai target oleh karena beberapa hal, maka sangat mungkin terjadi defisit antara penerimaan negara dan pengeluaran negara semakin melebar. Hal tersebut diperparah dengan kebocoran-kebocoran anggaran akibat korupsi yang dilakukan oleh para penguasa dan kelompok tertentu yang menggerogoti anggaran negara yang dikeluarkan sehingga yang seharusnya untuk kepentingan rakyat, justru dikorupsi untuk keuntungan pribadi para pejabat dan kelompok tertentu tadi. Jika hal demikian terjadi, maka kemungkinan besar tujuan negara dalam mencapai rakyat yang adil, makmur, dan sejahtera dapat tertunda atau bahkan tidak pernah tercapai.

Namun sayangnya, yang membuat kita sangat prihatin sebagai warga negara Indonesia adalah kasus-kasus yang terungkap beberapa tahun terakhir ini, yaitu kasus-kasus korupsi besar yang merugikan keuangan negara. Korupsi tersebut bukan hanya terkait pada proyek-proyek yang diselenggarakan negara, namun juga korupsi terhadap penerimaan negara, yaitu pajak. Jadi, di Indonesia antara penerimaan negara dan belanja negara telah terjadi penyelewengan.

Berdasarkan data yang berasal dari Laporan Tahunan Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak/DJP yang dilansir *website* pajak.go.id dikemukakan bahwa pada tahun 2023 Surat Perintah Penyidikan (SPP) dikeluarkan sebanyak 214 surat, dan yang sudah P-21 atau yang disetarakan sebanyak 112 kasus, serta yang sudah divonis sebanyak 39 kasus⁴. Dalam laporan tersebut perkara yang sudah P-21 dihitung bahwa kerugian pada pendapatan negara sebesar Rp. 776, 42 miliar (tujuh ratus tujuh puluh enam miliar empat ratus dua puluh juta rupiah), pada kasus yang sudah divonis ditemukan bahwa kerugian pada pendapatan negara senilai Rp. 770,49 miliar (tujuh ratus tujuh puluh miliar empat ratus sembilan puluh

²Bernard L. Tanya, dkk, *Teori Hukum (Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi)*, (Bantul: Genta Publishing, 2019), hal. 117

³Berita Utama, *DPR Sahkan UU APBN Tahun Anggaran 2025, Menkeu Sri Mulyani: Pertama Kali Pendapatan Negara Tembus Rp3.000 triliun*, <https://www.kemenkeu.go.id>, 19 september 2024 pukul 13:42 wib

⁴Informasi Publik _ Transparansi Kinerja Ditjen Pajak, *Laporan DJP Tahun 2023*, <https://www.pajak.go.id>, 19 Maret 2025 pukul 17:30 wib

juta rupiah) dan denda pidana yang divonis senilai Rp. 1,54 triliun (satu triliun lima ratus empat puluh miliar rupiah), serta nilai aset yang disita sebesar Rp. 486, 38 miliar (empat ratus delapan puluh enam miliar tiga ratus delapan puluh juta rupiah).

Selain itu, dalam laporan tersebut juga diketahui data mengenai modus operandi tindak pidana perpajakan (TPP) tahun 2023 yang sudah P-21, antara lain:

1. Menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya sebanyak 29 (dua puluh sembilan) kasus.
2. Menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) tidak benar sebanyak 38 (tiga puluh delapan kasus).
3. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut sebanyak 11 (sebelas) kasus.
4. Tidak menyampaikan SPT sebanyak 29 (dua puluh sembilan) kasus.
5. Tindak Pidana Pencucian Uang (TPPU) dan korporasi sebanyak 3 kasus
6. Tidak mendaftarkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)/Pengusaha Kena Pajak (PKP) sebanyak 2 (dua) kasus.

Berdasarkan data Laporan Tahun Ditjen Pajak tersebut, kesimpulan awal yang bisa terlihat dalam data tersebut adalah kerugian pendapatan negara masih belum maksimal dikembalikan oleh proses penegakan hukum. Hal tersebut terlihat karena data yang dimunculkan dalam laporan tersebut adalah nilai aset disita yang nilainya masih dibawah nilai kerugian pendapatan negara. Hal demikian diperparah lagi bahwa dalam penegakan hukum, kemungkinan bahwa denda pidana tersebut tidak dibayar atau kurang bayar sangat mungkin terjadi. Selain itu, kasus yang menyangkut korporasi hanya 3 (tiga) kasus sedangkan jika dilihat pada beberapa kasus pidana perpajakan yang wajib pajaknya adalah korporasi, nilai kerugian pendapatan negara bisa mencapai puluhan miliar dengan denda pidana hingga ratusan miliar rupiah, namun yang bertanggung jawab hanya orang perorangan saja.

Hal yang perlu dikaji lebih dalam adalah bagaimana PT dapat dimintai pertanggungjawaban pidana perpajakan. UU KUP telah mengatur segala hak dan kewajiban wajib pajak mengenai perpajakan. Pada saat wajib pajak badan tidak menjalankan kewajibannya, UU KUP juga telah mengatur bagaimana penyelesaiannya secara administratif berikut juga sanksinya jika wajib pajak terbukti melanggar ketentuan dalam UU KUP. Begitu juga apabila terdapat unsur pidana, dalam UU KUP juga mengatur ketentuan pidana yang menjerat pelaku dalam hal ini “setiap orang” yang ditafsirkan oleh Mahkamah Agung (MA) melalui SEMA Nomor 4 Tahun 2021 yang merupakan orang pribadi dan korporasi.

Dalam penegakan hukum perpajakan baik secara administrasi dan pidana terdapat ancaman denda yang dapat dikenakan kepada pelanggar aturan perpajakan. Apabila terjadi peristiwa pidana yang secara nyata orang yang melakukan tindak pidana tersebut adalah orang yang menjadi bagian dari PT baik pegawai maupun pengurus PT, sedangkan sebelumnya sudah berproses penegakan hukum administrasi, UU KUP tidak mengatur bahwa PT dapat dimintai pertanggungjawaban pidana.

