

**ANALISIS PERTIMBANGAN HAKIM TERHADAP
PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI PELAKU
PENYALAHGUNAAN FAKTUR PAJAK
(STUDI PUTUSAN NO. 35/ PID.SUS/2022/PN. LSM)**

***ANALYSIS OF JUDGES' CONSIDERATIONS ON CORPORATE
CRIMINAL LIABILITY OF TAX INVOICE ABUSE
(STUDY DECISION NO. 35/ PID.SUS/2022/PN. LSM)***

Rudi Wahyudi¹, Jamaluddin², Yusrizal³

^{1.} Mahasiswa Magister Hukum Universitas Malikussaleh

^{2,3.} Dosen Universitas Malikussaleh

Abstrak

Kontribusi pajak dalam menopang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara setiap tahun dituntut terus mengalami peningkatan sementara maraknya kasus faktur pajak fiktif oleh korporasi berpotensi menggerus pendapatan negara, beragam putusan terhadap korporasi pelaku yang diminta pertanggungjawaban pidana disebabkan tidak ada aturan eksplisit dalam ketentuan umum perpajakan yang menyatakan bahwa korporasi sebagai pelaku dan subjek hukum dapat dimintai pertanggungjawaban pidana sehingga menimbulkan multi penafsiran atas doktrin atau teori pertanggungjawaban pidana. Tujuan dilakukannya penelitian ini yaitu untuk mengetahui bagaimana penerapan teori pertanggungjawaban pidana korporasi terhadap pelaku penyalahgunaan Faktur Pajak dikaitkan dengan Peraturan Jaksa Agung No. 28 Tahun 2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi dalam putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm dan untuk mengetahui tepat atau tidaknya pertimbangan hakim pada putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm yang menjatuhkan pidana terhadap direktur Perseroan Terbatas atas penggunaan faktur pajak fiktif atau Faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya. Metode penelitian menggunakan metode yuridis normatif. Kesimpulan dari penelitian ini yaitu: (1) Peraturan Jaksa Agung RI No. 28 Tahun 2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi mengatur apabila terdapat undang-undang yang tidak mengatur korporasi sebagai subjek hukum, maka pertanggungjawaban pidana dikerahkan kepada pengurus korporasi hal ini sesuai doktrin vicarious liability dalam teori pertanggungjawaban pidana (2) Pertimbangan majelis hakim dalam amar Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm yang menyatakan bahwa Terdakwa Adnan Hasan terbukti secara sah dan meyakinkan melakukan tindak pidana penyertaan dalam tindak pidana perpajakan berdasarkan fakta persidangan telah sesuai dengan dakwaan komulatif Jaksa Penuntut Umum berdasarkan pasal 39 A huruf a Jo Pasal 43 UU KUP Jo Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHP dan Pasal 39 ayat 1 huruf d UU KUP Jo Pasal 43 UU KUP Jo Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHP.

Kata Kunci: *Pajak, Korporasi, Pertanggungjawaban Pidana, Pertimbangan Hakim.*

Abstract

The contribution of taxes in supporting the State Budget every year is required to continue to increase while the rampant cases of fraudulent tax invoices by corporations have the potential to erode state revenues, various decisions on corporate perpetrators who are held criminally liable are due to the absence of explicit rules in the general provisions of taxation stating that corporations as perpetrators and legal subjects can be held criminally liable, giving rise to multiple interpretations of the doctrine or theory of criminal liability. The purpose of this research is to find out how the application of the theory of corporate criminal liability to perpetrators of misuse of tax invoices is related to Attorney General Regulation No. 28 of 2014 concerning Guidelines for Handling Criminal Cases with Corporate Legal Subjects in Decision No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm and to find out whether or not the judge's consideration in Decision No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm which imposes a penalty on the director of a Limited Liability Company for the use of fictitious tax invoices or tax invoices that are not based on actual transactions. The research method uses normative juridical method. The conclusions of this research are: (1) Regulation of the Attorney General of the Republic of Indonesia No. 28 of 2014 concerning Guidelines for Handling Criminal Cases with Corporate Legal Subjects regulates that if there is a law that does not regulate corporations as legal subjects, then criminal liability is assigned to the management of the corporation ha this is in accordance with the doctrine of vicarious liability in the theory of criminal responsibility (2) Consideration of the panel of judges in Decision No. 35/Pid. Sus/2022/PN Lsm which states that the Defendant Adnan Hasan is legally and convincingly proven to have committed the crime of participation in a tax crime based on the facts of the trial in accordance with the cumulative charges of the Public Prosecutor based on Article 39 A letter a Jo Article 43 of the KUP Law Jo Article 55 paragraph (1) to the 1st Criminal Code and Article 39 paragraph 1 letter d of the KUP Law Jo Article 43 of the KUP Law Jo Article 55 paragraph (1) to the 1st Criminal Code.

Keywords: Tax, Corporation, Criminal Liability, Judge's Consideration

A. PENDAHULUAN

Pajak memiliki peran yang sangat penting bagi kemajuan dan pembangunan suatu negara, hal ini dikarenakan sektor perpajakan merupakan salah satu sumber pemasukan terbesar bagi keuangan negara khususnya Indonesia. Pajak sebagai kewajiban kenegaraan merupakan amanat konstitusi negara, dimana Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang,¹

Kebutuhan akan pembiayaan negara yang terus mengalami peningkatan dari tahun ke tahun menuntut Direktorat Jenderal Pajak selaku lembaga pemerintah yang bertugas untuk menghimpun penerimaan pajak demi kemandirian pembiayaan negara di Indonesia. Penerimaan perpajakan dalam lima tahun terakhir, rentang tahun 2018-2022 yang dikutip dari

¹ Indonesia, Undang Undang Dasar 1945 Pasal 23 A.

data Kementerian Keuangan Republik Indonesia terus menunjukkan kenaikan, tercatat penerimaan perpajakan tahun 2018 sebesar Rp. 1.518, 78 Triliun mengalami kenaikan 33,12% di tahun 2022 yaitu menjadi sebesar Rp. 2.034,6 Triliun.² Postur Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN) tahun 2024, di proyeksikan penerimaan perpajakan senilai Rp. 2.309,85 Triliun yang akan menopang 69,47% dari total pembelanjaan negara.³

Penerapan *self assessment system* dalam pemungutan pajak memberi peluang bagi korporasi yang tidak memiliki itikad baik dalam memaksimalkan keuntungan sebagai subjek hukum untuk melakukan kecurangan pajak yang dapat merugikan pendapatan negara menyebabkan potensi penerimaan negara belum tergalai secara optimal. Hal ini tercermin dari Laporan Tahunan 2021 Direktorat Jenderal Pajak Republik Indonesia dimana modus operandi tindak pidana di bidang perpajakan masih didominasi oleh kasus terkait Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS)⁴ atau biasa dikenal sebagai Faktur Pajak Fiktif yang dilakukan oleh korporasi sebagai upaya *illegal* untuk menghindari atau mengurangi pemenuhan kewajiban perpajakannya yang dapat merugikan pendapatan negara.

Salah satu modus Tindak Pidana Perpajakan yang dilakukan oleh korporasi adalah dengan menggunakan Faktur Pajak Fiktif dimana korporasi tersebut sengaja membeli Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS) untuk dapat dikreditkan/diperhitungkan dalam SPT Masa PPN untuk mengurangi jumlah PPN kurang bayar yang harus disetor ke kas Negara setiap masa pajaknya, dengan membayar sejumlah persentase tertentu saja (misalnya 10%) dari nilai PPN yang tertera dan akan dikreditkannya dalam SPT Masa PPN sehingga dapat menghemat PPN yang harus disetorkan atau bahkan dapat diminta pengembalian melalui skema restitusi pajak.

Ketentuan Pidana dalam Pasal 39 ayat 1 huruf d Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang berbunyi : “setiap orang yang dengan sengaja menyampaikan surat pemberitahuan dan/ atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam)

² Kementerian Keuangan RI, 2023, *Penerimaan Perpajakan 2005-2022*. Diakses tanggal 31 Agustus 2023 dari <https://data-apbn.kemenkeu.go.id/lang/id/post/9/pendapatan-negara>.

³ Kementerian Keuangan RI, *Informasi APBN 2024*. Jakarta, 2023, <https://anggaran.kemenkeu.go.id/in/post/apbn-2024-telah-disahkan:-perkuat-perekonomian-melalui-transformasi-ekonomi-yang-berkelanjutan> 22 September 2023.

⁴ Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, 2022, Laporan Tahunan DJP 2021, dari <http://pajak.go.id/sites/default/files/2022-11/Laporan%20Tahunan%20DJP%202021%20-%20Bahasa.pdf>. Diiunduh tanggal 11 Agustus 2023.

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”.

Ketentuan Pidana dalam Pasal 39A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang berbunyi :

“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.”

Faktur pajak sebagai bukti pungutan pajak merupakan sarana administrasi yang sangat penting dalam pelaksanaan ketentuan Pajak Pertambahan Nilai sehingga setiap penyalahgunaan faktur pajak, dapat mengakibatkan dampak negatif dalam keberhasilan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai. Oleh karena itu, penyalahgunaan tersebut berupa penerbitan dan/atau penggunaan faktur pajak, yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atau lebih dikenal dengan faktur pajak fiktif dikenai sanksi pidana.

Ketentuan Pasal 39A UU KUP tersebut bertujuan untuk mencegah dan memberantas tindak pidana di bidang perpajakan khususnya penerbitan dan penggunaan Faktur Pajak fiktif yang tujuan akhirnya bagi para kriminal adalah: (1) mengurangi jumlah PPN kurang bayar terutang Wajib Pajak khususnya pengguna Faktur Pajak tidak sah; dan (2) mengambil keuntungan dari restitusi Pajak Pertambahan Nilai dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Masa Pajak Pertambahan Nilai secara melawan hukum.⁵

Korporasi sebagai salah satu dari subjek hukum pidana yang dapat dipertanggungjawabkan secara pidana atau dapat dituntut dalam persidangan, menimbulkan

⁵ Bina Yumanto, 2021, *Memahami Konsep dan Subjek Pertanggungjawaban Pidana dalam Pasal 39A UU No 28 Tahun 2007*, Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia Vol. 3 No. 1 diunduh dari <https://ejurnal.pajak.go.id/st/article/download/250/55> hal. 169.

pertanyaan besar berkaitan dengan siapa yang dapat dijatuhkan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana korporasi.

Asas legalitas merupakan asas fundamental yang biasa ditemui dalam lingkup hukum pidana. Asas ini diatur dalam Pasal 1 ayat (1) KUHP yang pada intinya menjelaskan bahwa suatu perbuatan kejahatan tidak dapat dihukum apabila tidak diatur dalam suatu peraturan perundang-undangan. Maka apabila aparat penegak hukum ingin menjerat seseorang yang telah melakukan tindak pidana, wajib diketahui terlebih dahulu apakah perbuatan yang melanggar tersebut telah diatur dalam undang-undang. Dengan adanya asas legalitas ini, khususnya bagi hakim, tidak diperkenankan untuk menjatuhkan sanksi pidana selama ketentuan pidana tersebut tidak diatur dalam undang-undang yang berlaku sebelum dilakukannya perbuatan itu.

Persoalan akan muncul ketika terjadi adanya kekosongan hukum khususnya dalam tindak pidana korporasi. Perkembangan mengenai ketentuan tindak pidana korporasi yang diatur diluar KUHP sebagai *lex generalis* masih menimbulkan adanya permasalahan dalam implementasinya. Kekosongan hukum tersebut menimbulkan kesulitan dalam menegakkan hukum serta memiliki dampak dalam minimnya putusan pengadilan yang menjatuhkan pidana terhadap korporasi hingga saat ini.

Undang – undang Nomor. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tidak diatur mengenai pembebanan pidana terhadap korporasi atau korporasi sebagai subjek hukum. Persoalan akan muncul manakala ditemukan adanya kasus korporasi yang melakukan tindak pidana pajak. Berdasarkan asas legalitas, apabila majelis hakim ingin menjatuhkan sanksi pidana terhadap korporasi, maka hal tersebut tidak diperkenankan. Dikarenakan pengertian dari asas legalitas itu sendiri mengatur bahwa suatu perbuatan tidak dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana apabila tidak diatur dalam suatu peraturan perundang-undangan. Jadi, untuk mengatasi hal tersebut, kekosongan hukum dapat diatasi dengan hakim melakukan penemuan hukum dengan bersumber kepada doktrin.

Korporasi sebagai suatu entitas atau subjek hukum yang keberadaannya memberikan kontribusi yang besar dalam meningkatkan pertumbuhan ekonomi dan pembangunan nasional, faktanya juga kerap melakukan berbagai tindak pidana yang berdampak pada kerugian negara dan masyarakat.