Dengan fakta tersebut, bagaimana posisi PT terkait apakah dapat dimintai pertanggungjawaban pidana ataukah hanya administrasi saja, dan atau keduanya, maka bisa dikatakan UU KUP belum mengatur hal tersebut. Sebagaimana kita ketahui pada aturan dalam Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas (UU PT) pasal 1 angka 5 mengatakan bahwa Direksi adalah organ Perseroan yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengelolaan perseroan untuk kepentingan perseroan, sesuai dengan maksud dan tujuan perseroan serta mewakili perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar. Dengan demikian, dalam hal tidak terpenuhinya kewajiban pajak wajib pajak badan atau korporasi dikarenakan terdapat unsur pidana dalam hal tersebut, maka Direksi adalah pihak bertanggung jawab penuh atas hal tersebut.

Kemudian, apabila dikaitkan kembali dengan UU KUP pasal 32 ayat (2) yang mengatakan bahwa, “Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut”, dimana ayat (1) yang dimaksud adalah ayat 1 huruf (a) yang berbunyi “Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal: a. badan oleh pengurus”. Pajak terutang disini adalah istilah administrasi perpajakan, bukan pidana perpajakan. Jadi, berdasarkan pasal

32 UU KUP pengurus hanya bertanggungjawab secara pribadi atau tanggung renteng terhadap pajak terutang, bukanlah sanksi pidana denda sebagaimana diatur dalam ketentuan pidana UU KUP.

Berdasarkan uraian tersebut di atas maka dapat ditemukan bahwa terjadi ketidakjelasan hukum mengenai pertanggungjawaban pidana PT sebagai wajib pajak. Aturan yang bias dapat menyebabkan disparitas penegakan hukum pidana perpajakan yang melibatkan wajib pajak PT sehingga berpotensi mencederai nilai-nilai keadilan. Dengan demikian penulis berkeinginan untuk mengkaji lebih lanjut mengenai pertanggungjawaban wajib pajak PT dalam tindak pidana perpajakan guna mewujudkan kepastian hukum. Oleh karena itu penulis memilih judul tulisannya “Konsep Pertanggungjawaban Pidana Pajak Yang Dilakukan Wajib Pajak Perseroan Terbatas Guna Mewujudkan Kepastian Hukum”.

METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan adalah metode penelitian yuridis normatif. Menurut Abdulkadir Muhammad, penelitian hukum normatif (*normative law research*) menggunakan studi kasus hukum normatif berupa produk perilaku hukum, misalnya mengkaji rancangan undang-undang yang pokok kajiannya adalah hukum yang dikonsepsikan sebagai norma atau khaidah yang berlaku dalam masyarakat dan menjadi acuan perilaku setiap orang, sehingga penelitian hukum normatif berfokus pada inventarisasi hukum positif, asas-asas dan doktrin hukum, penemuan hukum dalam perkara *in concreto*, sistematika hukum, taraf sinkronisasi hukum perbandingan hukum, dan sejarah hukum⁵.

Pendekatan dalam penelitian menggunakan pendekatan konseptual dan pendekatan perundang-undangan. Pendekatan konseptual adalah dengan sumber data sekunder yang berupa bahan hukum primer perundang-undangan, buku-buku ilmiah, dan putusan pengadilan serta bahan hukum sekunder berupa jurnal hukum dan artikel-artikel terkait.

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Pengaturan pertanggungjawaban pidana pajak yang dilakukan oleh wajib pajak Perseroan Terbatas menurut sistem hukum di Indonesia

Ketentuan pidana pada UU Nomor 6 tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan UU Nomor 16 tahun 2009 tentang perubahan keempat UU No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (UU KUP) diatur dalam Bab Ketentuan Pidana pasal 38, pasal 39, pasal 39A, pasal 40, pasal 41, pasal 41A, pasal 41B, pasal 41C, pasal 42 dan pasal 43. Pasal 42 tentang perbedaan antara pelanggaran dan kejahatan dalam UU KUP telah dihapus oleh UU Nomor 9 tahun 1994 tentang perubahan pertama UU Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan.

Kemudian jika kita lihat pada pasal 38, pasal 39, dan 39A; pasal 38 mengatur delik pajak berupa kealpaan menyampaikan atau isi Surat Pemberitahuan tidak benar; pasal 39 mengatur delik perbuatan tertentu; dan pasal 39A mengatur tentang delik pajak berupa kesengajaan yang bersumber Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS) antara faktur TBTS, bukti pemungutan TBTS, pemotongan dan pemungutan TBTS. Dengan demikian hal-hal terkait dengan kewajiban Perseroan Terbatas sebagai Wajib Pajak dalam menjalankan peranannya sebagai Pengusaha Kena Pajak yang apabila dilanggar sehingga menjadi tindak pidana diatur dalam pasal 38, pasal 39, pasal 39A. Apabila orang yang bagian dari Perseroan Terbatas menghalangi penyidikan diancam pidana sebagaimana diatur pasal 41B dan apabila tidak memberikan data atau informasi sebagaimana pasal 35A ayat (1) dan (2) diancam pidana sebagaimana diatur pada pasal 41 C.

Untuk pasal 38 sendiri telah mengalami perubahan. Pasal 38 pada UU Nomor 28 Tahun 2007 berbunyi, “Setiap orang yang karena kealpaannya: (a) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau (b) menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang

⁵Suteki dan Galan Taufani, *Metodologi Penelitian Hukum (Filsafat, Teori, dan Praktik)*, (Depok: Raja Grafindo Persada, 2018), hal. 174-175.

yang tidak atau kurang dibayar, **atau** dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Penjelasan: Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh **Wajib Pajak**, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Kealpaan yang dimaksud dalam pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Jika dilihat substansi pasal 38 mulai dari UU Nomor 6 Tahun 1983 sampai dengan diubah terakhirnya dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 maka yang terlihat adalah perubahan pada rumusan ancaman pidana dalam pasal tersebut. Pertama-tama rumusan ancaman pidana pada pasal tersebut adalah dengan formula kumulatif-alternatif yaitu pidana kurungan dan/atau denda, kemudian selanjutnya diubah dengan rumusan kumulatif pidana kurungan dan denda, lalu diubah lagi kembali menjadi rumusan kumulatif-alternatif pidana kurungan dan/atau denda, dan yang terakhir adalah rumusan alternatif pidana kurungan atau denda dengan syarat ketentuan dapat diberlakukan apabila merupakan bukan perbuatan yang pertama kali atau merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A.