Contoh kasus PT. Gemilang Sukses Garmino diwakili Liaw Nany yang telah terbukti merugikan keuangan negara sekurang-kurangnya Rp. 9.981.505.876,- (Sembilan milyar

sembilan ratus delapan puluh satu juta lima ratus lima ribu delapan ratus empat puluh tujuh enam rupiah). Terdakwa terbukti dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) masa Pajak Pertambahan Nilai (PPN), menggunakan faktur pajak fiktif, dan mengajukan permohonan restitusi PPN. sehingga dijatuhi pidana denda terhadap terdakwa PT. Gemilang Sukses Garmino sebesar Rp. 29.944.517.628,- (Dua puluh sembilan milyar sembilan ratus empat puluh empat juta lima ratus tujuh belas ribu enam ratus dua puluh delapan rupiah).⁶

Kasus lain dengan korporasi sebagai wajib pajak, tidak menempatkan korporasi sebagai tersangka maupun terdakwa dalam kasusnya. Sebagaimana yang terjadi pada kasus PT. Energi Manunggal Inti dan PT. Noor Rieka Jaya, Dalam kasus tersebut Muhammad Noor selaku Direktur PT. Energi Manunggal Inti dan Direktur Utama PT. Noor Rieka Jaya melakukan perbuatan yang menerbitkan, menggunakan, dan mengkreditkan faktur pajak masukan tahun pajak 2013 sampai dengan 2015 yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yang mengakibatkan kerugian pada Pendapatan Negara sejumlah Rp 4.351.137.522 (Empat milyar tiga ratus lima puluh satu juta seratus tiga puluh tujuh ribu lima ratus dua puluh dua rupiah). Atas tindakan tersebut, Muhammad Noor selaku Direktur PT. Energi Manunggal Inti dan Direktur Utama PT. Noor Rieka Jaya dijatuhi hukuman penjara selama 3 (tiga) tahun dan pidana denda sebesar Rp. 8.702.275.044,- (Delapan milyar tujuh ratus dua juta dua ratus tujuh puluh lima ribu empat puluh empat rupiah).⁷ Sementara itu, PT. Energi Manunggal Inti dan PT. Noor Rieka Jaya selaku wajib pajak dalam kasus ini diuntungkan atas perbuatan tersebut tidak dikenakan sanksi pidana apapun.

Berdasarkan contoh putusan kasus di atas, terbukti bahwa adanya pelaku yang berbeda yang dimintai pertanggungjawaban dalam penjatuhan pidana atas tindak pidana perpajakan terkait faktur pajak fiktif yang dilakukan oleh korporasi sebagai subjek pajak dalam penegakan hukum di bidang perpajakan. Korporasi yang merupakan sebagai subjek hukum yang melakukan pelanggaran ataupun kejahatan terkadang diuntungkan tidak mendapatkan sanksi apapun dalam tindak pidana perpajakan, padahal korporasi dapat dijerat dengan pidana penjara atau dapat dimintai pertanggungjawaban atas perbuatan pidana jika korporasi mendapatkan

⁶ Pengadilan Negeri Jakarta Barat, 2020, *Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt.*

⁷ Pengadilan Tinggi Semarang, 2021, *Putusan Nomor 258/PID/2021/PT.SMR.*

keuntungan dari suatu tindak pidana tersebut.⁸ Korporasi juga selain dijatuhkan pidana denda dapat dijatuhkan pidana tambahan lain sesuai dengan peraturan perundang-undangan.⁹

Uraian di atas menunjukkan semakin besarnya tuntutan kontribusi pajak dalam menopang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara sementara maraknya kasus faktor pajak fiktif yang dilakukan oleh korporasi beberapa tahun terakhir yang berpotensi menggerus pendapatan negara dari sektor pajak, di sisi lain terdapat beragam putusan dalam pertanggungjawaban pidana terhadap pelaku. Hal ini menjadi menarik untuk dikaji melalui pendekatan teori pertanggungjawaban pidana dan ketentuan terkait pemidanaan korporasi untuk memperoleh gambaran secara komprehensif tentang pertanggungjawaban pidana atas kejahatan yang dilakukan oleh korporasi selaku pengguna faktor pajak fiktif.

B. METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif yang dilakukan sebagai upaya untuk mendapatkan data yang diperlukan sehubungan dengan permasalahan. Data yang digunakan adalah data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier. Penelitian dilakukan melalui pendekatan *statue approach* dan *case approach* dengan menganalisis secara preskriptif dan interpretative terhadap penerapan teori pertanggungjawaban pidana korporasi terhadap pelaku penyalahgunaan Faktur Pajak dikaitkan dengan Peraturan Jaksa Agung No. 28 Tahun 2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi dalam putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm dan untuk mengetahui tepat atau tidaknya pertimbangan hakim dalam putusan perkara tersebut.

C. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pertanggungjawaban tindak pidana terhadap korporasi salah satunya diatur dalam Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi. Semakin kompleks dan meningkatnya kejahatan korporasi sehingga menimbulkan kesulitan dalam menentukan pertanggungjawabannya merupakan salah satu pertimbangan dalam menerbitkan peraturan ini. Peraturan ini juga ditujukan sebagai pedoman dalam menangani tindak pidana dengan subjek hukum korporasi.

⁸ Indonesia, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 Tentang tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi. Pasal 4 (1).

⁹ Indonesia, Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Poin 1.

Pedoman ini bertujuan sebagai pedoman dalam menangani perkara korporasi ditingkat penyidikan, penuntutan, dan pelaksanaan putusan pengadilan dalam penanganan perkara pidana dengan subjek hukum korporasi terhadap Pengurus, Korporasi dan/atau Pengurus dan Korporasi.

Ditinjau melalui Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana Dengan Subjek Hukum Korporasi, perlu diketahui terlebih dahulu ruang lingkup dari Peraturan Jaksa Agung tersebut. Berikut merupakan ruang lingkup dari Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014:

1. Dalam hal undang-undang mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan pidana diajukan kepada:
 - a. Korporasi;
 - b. Pengurus korporasi;
 - c. Korporasi dan pengurus korporasi.
2. Dalam hal undang-undang tidak mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan diajukan kepada pengurus.
3. Terhadap korporasi bukan berbadan hukum, pertanggungjawaban pidananya dibebankan kepada pengurus serta dapat dikenakan pidana tambahan dan/atau tindakan tata tertib terhadap korporasi.

UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak mengatur korporasi sebagai subjek hukum pidana. Frasa “Setiap orang” dalam UU Pajak hanya mengacu pada subjek hukum orang, bukan korporasi. Maka dari itu, UU No. 28 Tahun 2007 apabila dikaitkan dengan Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 sesuai dengan klausul nomor 2 yaitu pertanggungjawaban pidana atau tuntutan akan diajukan kepada pengurus apabila dalam undang-undang tidak mengatur subjek hukum korporasi.

Perbuatan pengurus korporasi yang dapat dibebani pertanggungjawaban pidana juga diatur dalam Bab II huruf B Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014, yaitu sebagai berikut:

1. Setiap orang yang melakukan, turut serta melakukan, menyuruh melakukan, menganjurkan melakukan, atau membantu melakukan tindak pidana;
2. Setiap orang yang memiliki kendali dan wewenang untuk mengambil langkah pencegahan tindak pidana tersebut namun tidak mengambil langkah yang seharusnya

dan menyadari akan menerima resiko yang cukup besar apabila tindak pidana tersebut terjadi;

3. Setiap orang yang mempunyai pengetahuan akan adanya resiko yang cukup besar cukuplah apabila ia tahu bahwa tindak pidana tersebut dilakukan oleh korporasi; dan/atau
4. Segala bentuk perbuatan lain yang dapat dimintakan pertanggungjawaban korporasi menurut undang-undang.