Selain itu subjek hukum yang diidentifikasi dengan menggunakan frasa “barang siapa” awalnya digunakan pada UU Nomor 6 tahun 1983, namun terjadi perubahan setelah perubahan kedua sebagaimana diatur UU 16 tahun 2000 menjadi “setiap orang”. Perubahan istilah yang dipakai tidak dijelaskan dalam penjelasan mengapa istilah “barang siapa” diubah menjadi “setiap orang”. Hal tersebut sedikit menjelaskan bahwa ada dugaan terjadi perdebatan dalam merumuskan subjek hukum pasal tersebut, sehingga dapat dimintai pertanggungjawaban pidana. Pada UU Nomor 6 tahun 1983 penulis menduga bahwa subjek hukum pada pasal tersebut termasuk juga korporasi.

Hal yang meyakinkan penulis adalah selain rumusan ancaman pidana nya berupa kumulatif-alternatif pidana kurungan dan/atau denda, sehingga tepat apabila korporasi dimintai pertanggungjawaban pidana, karena Hakim dapat menjatuhkan pidana denda. Namun juga dalam penjelasan pasal tersebut terdapat frasa wajib pajak yang menerangkan bahwa ada harapan dari rezim agar wajib pajak dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran bagi Wajib Pajak untuk mematuhi atau melakukan kewajiban perpajakannya seperti yang ditentukan dalam undang-undang perpajakan. Sebagaimana kita ketahui wajib pajak dalam UU KUP adalah wajib pajak orang pribadi/perorangan dan wajib pajak badan.

Namun ada pendapat yang mengatakan bahwa wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam penjelasan pasal 38 tersebut berlaku juga untuk pasal lain dalam ketentuan pidana UU KUP dimana wajib pajak terdiri dari wajib pajak perorangan dan wajib pajak badan, sehingga korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana. Alasan tersebut dijadikan oleh beberapa kalangan dan juga penegak hukum untuk memintakan pertanggungjawaban pidana pada korporasi. Walaupun wajib pajak sebagaimana tertulis dalam penjelasan pasal 38 tersebut berlaku juga terhadap pasal lain dalam ketentuan pidana UU KUP yang berkenaan dengan PT sebagai wajib pajak, namun menurut penulis harus dilihat apakah rumusan pidana nya tepat dijatuhkan kepada PT. Apabila kumulatif pidana penjara dan denda maka tidak tepat dijatuhkan pada PT karena PT tidak mungkin dijatuhkan pidana penjara. Jika Hakim menjatuhkan pidana hanya pidana denda justru Hakim dapat dianggap keliru salah menerapkan hukum dan putusannya dapat dibatalkan.

Beralih ke pasal 39 yang pada saat dirumuskan pertama kali dalam UU KUP dirumuskan dengan rumusan ancaman pidana kumulatif-alternatif pidana penjara dan/atau denda dan pemberatan bila melakukan lagi tindak pidana perpajakan sebelum satu tahun terhitung sejak selesainya menjalani sebagian atau seluruh pidana penjara yang dijatuhkan. Kemudian pada UU

Nomor 9 tahun 1994 mengalami perubahan rumusan ancaman pidana menjadi rumusan kumulatif pidana penjara dan denda, serta ditambah ayat delik percobaan dengan rumusan ancaman pidananya adalah rumusan kumulatif pidana penjara dan denda. Pada UU Nomor 16 Tahun 2000 dan UU Nomor 28 Tahun 2007 rumusan ancaman pidana tetap dipertahankan rumusan kumulatif pidana penjara dan denda sehingga rumusan Pasal 39 terakhir sebagaimana terdapat UU Nomor 28 Tahun 2007 secara lengkap berbunyi sebagai berikut:

- (1) *Setiap orang yang dengan sengaja: (a) tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak; (b) menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak; (c) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; (d) menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; (e) menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29; (f) memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya; (g) tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain; (h) tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau (i) tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara*

Dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

- (2) *Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.*
- (3) *Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.*

Penjelasan:

- (1) *Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud pada ayat ini yang dilakukan dengan sengaja dikenai sanksi yang berat mengingat pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara. Dalam perbuatan atau tindakan ini termasuk pula setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri, menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak.*
- (2) *Untuk mencegah terjadinya pengulangan tindak pidana di bidang perpajakan, bagi mereka yang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun sejak selesainya menjalani sebagian atau seluruh pidana penjara yang dijatuhkan, dikenai pidana lebih berat, yaitu ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana yang diatur pada ayat (1).*
- (3) *Penyalahgunaan atau penggunaan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, atau penyampaian Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau*

tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pajak dan/atau kompensasi pajak atau pengkreditan pajak yang tidak benar sangat merugikan negara. Oleh karena itu, percobaan melakukan tindak pidana tersebut merupakan delik tersendiri.

Pasal 39A ditambah pada saat perubahan ketiga UU KUP, yaitu pada UU Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga UU Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan. Pasal tersebut secara lengkap berbunyi sebagai berikut, “Setiap orang yang dengan sengaja: a). menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau b). menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak

Dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

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

Perubahan-perubahan tersebut di atas menerangkan bahwa ada ketidak konsistenan dalam merumuskan rumusan yang tepat khususnya pada delik pasal 38 dan 39 UU KUP. Sepertinya pembuat undang-undang ada masanya belum menemukan mana rumusan yang tepat untuk menjerat pelaku pidana perpajakan pasal 38 dan pasal 39 UU KUP sehingga terjadi perubahan-perubahan pada pasal tersebut.

Pada UU Nomor 28 Tahun 2007 Tentang perubahan ketiga UU Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan dapat dilihat dari pasal 38, pasal 39, dan pasal 39A tersebut bahwa subjek hukum yang ditulis oleh pembuat undang-undang adalah menggunakan frasa “setiap orang”. Namun, hanya pasal 38 yang dalam penjelasannya menerangkan bahwa subjek hukum dalam pasal 38 tersebut adalah **wajib pajak**. Bisa terlihat pula dalam penjelasan bahwa, “Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh **Wajib Pajak**, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana...”

Hal ini secara eksplisit menandakan bahwa subjek hukum dalam pasal 38 UU KUP adalah orang perorangan dan juga badan atau korporasi. Hal tersebut dikarenakan wajib pajak dalam UU KUP terdiri dari wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan.