Ketentuan lain yang mengatur tentang pertanggungjawaban pidana korporasi Korporasi diatur dalam Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13 tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi, aturan ini memberi pedoman bagi penegak hukum guna mengisi kekosongan hukum khususnya hukum acara pidana dengan pelaku korporasi. Korporasi sebagai entitas dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana sesuai dengan ketentuan pidana Korporasi dalam undang-undang yang mengatur tentang Korporasi, dimana penjatuhan pidana oleh hakim terhadap korporasi melihat unsur kesalahan korporasi yaitu:

- a. Korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan Korporasi;
- b. Korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana; atau
- c. Korporasi tidak melakukan langkah-langkah yang diperlukan untuk melakukan pencegahan, mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadinya tindak pidana.

Penjatuhan pidana sebagai bentuk pertanggungjawaban atas tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi mengacu pada pasal 23 PEMA nomor 13 tahun. 2016, dimana hakim dapat menjatuhkan pidana kepada korporasi sebagai entitas atau pengurus, atau bisa sekaligus untuk keduanya yaitu korporasi dan pengurus serta tidak tertutup bagi pihak lain yang telah terbukti ikut terlibat dalam tindak pidana tersebut dapat dimintai pertanggungjawaban pidana berdasarkan ketentuan pidana pada masing-masing undang-undang yang mengatur ancaman pidana terhadap korporasi dan/atau pengurus. Dalam hal penjatuhan pidana terhadap korporasi maka putusan hakim berupa pidana pokok dan atau pidana tambahan, dimana pidana pokoknya adalah pidana denda.

Dalam tindak pidana perpajakan, pihak yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana adalah Wajib Pajak, baik orang pribadi maupun badan. Namun sesuai dengan Pasal 32

UU KUP dimana dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan Wajib Pajak Badan diwakili oleh pengurus sebagai wakil dari badan, ini juga berimplikasi pada pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana atas tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh badan baik pidana penjara maupun pidana denda (kumulatif). Hal ini akan sulit dalam upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara bila pengurus tidak mempunyai aset untuk membayar denda atau denda disubsider dengan kurungan.

Pada awalnya orang menolak untuk mempertanggungjawabkan korporasi dalam perkara pidana, dengan alasan korporasi tidak mempunyai perasaan seperti manusia sehingga korporasi tidak mungkin melakukan kesalahan. Karena kesalahan adalah keadaan jiwa orang yang melakukan perbuatan itu dan hubungannya dengan perbuatan yang dilakukan itu sedemikian rupa sehingga orang itu dapat dicela melakukan perbuatan tersebut. Jadi kesalahan itu hanya ada pada manusia, seseorang yang telah melakukan tindak pidana dapat dipidana dan dapat diminta pertanggungjawaban secara pidana kalau ada kesalahan, sesuai dengan asas “tiada pidana tanpa kesalahan”.

Melihat dampak negatif yang ditimbulkan oleh kegiatan korporasi, maka perlu untuk mempertanggungjawabkan korporasi dalam perkara pidana. Oleh karena itu perlu dilakukan pembaharuan di bidang hukum pidana dengan mengakui bahwa asas kesalahan bukan satu-satunya asas yang digunakan dalam mempertanggungjawabkan tindak pidana. Alasan utama menerapkan pidana tanpa kesalahan ini adalah demi perlindungan masyarakat, karena untuk menentukan delik-delik tertentu (seperti tindak pidana korporasi) sangat sulit membuktikan adanya unsur kesalahan.

Ada tiga system pertanggungjawaban korporasi sebagai subjek tindak pidana dalam perkembangan hukum pidana di Indonesia, yaitu;

- a. Pengurus koporasi sebagai pelaku, maka penguruslah yang bertanggung jawab. Doktrin yang diterapkan adalah doktin pertanggung jawaban *strict liability*, yaitu pertanggungjawaban tanpa melihat kesalahan, unsur utamanya adalah perbuatan (*actus reus*), sehingga yang harus dibuktikan adalah *actus reus* bukan *mens rea*. Dalam pertanggungjawaban korporasi asas kesalahan tidak mutlak berlaku, seseorang yang telah melakukan perbuatan terlarang (*actus reus*) sebagaimana dirumuskan dalam undang-undang sudah dapat dipidana tanpa mempersoalkan apakah si pelaku mempunyai kesalahan (*mens rea*) atau tidak.

- b. Korporasi diakui dapat melakukan tindak pidana, tetapi pertanggungjawabannya dibebankan ke pengurus,. Doktrin yang diterapkan adalah pertanggungjawaban pengganti (*vicarious liability doctrine*), doktrin ini juga diterapkan dalam tindak pidana pajak dalam UU KUP, yaitu bahwa seseorang yang tidak memiliki kesalahan pribadi, bertanggung jawab atas tindakan orang lain. Pertanggungjawaban seperti ini hampir semuanya ditujukan pada delik dalam undang-undang. *Vicorius liability* juga mengatur atasan (*principal*) harus bertanggung jawab terhadap tindakan-tindakan yang dilakukan oleh bawahannya (*agent*) sepanjang tindakan tersebut dilakukan dalam lingkup kewenangannya (*scope of authority/employemet*) atau lebih dikenal dengan asas *respondeat superior* dimana ada korelasi antara *master* dan *servant* atau *principal* dan *agent*.
- c. Korporasi sebagai pelaku tindak pidana dan dapat dipertanggungjawabkan dalam hukum pidana, berdasarkan *direct liability doctrine* (pertanggungjawaban langsung) atau *identification doctrine* yaitu terhadap korporasi dikenakan pertanggungjawaban pidana dan sanksi pidana yang dijatuhkan adalah sanksi pidana denda dan/atau pidana tambahan. Dan pertanggungjawaban pengganti (*vicarious liability doctrine*), yaitu pengurus dan/atau badan usaha dikenakan pertanggungjawaban pidana. Jadi pertanggungjawaban pidana bersifat kumulatif-alternatif yaitu penjatuhan sanksi pidana dikenakan terhadap korporasi dan/atau pengurusnya atau kedua-duanya.

Prinsip doktrin identifikasi adalah bahwa perbuatan-perbuatan dan sikap batin dari orang-orang yang mengendalikan badan (*directing mind*) adalah perbuatan dan sikap batin dan badan itu sendiri. Jadi orang-orang yang diberi kewenangan untuk bertindak atas nama dan untuk kepentingan badan (korporasi), maka unsur *mens rea* yang ada dalam *directing mind* tersebut dianggap sebagai *mens rea* bagi badan (korporasi), sehingga korporasi harus bertanggungjawab atas perbuatan yang dilakukan oleh pejabat senior, sepanjang tindakannya masih ruang lingkup kewenangannya dalam korporasi.