Pada pasal 39 dan pasal 39A tidak menerangkan apapun perihal subjek hukum pasal-pasal tersebut, sehingga apakah badan atau korporasi termasuk pelaku *actus reus* pasal tersebut tidak dapat dipastikan. Namun, jika dilihat pada rumusan ancaman pidana pasal 39 dan 39A, dimana ancaman pidana dirumuskan secara kumulatif pidana penjara (badan/fisik) dan juga denda, maka secara logika hukum, yang dimaksud dengan “setiap orang” pada pasal 39 dan pasal 39A UU KUP adalah orang perorangan atau manusia. Hal tersebut dikarenakan tidak mungkin sebuah entitas badan atau korporasi dapat dijatuhi pidana penjara.

Dengan demikian, agak kurang tepat jika korporasi adalah subjek hukum atau pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana terkait dengan pasal 39 dan pasal 39A UU KUP. Namun, korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban pidana terkait dengan pasal 38 UU KUP

dengan syarat perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A.

Korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban pidana terkait dengan pasal 38 UU KUP dengan alasan bukan hanya mengenai yang terdapat dalam penjelasan pasal tersebut yang menggunakan frasa wajib pajak, namun juga rumusan ancaman pidana pasal tersebut menggunakan formula alternatif dimana ancaman pidananya berupa denda atau kurungan. Dengan demikian korporasi dimungkinkan dijatuhi pidana, karena Majelis Hakim nantinya pasti hanya menjatuhi hukuman denda, tidak seperti pada pasal 39 dan pasal 39A UU KUP yang tidak logis jika Majelis Hakim menjatuhi hukuman pidana penjara dan denda terhadap Terdakwa yang merupakan sebuah korporasi.

Dalam hal menjalankan hak dan kewajibannya, PT sebagai wajib pajak diwakili oleh pihak-pihak sebagaimana diatur pada pasal 32 ayat (1) UU KUP. Pasal tersebut telah mengalami beberapa kali perubahan sejak diundangkan pertama kali pada UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan. Namun untuk substansi pada bagian wajib pajak badan dalam hal menjalankan hak dan memenuhi kewajibannya diwakili oleh pengurus tidak mengalami perubahan. Aturan tersebut diubah terakhir kali dan berlaku hingga saat ini adalah sebagaimana diatur pada pasal 32 UU Nomor 28 tahun 2007 tentang perubahan keempat UU KUP. Hal ini menunjukkan konsistensi pembentuk undang-undang mulai dari tahun 1983 hingga tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tatacara perpajakan bahwa wajib pajak badan dalam menjalankan kewajiban perpajakannya berdasarkan peraturan perundang-undangan diwakili oleh pengurusnya.

Dalam pasal 32 ayat (1) UU KUP mengatur bahwa dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, *Wajib Pajak diwakili dalam hal: a. badan oleh pengurus; b. badan yang dinyatakan pailit oleh kurator; c. badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan; d. badan dalam likuidasi oleh likuidator; e. suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya; atau f. anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya.* Berdasarkan pengaturan tersebut maka dapat diketahui dalam hal wajib pajak badan menjalankan hak dan kewajibannya diwakili oleh pengurus.

Kemudian pada pasal 32 ayat (2) mengatur bahwa *Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas **pembayaran pajak yang terutang**, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.* Dengan demikian dapat diketahui pula bahwa wajib pajak badan apabila tidak menjalankan kewajiban perpajakan atas pajak terutang badan tersebut sebagaimana diatur oleh peraturan perundang-undangan, maka yang bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng adalah pengurus. Hal ini menegaskan bahwa pertanggungjawaban pengurus sebatas pada pajak terutang.

Pengurus yang dimaksud diatur dalam pasal 32 ayat (4) yang menyatakan bahwa *pengurus sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan.* Kemudian dalam penjelasan UU KUP pasal 32 ayat (4) menjelaskan bahwa *Orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang dalam menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam rangka menjalankan kegiatan perusahaan, misalnya berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani cek, dan sebagainya walaupun orang tersebut tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus yang tertera dalam akte pendirian maupun akte perubahan, termasuk dalam pengertian pengurus. Ketentuan dalam ayat ini berlaku pula bagi komisaris dan pemegang saham mayoritas atau pengendali.*

Apa yang diatur dalam pasal 32 ayat (1) dan ayat (2) memiliki kesesuaian dengan pasal 1 angka 5 UU Nomor 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas yang menyebutkan bahwa Direksi adalah Organ Perseroan yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengurusan perseroan untuk kepentingan perseroan, sesuai dengan maksud dan tujuan perseroan serta mewakili

perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar. Bahwa bila ketentuan dalam undang-undang tersebut dihubungkan dengan Pasal 32 ayat (2) UU KUP, maka pengurus harus bertanggung jawab terhadap pembayaran pajak terutang. Pasal 32 ayat (2) tersebut telah menegaskan bahwa Wakil sebagaimana maksud pada ayat (1) bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut

Berdasarkan pengaturan-pengaturan tersebut di atas, maka UU KUP menyatakan bahwa PT sebagai wajib pajak badan, dalam hal menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya berdasarkan peraturan perundang-undangan diwakili oleh pengurus. Selain itu UU KUP juga menegaskan bahwa terkait dengan pembayaran pajak yang terutang yang bertanggungjawab secara pribadi dan/atau renteng adalah pengurus, kecuali pengurus dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang. Berdasarkan hal tersebut maka pertanggungjawaban pengurus hanya pada **pembayaran pajak yang terutang**.

Pembayaran pajak yang terutang adalah istilah yang bukan digunakan dalam ketentuan pidana dalam hal ancaman pidana sebagaimana diatur dalam Bab Ketentuan Pidana UU KUP. Ketentuan pidana dalam UU KUP menggunakan istilah denda pidana dan penjara atau kurungan. Walaupun nominal denda pidana bersumber pada pajak terutang wajib pajak, namun pertanggungjawaban pidananya ada pada denda pidana yang dijatuhkan Majelis Hakim pengadilan. Selain itu penetapan pajak terutang dikeluarkan oleh pejabat perpajakan dan/atau pengadilan pajak, sedangkan denda pidana ditetapkan oleh lingkungan peradilan umum atau Pengadilan Negeri, Pengadilan Tinggi, dan Mahkamah Agung. Dengan demikian pasal 32 terkait pertanggungjawaban pajak terutang oleh pengurus PT, menurut penulis tidak berkaitan dengan ketentuan pidana. Oleh karena itu apabila terdapat putusan pengadilan yang mengkaitkan pasal 32 agar dapat meminta pertanggungjawaban pidana pengurus PT terhadap pelanggaran yang dilakukan PT sebagai wajib pajak badan adalah keliru atau salah dalam menerapkan hukum.

Menurut penulis, pengaturan pada UU Perseoran Terbatas lebih tepat dikaitkan mengenai pertanggungjawaban pidana PT dalam hal tindak pidana perpajakan sebagaimana diatur UU KUP. Apabila PT sebagai wajib pajak melanggar ketentuan pidana perpajakan maka Direksi sebagai bagian dari organ pengurus adalah yang bertanggungjawab penuh terhadap tindak pidana perpajakan tersebut. Namun hal demikian tidak menghilangkan kemungkinan pihak lain di luar anggota Direksi dimintai pertanggungjawaban sebagaimana pembuktian di pengadilan. Hal tersebut dikarenakan frasa yang digunakan pada pasal ketentuan pidana UU KUP yang dapat didakwakan kepada wajib pajak menggunakan frasa setiap orang.

Menurut penulis, berdasarkan hukum positif saat ini, pertanggungjawaban pidana tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh PT sebagai wajib pajak badan, mengacu pada apa yang diatur dalam Ketentuan Pidana UU KUP, UU PT, dan KUHP apabila tidak diatur secara khusus dalam UU KUP. Menurut pasal 1 angka 5 UU PT menggambarkan bahwa PT sebagai subjek hukum yang melanggar hukum pidana perpajakan, maka yang bertanggungjawab adalah Direksi PT. Selain itu, di luar Direksi juga dapat dimintai pertanggungjawaban pidana apabila terbukti dalam tindak pidana perpajakan karena frasa yang digunakan dalam pasal ketentuan pidana yang menjerat PT sebagai wajib pajak badan adalah 'setiap orang'.

Pasal 32 UU KUP tidak dapat dijadikan dasar hukum untuk meminta pertanggungjawaban pidana PT yang kemudian dialihkan kepada pengurus PT. Hal tersebut dikarenakan pasal 32 tersebut hanya meminta pertanggungjawaban pembayaran pajak terutang yang bukan menjadi ancaman pidana dalam ketentuan pidana UU KUP. Ancaman pidana dalam ketentuan pidana UU KUP adalah denda pidana dan/atau penjara atau kurungan. Pasal 32 UU KUP hanya dapat diterapkan proses hukum administrasi perpajakan yang bermuara di pengadilan pajak. Sedangkan ketentuan pidana diperiksa dan diadili di lingkungan peradilan umum.

Fokus pertanggungjawaban pengurus berdasarkan pasal 32 ayat (2) adalah sebatas pembayaran pajak terutang. Jauh berbeda dengan apa yang diatur dalam ketentuan pidana UU KUP

yang ancaman pidananya adalah pidana denda dan pidana badan (fisik). Apabila Majelis Hakim peradilan umum menjatuhkan pidana pada PT sebagai wajib pajak dan kemudian pengurus adalah orang yang dimintai pertanggungjawaban pidana karena PT sebagai wajib pajak badan melanggar pasal dalam ketentuan pidana UU KUP dan kemudian mengkaitkan pasal 32 UU KUP sebagai dasar hukum untuk menjatuhkan hukuman pada pengurus PT maka, hukuman hanya sebatas pembayaran pajak terutang. Hal ini menjadi tidak sesuai dengan ancaman pidana yang diatur dalam ketentuan pidana UU KUP.

Merujuk pada aturan yang akan berlaku di masa yang akan datang, yaitu KUHP Nasional kita, yang akan berlaku pada 2 Januari 2026 nanti, telah diatur bahwa subjek hukum tindak pidana adalah termasuk juga korporasi. Dengan demikian selama, tidak diatur berbeda atau khusus pada UU di luar KUHP Nasional, maka ketentuan tersebut berlaku juga UU di luar KUHP, karena terdapat ketentuan pada Buku I Aturan Umum KUHP Nasional, Bab VI Aturan Penutup, pasal 187, yang mengatur bahwa, "*Ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab V Buku Kesatu berlaku juga bagi perbuatan yang dapat dipidana menurut peraturan perundang-undangan lain, kecuali ditentukan lain menurut Undang-Undang*".

Begitu juga dengan UU KUP, jika tidak diatur khusus pada undang-undang tersebut maka aturan umum KUHP Nasional mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi berlaku juga berimplikasi pada UU KUP. Maka dengan demikian, korporasi juga termasuk subjek hukum dalam UU KUP yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana.

Syarat PT dapat dimintai pertanggungjawaban pidana pun akan berdasarkan pada apa yang diatur KUHP Nasional. Selain itu ancaman pidana dan pihak yang dijatuhkan pidana terkait tindak pidana perpajakan oleh PT juga berdasarkan pada apa yang diatur dalam KUHP Nasional. KUHP Nasional mengatur bahwa ancaman pidana tindak pidana korporasi dikenakan terhadap korporasi, pengurus yang mempunyai kedudukan fungsional, pemberi perintah pemegang kendali, dan/atau pemilik manfaat korporasi.

Hal ini akan menjadi ketidakjelasan bagi penegakan hukum pidana perpajakan jika tidak diatur khusus dalam UU KUP. Walaupun UU KUP telah mengatur bahwa terhadap wajib pajak badan yang tidak menjalankan kewajibannya sesuai dengan peraturan perundang-undangan diwakili oleh pengurus, akan tetapi fakta peradilan Indonesia berdasarkan putusan pengadilan hingga saat ini terdapat putusan pengadilan yang menjatuhkan hukuman terhadap PT. Dengan demikian di antara para hakim dan para penegak hukum yang lain terjadi perbedaan tafsir mengenai UU KUP.