Kesulitan hakim dalam menerapkan pembuktian unsur *mens rea* yang dilakukan oleh badan (korporasi) dalam pertanggungjawaban pidana sesuai dengan asas “tiada pidana (pidana) tanpa kesalahan” atau yang dikenal dengan istilah “*Geen Straf Zonder Schuld*” dalam konsep Eropa Kontinental dan “*Actus Non Facit Reum Nisi Mens Sit Rea*” dalam konsep Anglo Saxon (“*An act does not constitute itself guilt unless the mind is guilty*”) sebagaimana diatur dalam Pasal 44 KUHP. Pembuktian terhadap kesalahan (*mens rea*) pada korporasi dalam

hukum pidana dapat mengacu kepada Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi (Perma 13/16), sebagai pedoman bagi aparat penegak hukum dalam penanganan perkara pidana yang dilakukan oleh Korporasi. Berdasarkan Pasal 4 ayat (2) Perma 13/2016, dalam menjatuhkan pidana terhadap korporasi, hakim dapat menilai kesalahan korporasi antara lain dengan parameter sebagai berikut:¹⁰

- a. Korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana sesuai dengan ketentuan pidana Korporasi dalam undang-undang yang mengatur tentang Korporasi.
- b. Dalam menjatuhkan pidana terhadap Korporasi, Hakim dapat menilai kesalahan Korporasi antara lain:
 1. Korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan Korporasi;
 2. Korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana; atau
 3. Korporasi tidak melakukan langkah-langkah yang diperlukan untuk melakukan pencegahan, mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadinya tindak pidana.

Pemidanaan dan pertanggungjawaban pidana terhadap Wajib Pajak Badan dalam tindak pidana pajak hanya digunakan sebagai sarana terakhir (*ultimum remedium*) dan perlu ada formulasi rumusan norma yang memperhatikan dimensi penegakan hukum (*repressif*), pencegahan (*preventif*) dan upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara (*restoratif*) dengan berdasarkan pada nilai keadilan.

1. Analisis Putusan Nomor 35/ Pid.Sus/2022/PN.Lsm

Tindak pidana korporasi di bidang perpajakan terkait penyalahgunaan faktur pajak fiktif dilakukan oleh PT. Putra Mandiri, lebih tepatnya dalam penggunaan faktur pajak fiktif yang tidak sesuai dengan transaksi sebenarnya. Kasus tersebut bersifat inkrah di Pengadilan Negeri Lhokseumawe dalam Putusan No. 35/Pid.Sus/2020/PN Lsm. Terdakwa Adnan Hasan (AH) selaku direktur PT. Putra Mandiri mengkreditkan Faktur Pajak yang diterbitkan PT Bina Guna Lestari (PT. BGL) kedalam SPT masa pada Periode Januari 2016 s.d Juni 2020 sebagai Faktur Pajak masukan dengan rincian sebanyak 12 (dua belas) Faktur Pajak untuk pembelian

¹⁰ Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi, 29 Desember 2016

semen. Dimana pajak yang dikreditkan oleh PT. Putra Mandiri dengan menggunakan Faktur Pajak yang terbitkan PT. BGL tersebut senilai Rp641.263.176,00 (enam ratus empat puluh satu juta dua ratus enam puluh tiga ribu seratus tujuh puluh enam rupiah) merupakan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya atau lebih dikenal dengan istilah faktur pajak fiktif, yang mana pada kenyataannya PT.Putra Mandiri tidak pernah bertransaksi atas pembelian semen kepada PT. BGL.

Kasus tersebut bermula disaat terdakwa Adnan Hasan (AH) selaku direktur PT. Putra Mandiri meminta tolong kepada terdakwa ES (dalam berkas terpisah) untuk membantu pengurusan pajak perusahaan PT. Putra Mandiri dengan menyerahkan NPWP perusahaan, selanjutnya ES menawarkan kepada terdakwa berupa faktur pajak dengan harga pembelian 50% dari harga yang tercantum dalam faktur dan nantinya dapat dikreditkan dalam SPT Masa PPN perusahaan PT. Putra Mandiri, faktur pajak tersebut diperoleh ES dari saudara Y (berkas terpisah) karyawan PT. BGL yang merupakan perusahaan distributor semen, dimana faktur pajak berupa penjualan semen yang diterbitkan kepada PT. Putra Mandiri tidaklah berdasarkan transaksi sebenarnya dikarenakan PT Putra mandiri tidak pernah melakukan pembelian semen kepad PT. BGL, faktur pajak tersebut sebenarnya adalah transaksi pembelian semen oleh Toko-Toko yang tidak mempunyai NPWP dan seharusnya dilaporkan dengan system gunggung namun Saudara Y menerbitkan Faktur Pajak dengan nama perusahaan dan NPWP PT. Putra Mandiri.

Terdakwa AH menyetujui pembelian faktur pajak fiktif tersebut lalu melakukan pembayaran 50% atas nilai faktur pajak fiktif tersebut dan melakukan pengkreditan sebagai pajak masukan dalam pelaporan SPT Masa PPN yang dilaporkan ke Direktorat Jenderal Pajak secara berlanjut pada periode Januari 2016 hingga Juni 2020.

Pola transaksi tersebut mengakibatkan adanya kerugian dalam pendapatan negara karena kurangnya pajak yang seharusnya disetorkan oleh PT. Putra Mandiri. sehingga mengakibatkan negara mengalami kerugian sebesar Rp 641.263.176.

Atas perbuatan tersebut, terdakwa AH didakwa menggunakan dakwaan kumulatif sebagaimana diatur dalam Pasal 39A huruf a Jo Pasal 43 Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Jo Pasal 55 Ayat (1) Ke-1 KUHP, DAN Pasal 39 ayat (1) huruf d Jo Pasal 43 Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terakhir diubah dengan Undang-Undang

Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan JoPasal 55 Ayat (1) ke-1 KUHP, Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana, dan peraturan perundang-undangan lain yang bersangkutan yang unsur-unsurnya adalah sebagai berikut:

1. Unsur Setiap Orang;
2. Unsur Dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya;
3. Unsur Dengan sengaja menyampaikan surat pemberitahuan dan/ atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap
4. Unsur Wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan;
5. Unsur Mereka yang melakukan, menyuruh melakukan dan turut serta melakukan;

Sanksi pidana telah dijatuhkan oleh majelis hakim kepada terdakwa dalam putusannya berdasarkan dakwaan kumulatif kesatu dan kedua sebagai berikut:

1. Menyatakan Terdakwa Adnan Hasan Bin H. Muhammad Hasan tersebut diatas, terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana “Turut Serta Melakukan Tindak Pidana Perpajakan” sebagaimana dalam dakwaan Kumulatif Kesatu dan Kedua;
2. Menjatuhkan pidana kepada Terdakwa oleh karena itu dengan pidana penjara selama 3 (Tiga) Tahun;
3. Menjatuhkan pidana denda sejumlah Rp1.152.826.636,00 (satu miliar seratus lima puluh dua juta delapan ratus dua puluh enam ribu enam ratus tiga puluh enam rupiah) dengan perincian $2 \times \text{Rp}641.263.176,00 = \text{Rp}1.282.526.352,00 - \text{Rp}129.699.716,00$, dengan ketentuan apabila denda tersebut dalam waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap tidak dibayar maka harta benda Terdakwa disita oleh Jaksa dan dilelang untuk membayar denda, dalam hal Terdakwa tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda maka Terdakwa harus menjalani pidana kurungan pengganti denda selama 2 (dua) Bulan

Jaksa Penuntut Umum dalam dakwaan:

Kesatu, mencantumkan Pasal 39A huruf a UU UU KUP yang dimana pasal tersebut berbunyi “Setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak

berdasarkan transaksi yang sebenarnya 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”.

Kedua, mencantumkan Pasal 39 ayat 1 huruf d UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang dimana pasal tersebut berbunyi “setiap orang yang dengan sengaja menyampaikan surat pemberitahuan dan/ atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap 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”.

Hal yang tidak diputuskan oleh Majelis Hakim dalam kasus ini adalah terkait dengan pertanggungjawaban pidana atas PT. Putra Mandiri, padahal penggunaan faktur pajak fiktif atau faktur pajak yang tidak sesuai dengan transaksi sebenarnya oleh PT. Putra Mandiri yang diwakilkan oleh pengurusnya menyebabkan negara mengalami kerugian sebesar kurang lebih Rp 641,643.176.

Tindakan yang dilakukan pengurus PT. Putra Mandiri tidak dilakukan dibawah perintah atasan, karena Terdakwa selaku direksi memiliki peran kedudukan yang cukup tinggi. Oleh karena itu, apabila dikaitkan dengan teori identifikasi, perbuatan dari pengurus PT. Putra Mandiri merupakan cerminan dari perbuatan PT. Putra Mandiri itu sendiri. *Mens rea* yang dimiliki oleh pengurus PT. Putra Mandiri sebagaimana yang terlihat dalam unsur “menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya” dalam Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007, ditinjau dari teori identifikasi.

2. Analisis Pertimbangan Hakim dalam Tindak Pidana Pajak (Studi Putusan Nomor 35/Pid.Sus/2022/Pn Lsm)

Dalam kasus yang penulis teliti, yaitu dalam Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm, Terdakwa AH selaku direksi dari PT. Putra Mandiri merupakan seseorang yang turut serta melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atas penggunaan faktur pajak fiktif. Hal ini sesuai dengan amar putusan hakim yang menyatakan terdakwa AH terbukti secara sah dan

meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana “turut serta melakukan tindak pidana dibidang perpajakan”.

Apabila dikaitkan dengan huruf B poin 1 Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014, Terdakwa AH termasuk ke dalam perbuatan pengurus korporasi yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana. Sesuai dengan dakwaan kedua, Terdakwa AH dijatuhi pidana penjara selama 3 (tiga) tahun dan denda sebesar Rp. 1.152.826.636 dengan rincian: $2 \times \text{Rp } 641.263.176 = 1.282.526.352,00 - \text{Rp}.129.699.716$, dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar maka diganti dengan pidana kurungan selama 2 (dua) bulan.

Berdasarkan Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm, khususnya dalam penjatuhan sanksi pidana korporasi terhadap PT. Putra Mandiri, majelis hakim tidak menjatuhkan sanksi pidana tambahan berupa pertanggungjawaban pidana korporasi kepada PT. Putra Mandiri. Hal ini dikarenakan tidak diaturnya korporasi sebagai subjek hukum dalam UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Perbuatan pengurus korporasi yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana telah sesuai dengan Peraturan Jaksa Agung, yang dimana terdakwa Adnan Hasan merupakan orang yang berdasarkan amar putusan hakim melakukan tindak pidana “turut serta melakukan tindak pidana di bidang perpajakan”. Hal ini sesuai dengan yang diatur di Peraturan Jaksa Agung khususnya dalam BAB II poin B yaitu setiap orang yang melakukan, turut serta melakukan, menyuruh melakukan, menganjurkan melakukan, atau membantu melakukan tindak pidana, merupakan perbuatan pengurus yang dapat dijerat pertanggungjawaban pidana.

Namun, terdapat persoalan dalam peraturan jaksa ini. Lahirnya Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi ini masih dianggap belum dapat menyelesaikan keraguan dari JPU untuk mendakwa korporasi. Berdasarkan pedoman ini, dalam hal undang-undang mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan pidana dikerahkan kepada korporasi, pengurus, atau keduanya. Dalam hal undang-undang tidak mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan dikerahkan kepada pengurus. Pertanyaan yang muncul dari konsep diatas, apa teori pertanggungjawaban pidana korporasi yang dianut oleh peraturan jaksa tersebut. Sejauh ini yang berhasil diteliti berdasarkan penelitian yang ada, seluruh doktrin atau teori pertanggungjawaban pidana korporasi dianut dengan mengkombinasikan seluruh doktrin tersebut ke peraturan jaksa ini.

Lilik Mulyadi mengemukakan pernyataan bahwasannya pertimbangan hakim dibagi menjadi dua jenis yaitu (1) pertimbangan yuridis berdasarkan fakta yang didapatkan di persidangan atas dakwaan JPU, tuntutan pidana, keterangan saksi, keterangan terdakwa, barang bukti, dan peraturan yang menjadi dasar pemidanaan; (2) pertimbangan non yuridis yang memuat latar belakang dari tindak pidana terdakwa, kondisi ekonomi, dan hakim meyakini apakah terdakwa melakukan perbuatan pidana atau tidak sebagaimana yang termuat dalam unsur tindak pidana yang didakwakan. Majelis hakim wajib menguasai atau dapat mengidentifikasi aspek praktik serta teoritik, yurisprudensi dan kasus yang ditangani

Sesuai dengan yang telah diuraikan mengenai beberapa faktor yang dipertimbangkan oleh majelis hakim seperti faktor yuridis dan non-yuridis, dalam kasus yang penulis teliti yaitu Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm, majelis hakim menyatakan dalam amar putusannya bahwa Terdakwa terbukti secara sah dan meyakinkan melakukan tindak pidana “turut serta melakukan tindak pidana dibidang perpajakan” berdasarkan dakwaan kesatu dan kedua Jaksa Penuntut Umum

Hakim dalam menjatuhkan putusan berdasarkan Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm yang dimana dakwaan Kesatu merupakan dakwaan yang lebih mendekati dengan fakta-fakta persidangan, dakwaan tersebut berbunyi setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya secara berlanjut. Berikut merupakan unsur-unsur dakwaan kedua:

1. Barang siapa;
2. Dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya;
3. Dilakukan sedemikian rupa sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan yang berlanjut.