Jika hal demikian dibiarkan maka dapat terjadi disparitas penegakan hukum yang mengakibatkan ketidakpastian hukum sehingga dapat berakibat fatal terhadap nilai-nilai keadilan sebagaimana tujuan hukum itu sendiri. Hal tersebut dikarenakan dalam praktek peradilan saat ini Hakim masih terdapat perbedaan penerapan hukum antara PT dapat dijatuhi hukuman pidana atau tidak. Walaupun secara tekstual pasal 39 dan pasal 39A UU KUP tidak logis jika diterapkan pada korporasi, karena korporasi tidak mungkin dijatuhi hukuman pidana penjara, sedangkan rumusan ancaman pidana kedua pasal tersebut bersifat kumulatif, sehingga Hakim tidak bisa hanya menjatuhkan pidana denda kepada Terdakwa korporasi yang didakwakan pasal 39 dan/atau pasal 39A. Namun demikian, masih ada Hakim yang menjatuhkan hukuman terhadap PT.

B. Konsep pertanggungjawaban pidana pajak yang dilakukan oleh wajib pajak Perseroan Terbatas guna mewujudkan kepastian hukum

Kepastian Hukum Menurut Gustav Radbruch

Ketidakpastian Hukum merupakan Sebuah Kepastian. Ketidakpastian (*uncertainty*) segala hal tak pasti di dunia ini pada dasarnya sama, yakni ketidakpastian. Ketidakpastian hukum adalah kebalikan dari kepastian hukum.⁶ Ketidakpastian hukum juga diidentikkan dengan ketidakjelasan hukum.⁷

⁶Hyronimus, Rhitu, *Kepastian Hukum (Pengantar Teoritis dan Filosofis)*, Sleman: PT Kanisius, 2025, hal. 31.

⁷ Ibid, hal. 35.

Gustav Radbruch mengemukakan 4 (empat) hal mendasar yang berhubungan dengan makna kepastian hukum, yaitu: pertama, bahwa hukum itu positif, artinya bahwa hukum positif itu adalah perundang-undangan; kedua, bahwa hukum itu didasarkan pada fakta, artinya didasarkan pada kenyataan; ketiga, bahwa fakta harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, di samping mudah dilaksanakan; dan keempat adalah hukum positif tidak boleh mudah diubah⁸.

Radbruch menerangkan bahwa pertanyaan tentang tujuan hukum sepanjang ditempatkan dalam kualitas etik berakhir pada relativisme⁹. Jadi, jika kita berpagang pada relatif sebagai ajektif, kita kembali dekat dengan ketidakpastian, seperti apa yang Radbruch tulis dalam bukunya sebagai berikut: "...sepanjang hukum yang benar tidak dapat ditentukan, maka harus dapat dipastikan melalui kekuasaan agar hukum yang sudah ditentukan itu juga dapat dilaksanakan. Ini adalah membenaran adanya hukum positif karena tuntutan kepastian hukum hanya dapat dipenuhi melalui positivitas hukum (mempositifkan hukum agar menjadi hukum positif). Dengan demikian, terwujudlah bagian ketiga dari cita hukum, yakni kepastian hukum."¹⁰

Berdasarkan teori kepastian hukum menurut Sudikno Mertokusumo, yang menyatakan bahwa, "kepastian hukum merupakan salah satu perlindungan *justiciabel* terhadap tindakan sewenang-wenang, yang berarti bahwa seseorang akan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu"¹¹. Sudikno juga menegaskan bahwa masyarakat mengharapkan adanya kepastian hukum karena dengan adanya kepastian hukum masyarakat akan lebih tertib. Hukum bertugas menciptakan kepastian hukum karena bertujuan untuk ketertiban masyarakat¹².

Pertanggungjawaban Pidana Korporasi

Hukum pidana umum (KUHP) tidak menjelaskan lebih luas hubungan antara pertanggungjawaban pidana dengan pelaku pidana, tetapi pertanggungjawaban pidana diatur tentang yang berkaitan dengan alasan pemaaf dan alasan pembenar. Pertanggungjawaban pidana adalah suatu bentuk untuk menentukan apakah seorang tersangka atau terdakwa dipertanggungjawabkan atas suatu tindak pidana yang telah terjadi dan Hakim memutus berdasarkan peraturan perundang-undangan di Indonesia¹³.

Mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi, menurut Roeslan Saleh dapat ditemui tiga model pertanggungjawaban pidana korporasi:¹⁴

- a) Pengurus korporasi sebagai pembuat dan penguruslah yang bertanggungjawab. Pada model ini, bersandarkan pada dasar pemikiran bahwa badan hukum tidak dapat dipertanggungjawabkan secara pidana karena penguruslah yang akan selalu dianggap sebagai pelaku dari delik tersebut.
- b) Korporasi sebagai pembuat dan pengurus yang bertanggungjawab. Pada model ini, sudah ditegaskan bahwa korporasi mungkin sebagai pembuat, tetapi untuk pertanggungjawaban diserahkan kepada pengurus. Tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi adalah tindak pidana yang dilakukan orang tertentu sebagai pengurus dari badan hukum tersebut. Orang yang memimpin korporasi tersebutlah yang harus bertanggungjawab, terlepas pemimpin tersebut mengetahui perbuatan tersebut atau tidak. Namun, Roeslan Saleh berpendapat bahwa hal ini hanya berlaku untuk pelanggaran saja, bukan kejahatan.
- c) Korporasi sebagai pembuat dan juga sebagai yang bertanggungjawab. Model ini memperhatikan perkembangan korporasi itu sendiri, karena ternyata hanya dengan menetapkan pengurus sebagai yang dapat dipidana tidaklah cukup. Sebagaimana yang telah

⁸Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2012), hal. 19

⁹Hyronimus, Op. Cit, hal. 146

¹⁰Ibid

¹¹Boas P Panjaitan, Ismail, Dewi Iryani, *Mewujudkan Kepastian Hukum Program Penjaminan Polis Untuk Melindungi Pemegang Polis Asuransi*, Jurnal Hukum Setara Vol.3 Nomor 1, Juni 2022

¹² Ibid

¹³Marselinus Abi, Pugh A.H Setiawan, Nyoman Tio Rae, *Pertanggungjawaban Pidana Pelaku Tindak Pidana Pembunuhan Berencana Atas Perintah Atasan Berdasarkan KUHP di Indonesia*. Jurnal Hukum Selisik Vol.10 Nomor 1, Juni 2024, hal. 120-121

¹⁴Hiariej, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana (Edisi Penyesuaian KUHP Nasional)*. (Depok: PT Rajagrafindo Persada, 2024), hal. 193-194

disebutkan sebelumnya, bahwa korporasi terkadang sebagai pihak yang diuntungkan dengan dilakukannya perbuatan pidana tersebut sehingga pemidanaan terhadap pengurus tidak dapat menjamin bahwa korporasi tidak akan melakukan perbuatan pidana itu lagi.