Terhadap unsur-unsur tersebut, Majelis Hakim mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

Ad.1 Setiap Orang

Unsur “Setiap Orang” adalah siapa saja yang menjadi subjek hukum, dalam hal ini tidak terkecuali laki-laki dan perempuan yang jelasnya kepada sipelaku dapat dimintai pertanggungjawaban terhadap perbuatan yang dilakukannya;

Berdasarkan keterangan saksi-saksi dan keterangan terdakwa, orang atau subjek hukum yang diperiksa sebagai pelaku perbuatan sebagaimana didakwakan oleh Penuntut Umum adalah Terdakwa Adnan Hasan; setelah ditanyakan oleh Ketua Majelis Hakim kepadanya, terdakwa telah membenarkannya, sehingga tidak terdapat kekeliruan tentang orang (*error in persona*) yang diajukan oleh Penuntut Umum tersebut, namun demikian apakah terdakwa sebagai subyek hukum tersebut dapat dinyatakan sebagai pelaku dari tindak pidana yang didakwakan oleh Penuntut Umum, maka selanjutnya harus dibuktikan apakah yang bersangkutan telah melakukan perbuatan sebagaimana unsur-unsur pasal tersebut diatas;

Ad.2 Dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;

unsur kedua ini adalah bersifat alternatif sehingga salah satu saja terbukti maka unsur kedua inipun dianggap telah terbukti dan terpenuhi;

Unsur sengaja di dalam penjelasan *Memory Van Toelichting* (MVT) adalah “Menghendaki dan mengetahui”. Yang dimaksud dengan “Menghendaki dan mengetahui” adalah seseorang yang melakukan sesuatu perbuatan dengan sengaja itu, haruslah menghendaki (*Willens*) apa yang ia buat dan harus mengetahui (*wettens*) apa yang ia buat, beserta akibatnya. Ini berarti pelaku mengetahui dan sadar sehingga dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya karena ia memang benar-benar berkehendak untuk melakukan perbuatannya tersebut dan mengetahui tentang maksud dari perbuatannya sendiri;

Bersandar pada teori di atas, akan dipertimbangkan apakah Terdakwa benar telah menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; Menimbang, bahwa berdasarkan fakta hukum yang terungkap di persidangan bahwa PT. Putra Mandiri telah menggunakan/ mengkreditkan Faktur Pajak yang diterbitkan PT Bina Guna Lestari kedalam SPT masa pada Periode Januari 2016 s.d Juni 2020.

Faktur Pajak PT. Bina Guna Lestari yang digunakan/dikreditkan oleh Terdakwa tersebut bukan transaksi yang sebenarnya namun Saksi Yafits membuatkan Faktur Pajak dengan nama perusahaan dan NPWP PT. Putra Mandiri yang sebenarnya tidak pernah membeli semen dari PT. Bina Guna Lestari;

Terdakwa memperoleh Faktur Pajak Masukan yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya itu adalah dengan cara Sdr. Eddy Syawal (alm) yang memang Terdakwa minta tolong untuk membantu mengurus masalah pajak perusahaan memberikan nomor NPWP Perusahaan Terdakwa kepada orang yang mengeluarkan faktur pajak tersebut, selanjutnya

setelah Sdr. Eddy Syawal (alm) mendapatkan faktur pajak tersebut, Sdr. Eddy Syawal (alm) mengatakan kepada Terdakwa berapa harga yang harus Terdakwa bayar dan kemudian Terdakwa menyerahkan uang senilai 50% dari harga PPN yang ada di faktur pajak tersebut untuk Sdr. Eddy Syawal (alm) secara tunai dan beberapa kali secara angsuran; Menimbang, bahwa Terdakwa menjabat sebagai Direktur pada PT Putra Mandiri NPWP 01.503.326.9-102.000

Terdakwa mau menerima faktur pajak yang Sdr. Eddy Syawal (alm) tawarkan tersebut oleh karena Sdr. Eddy Syawal (alm) mengatakan bahwa faktur pajak tersebut tidak bermasalah dan Terdakwa cukup membayar 50% dari harga PPN yang ada di faktur pajak tersebut;

Berdasarkan uraian tersebut diatas Majelis Hakim berkeyakinan menurut hukum bahwa unsur “Dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap” telah terpenuhi;

Ad.3 Sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara;

Kata “dapat” sebelum frasa “menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” menunjukkan bahwa tindak pidana pajak merupakan delik formil yaitu dengan adanya tindak pidana pajak cukup dengan dipenuhinya unsur-unsur perbuatan yang sudah dirumuskan dalam rumusan delik, bukan dengan timbulnya suatu akibat

Hal ini memiliki pengertian yakni untuk dapat dikatakan adanya tindak pidana pajak, timbulnya akibat berupa kerugian pada pendapatan negara tidaklah benar-benar harus terjadi, namun cukup dengan adanya potensi menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, kata “menimbulkan kerugian” sama artinya dengan menyebabkan rugi atau menyebabkan berkurang, sehingga dengan demikian yang dimaksudkan dengan unsur menimbulkan kerugian pada pendapatan negara adalah sama artinya dengan menyebabkan ruginya pendapatan negara atau menyebabkan berkurangnya pendapatan negara”;

Berdasarkan perhitungan Saksi Ahli kerugian pada pendapatan negara yang diakibatkan oleh perbuatan Terdakwa pada periode pajak masa Januari 2016 s.d Juni 2020 adalah senilai Rp641.263.176,00 (enam ratus empat puluh satu juta dua ratus enam puluh tiga ribu seratus tujuh puluh enam rupiah) sesuai dengan PPN yang tercantum dalam Nomor Faktur Pajak 010.001-16.24726889 tanggal 07/01/2016 sampai dengan Nomor Faktur Pajak 010.004-20.10815896 tanggal 11/05/2020, berdasarkan Rekapitulasi Pembayaran MPN an. Putra Mandiri, Terdakwa telah menyetor kerugian pendapatan negara sejumlah Rp129.699.716,00 (seratus dua puluh sembilan juta enam ratus sembilan puluh sembilan ribu tujuh ratus enam

belas rupiah), sehingga pembayaran yang telah dilakukan oleh Terdakwa tersebut dapat diperhitungkan sebagai bagian dari pemulihan kerugian pendapatan negara yang telah ditimbulkan oleh Terdakwa;

Berdasarkan uraian tersebut di atas Majelis Hakim berkeyakinan menurut hukum bahwa unsur “sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara” telah terpenuhi;

Ad.4 Wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan;

Unsur keempat ini adalah bersifat alternatif sehingga salah satu saja terbukti maka unsur kedua inipun dianggap telah terbukti dan terpenuhi, berdasarkan Pasal 32 UU KUP: Ayat (1) huruf a yang berbunyi:

“dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal Badan oleh Pengurus”

Ayat (4) berbunyi:

“termasuk dalam pengertian pengurus sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) huruf a adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan”:

Dalam penjelasan Pasal, yang dimaksud “wakil” badan atau pengurus adalah

“orang yang nyata-nyata berwenang menandatangani kontrak dengan pihak ketiga, menandatangani cek dan sebagainya walaupun orang tersebut tidak tercantum namanya dalam susunan pengurus yang tertera dalam akta pendirian maupun akta perubahan, termasuk pengertian pengurus atau pengendali perusahaan”;