Menurut Lu Sudirman dan Feronica yang dikutip oleh Prof Eddy Hiariej mengatakan setidaknya ada parameter yang dapat digunakan untuk memidana korporasi, yaitu:¹⁵

- 1) Undang-undang telah mengatur dengan tegas bahwa subjek tindak pidananya termasuk korporasi. Parameter ini sangat penting untuk mewujudkan pelaksanaan asas yang sangat penting dalam hukum pidana, yaitu asas legalitas.
- 2) Korporasi dapat disertakan sebagai tersangka jika penyidik telah menentukan bahwa tersangka personalnya ialah direktur atau manajer yang menjadi *directing mind and will* dari korporasi. Selain seseorang yang jabatannya direktur atau manajer, pihak lain yang dianggap mewakili korporasi ialah mereka yang mengemban tanggung jawab pokok dalam korporasi. Walaupun orang tersebut tidak disebutkan dengan tegas sebagai direktur atau manajer atas suatu korporasi, namun dengan pembuktian lebih lanjut, segala pengetahuan dan perbuatannya dapat dianggap sebagai pengetahuan dan perbuatan korporasi.
- 3) Korporasi tidak dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana apabila *directing mind and will* korporasi melakukan tindak pidana terhadap korporasi mereka sendiri dan korporasi yang bersangkutan telah melakukan penuntutan terhadap tindakan *directing mind and will* nya.

Menurut Mardjono Reksodiputro sebagaimana dikutip oleh Mahrus Ali, mengatakan bahwa dalam perkembangan hukum pidana di Indonesia terdapat tiga (3) sistem pertanggungjawaban korporasi sebagai subjek tindak pidana, yaitu:¹⁶

- 1) Pengurus korporasi sebagai pembuat, penguruslah yang bertanggungjawab. Sistem ini menjelaskan bahwa pertanggungjawaban pidana ditandai dengan usaha agar sifat tindak pidana yang dilakukan korporasi dibatasi pada perorangan (*naturlijk persoon*), sehingga apabila suatu tindak pidana terjadi dalam lingkungan korporasi, tindak pidana itu dianggap dilakukan pengurus korporasi itu. Pada sistem ini, pengurus-pengurus yang tidak memenuhi kewajiban, yang sebenarnya merupakan kewajiban korporasi bisa dinyatakan bertanggung jawab.
- 2) Korporasi sebagai pembuat, pengurus yang bertanggung jawab. Sistem ini ditandai dengan pengakuan yang timbul dalam perumusan undang-undang bahwa suatu tindak pidana bahwa suatu tindak pidana dapat dilakukan oleh perserikatan atau badan usaha (korporasi), tapi tanggungjawab untuk itu menjadi beban dari pengurus badan hukum (korporasi), asal dinyatakan dengan tegas dalam peraturan perundang-undangan. Secara perlahan tanggungjawab pidana beralih dari anggota pengurus kepada yang memerintahkan, atau dengan larangan melakukan apabila melalaikan memimpin korporasi secara sungguh-sungguh.
- 3) Korporasi sebagai pembuat dan yang bertanggungjawab. Dalam sistem ini dibuka kemungkinan menuntut korporasi dan meminta pertanggungjawaban korporasi menurut hukum pidana. Alasannya adalah karena dalam berbagai delik-delik ekonomi dan fiskal keuntungan yang diperoleh korporasi dan kerugian yang diderita masyarakat dapat demikian besarnya, sehingga tidak akan mungkin seimbang bilamana pidana hanya dijatuhkan kepada pengurus korporasi saja. Selain itu tidak ada efek jera bagi korporasi, sehingga dengan memidana korporasi dengan jenis dan beratnya yang sesuai dengan sifat korporasi, diharapkan dapat memaksa korporasi untuk menaati peraturan yang terkait.

Asas Legalitas Dalam Hukum Pidana

Asas legalitas tercantum dalam pasal 1 ayat 1 KUHP. Kalau kata-katanya yang asli di dalam bahasa Belanda disalin ke dalam bahasa Indonesia kata demi kata, maka akan berbunyi: “Tiada suatu perbuatan yang dapat dipidana selain berdasarkan kekuatan ketentuan perundang-undangan

¹⁵Lu Sudirman dan Feronica, *Pembuktian Pertanggungjawaban Pidana Lingkungan dan Korupsi Korporasi di Indonesia dan Singapura*, Jurnal Hukum Mimbar Hukum Volume 23, Nomor 2, Juni 2011, hal. 301-302

¹⁶Mahrus Ali, *Asas-Asas Hukum Pidana Korporasi*, (Depok: PT Rajagrafindo Perkasa, 2015), hal. 133-135.

pidana yang mendahuluinya”¹⁷. Sering juga disebut dipakai istilah latin: “*nullum crimen sine lege stricta*”, yang dapat disalin kata demi kata pula dengan: “tidak ada delik tanpa ketentuan yang tegas”¹⁸. Menurut Prof. Andi Hamzah ada dua hal yang dapat ditarik sebagai kesimpulan rumusan tersebut, yaitu jika sesuatu perbuatan yang dilarang atau pengabaian sesuatu yang diharuskan dan diancam dengan pidana, maka perbuatan atau pengabaian tersebut harus tercantum di dalam undang-undang pidana, dan ketentuan tersebut tidak boleh berlaku surut, dengan satu pengecualian yang tercantum di dalam pasal 1 ayat 2 KUHP¹⁹.

Asas Lex Specialis Derogate Legi Generali Dalam Hukum Pidana

Asas ini menyatakan bahwa peraturan (hukum) khusus mengesampingkan peraturan (hukum) umum, atau ketentuan khusus lebih diutamakan pemberlakuannya daripada ketentuan umum²⁰. Jika substansi suatu aturan diatur dalam undang-undang yang bersifat umum dan diatur juga dalam undang-undang yang bersifat khusus, maka yang digunakan adalah undang-undang yang bersifat khusus²¹.

SIMPULAN

1. Pengaturan Pertanggungjawaban Pidana Pajak Yang Dilakukan Oleh Wajib Pajak Perseroan Terbatas Menurut UU KUP

- Pengaturan pertanggungjawaban pidana pajak yang dilakukan wajib pajak Perseroan Terbatas belum memenuhi unsur kepastian hukum.
- Pasal 32 ayat (1) dan (2) mengenai pengurus sebagai perwakilan wajib pajak badan dalam hal menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya menurut peraturan perundang-undangan tidak dapat diterapkan pada Ketentuan Pidana UU KUP.
- Pertanggungjawaban pidana korporasi saat ini hanya bisa diterapkan pada pasal 38 UU KUP, sedangkan pasal 39 dan pasal 39A hanya bisa menjatuhkan pidana orang atau manusia baik sendiri maupun bersama-sama (delik penyertaan).
- Saat KUHP Nasional berlaku pada tanggal 2 Januari 2026, maka juga berlaku juga pada UU KUP yang apabila diterapkan pada pasal 39 dan pasal 39A UU KUP, maka terjadi ketidakjelasan hukum karena pasal-pasal tersebut mengancam secara kumulatif pidana denda dan pidana penjara (fisik).

2. Konsep Pertanggungjawaban Pidana Pajak Yang Dilakukan Oleh Wajib Pajak Perseroan Terbatas Guna Mewujudkan Kepastian Hukum

UU KUP merupakan undang-undang khusus yang di dalamnya mengatur ketentuan pidana perpajakan. Oleh karena itu, berdasarkan asas legalitas dan asas *lex specialis derogate legi generali* untuk memenuhi kepastian hukum pada sebuah aturan yang di dalamnya mengandung nilai-nilai keadilan dan kemanfaatan, maka UU KUP harus mengatur secara tegas mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi baik materil dan formilnya. Dengan demikian tujuan pajak yang merupakan sumber penerimaan negara dalam membangun negara dapat terlindungi oleh sebuah kepastian hukum sehingga tujuan nasional dapat segera tercapai.

REFERENSI

- Ali, Mahrus. *Asas-Asas Hukum Pidana Korporasi*, Depok: PT Rajagrafindo Perkasa, 2015.
Hamzah, Andi. *Asas-Asas Hukum Pidana*. Jakarta: PT. Rineka Cipta, 1994.
Hiariej, Eddy O.S. *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana (Edisi Penyesuaian KUHP Nasional)*. Depok: PT Rajagrafindo Persada. 2024.

¹⁷Andi Hamzah, *Asas-Asas Hukum Pidana*, (Jakarta: PT. Rineka Cipta, 1994), hal. 39

¹⁸Ibid, hal. 40

¹⁹Ibid

²⁰Monang Siahaan, *Pembaharuan Hukum Pidana Indonesia*, (Jakarta: PT. Grasindo, 2016), hal. 187

²¹Mochtar dan Hiariej, *Dasar-Dasar Ilmu Hukum (Memahami Kaidah, Teori, Asas, dan Filsafat Hukum)*. (Depok: PT Rajagrafindo Perkasa), hal. 119

- Mochtar, Zainal Arifin dan Eddy O.S Hiariej. *Dasar-Dasar Ilmu Hukum (Memahami Kaidah, Teori, Asas, dan Filsafat Hukum)*. Depok: PT Rajagrafindo Perkasa, 2024.
- Rahardjo, Satjipto. *Ilmu Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti, 2012.
- Rhiti, Hyronimus. *Kepastian Hukum (Pengantar Teoritis dan Filosofis)*. Sleman: PT Kanisius, 2025.
- Syahputra, Azmi. *Pengantar Ilmu Hukum*. Bandung: Alumni, 2017.
- Siahaan, Monang. *Pembaharuan Hukum Pidana Indonesia*. Jakarta: PT. Grasindo, 2016.
- Tanya, Bernard L dkk. *Teori Hukum (Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi)*. (Bantul: Genta Publishing, 2019).
- Taufani, Galang dan Suteki. *Metodologi Penelitian Hukum (Filsafat, Teori, dan Praktik)*. Depok: Raja Grafindo Persada, 2018.
- Sudirman, Lu dan Feronica. *Pembuktian Pertanggungjawaban Pidana Lingkungan dan Korupsi Korporasi di Indonesia dan Singapura*. Jurnal Hukum Mimbar Hukum Volume 23, Nomor 2, Juni 2011.
- Panjaitan, Boas P, Ismail, dan Dewi Iryani, “Mewujudkan Kepastian Hukum Program Penjaminan Polis Untuk Melindungi Pemegang Polis Asuransi”, Jurnal Hukum Setara Vol.3 Nomor 1, Juni 2022.
- Abi, Marselinus, Puguh A.H Setiawan, Nyoman Tio Rae, “Pertanggungjawaban Pidana Pelaku Tindak Pidana Pembunuhan Berencana Atas Perintah Atasan Berdasarkan KUHP di Indonesia”. Jurnal Hukum Selisik Vol.10 Nomor 1, Juni 2024.
- Republik Indonesia. *Undang-Undang Tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan*. UU Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan Sebagaimana Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Perubahan Keempat UU Nomor 6 Tahun 1983 Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262.
- Republik Indonesia. *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*. UU Nomor 1 Tahun 1946 Tentang Peraturan Hukum Pidana. Berita Negara Republik Indonesia II Nomor 9.
- Republik Indonesia. *Undang-Undang Tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*. UU Nomor 1 Tahun 2023. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2023 Nomor 1. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6842.
- Republik Indonesia. *Undang-Undang Tentang Perseroan Terbatas*. UU Nomor 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 106. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4756.
- Berita Utama. *DPR Sahkan UU APBN Tahun Anggaran 2025, Menkeu Sri Mulyani: Pertama Kali Pendapatan Negara Tembus Rp3.000 triliun*. <https://www.kemenkeu.go.id>.
- Informasi Publik Transparansi Kinerja Ditjen Pajak, *Laporan DJP Tahun 2023*, <https://www.pajak.go.id>.