Berdasarkan fakta hukum yang terungkap di persidangan, Terdakwa menjabat sebagai Direktur pada PT Putra Mandiri NPWP 01.503.326.9-102.000 dan PT Putra Mandiri NPWP 01.503.326.9- 102.000 merupakan salah satu Wajib Pajak dalam wilayah kerja KPP Pratama Lhokseumawe;

Berdasarkan uraian tersebut diatas Majelis Hakim berkeyakinan menurut hukum bahwa unsur “Wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan” telah terpenuhi;

Ad.5 Mereka yang melakukan, menyuruh melakukan atau turut serta melakukan;

Unsur Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHPidana ini pada hakikatnya mengandung pengertian dan makna yang sama dengan unsur yang melakukan, menyuruh melakukan atau turut serta melakukan pada Pasal 43 UU KUP berdasarkan fakta-fakta hukum yang terungkap dipersidangan bahwa Terdakwa memperoleh Faktur Pajak Masukan yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya itu adalah dengan cara Sdr. Eddy Syawal (alm) yang memang Terdakwa minta tolong untuk membantu mengurus masalah pajak perusahaan memberikan nomor NPWP Perusahaan Terdakwa kepada orang yang mengeluarkan faktur pajak tersebut, selanjutnya setelah Sdr. Eddy Syawal (alm) mendapatkan faktur pajak tersebut, Sdr. Eddy Syawal (alm) mengatakan kepada Terdakwa berapa harga yang harus Terdakwa bayar dan kemudian Terdakwa menyerahkan uang senilai 50% dari harga PPN yang ada di faktur pajak tersebut untuk Sdr. Eddy Syawal (alm) secara tunai dan beberapa kali secara angsuran. Terdakwa mau menerima faktur pajak yang Sdr. Eddy Syawal (alm) tawarkan tersebut oleh karena Sdr. Eddy Syawal (alm) mengatakan bahwa faktur pajak tersebut tidak bermasalah dan Terdakwa cukup membayar 50% dari harga PPN yang ada di faktur pajak tersebut;

Berdasarkan uraian tersebut diatas Majelis Hakim berkeyakinan menurut hukum bahwa unsur “Mereka yang melakukan, menyuruh melakukan atau turut serta melakukan” telah terpenuhi;

Majelis Hakim dalam pertimbangannya melihat semua unsur dari Pasal 39 ayat (1) huruf d Jo Pasal 43 Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Jo Pasal 55 Ayat (1) ke-1 KUHP telah terpenuhi, maka Terdakwa haruslah dinyatakan telah terbukti secara sah dan meyakinkan melakukan tindak pidana sebagaimana didakwakan dalam dakwaan Kedua, oleh karena seluruh unsur-unsur dari dakwaan kumulatif Penuntut Umum telah terpenuhi, maka untuk tidak mengulangi lagi pertimbangan unsur, maka Majelis Hakim menolak Nota Pembelaan Penasihat Hukum Terdakwa sepanjang menyangkut dengan pertimbangan Unsur;

Permohonan Terdakwa yang memohon keringanan pidana, Majelis Hakim akan mempertimbangkan sebagai alasan yang meringankan pidana bagi Terdakwa. Selama dalam persidangan, Majelis Hakim tidak menemukan hal-hal yang dapat menghapuskan pertanggungjawaban pidana, baik sebagai alasan pembenar dan atau alasan pemaaf, maka Terdakwa harus mempertanggungjawabkan perbuatannya, dan terdakwa dinilai mampu bertanggung jawab, maka harus dinyatakan bersalah dan dijatuhi pidana;

Ancaman hukuman dalam dakwaan kumulatif terdiri dari pidana penjara dan denda yang bersifat kumulatif, dengan kata lain pidana penjara dan denda diterapkan secara bersamaan, dimana untuk dendanya sendiri juga ditetapkan secara limitatif paling sedikit 2 (dua) kali dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, dengan perkaliannya didasarkan pada jumlah pajak terutang, maka apabila denda dibayar bukan berarti merupakan pembayaran pajak terutang akan tetapi merupakan denda penghukuman, sedangkan pembayaran pajak terutang itu sendiri berada diluar dari penghukuman ini yang merupakan kewenangan dari Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana sudah dipertimbangkan pada unsur di atas;

Berdasarkan Rekapitulasi Penerimaan Uang, keuntungan yang diperoleh oleh Terdakwa dari Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya adalah senilai Rp641.263.176,00 (enam ratus empat puluh satu juta dua ratus enam puluh tiga ribu seratus tujuh puluh enam rupiah) dan Terdakwa telah menyetor/mencicil sejumlah Rp129.699.716,00 (seratus dua puluh sembilan juta enam ratus sembilan puluh sembilan ribu tujuh ratus. Bahwa cicilan/setoran tersebut yang telah Terdakwa lakukan tersebut dapat diperhitungkan sebagai bagian dari pemulihan kerugian pendapatan negara yang telah ditimbulkan oleh Terdakwa, dengan demikian apabila denda tersebut dikali 2 (dua) atau 200%, maka denda yang harus ditanggung oleh Terdakwa adalah sejumlah Rp1.152.826.636,00 (satu miliar seratus lima puluh dua juta delapan ratus dua puluh enam ribu enam ratus tiga puluh enam rupiah) dengan perincian $2 \times \text{Rp}641.263.176,00 = \text{Rp}1.282.526.352,00$, dikurangi Rp.129.699.716,00 yang telah Terdakwa setor/cicil;

Ketentuan pidana kurungan pengganti denda dalam hal Terdakwa tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda, maka berdasarkan ketentuan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 10 Tahun 2020 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Tahun 2020 sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi Pengadilan, lamanya pidana kurungan pengganti denda dalam perkara tindak pidana perpajakan paling lama 8 (delapan) bulan yang diperhitungkan secara proposional;

Berdasarkan ketentuan SEMA Nomor 10 Tahun 2020 tersebut dan dikaitkan dengan besaran denda yang harus dibayar oleh Terdakwa, maka Majelis Hakim menilai lamanya pidana kurungan pengganti denda yang akan dijatuhkan pada diri Terdakwa sudah tepat, adil dan proporsional sesuai dengan perbuatan pidana Terdakwa, dalam perkara ini terhadap

Terdakwa telah dilakukan penahanan, maka masa penahanan tersebut harus dikurangkan seluruhnya dari pidana yang dijatuhkan;

Penjatuhan pidana terhadap Terdakwa, mempertimbangkan terlebih dahulu keadaan yang memberatkan dan yang meringankan Terdakwa;

- Perbuatan Terdakwa telah merugikan pendapatan negara yang utamanya berasal dari sektor penerimaan pajak;
- Perbuatan Terdakwa dilakukan secara berulang kali dari periode Januari 2016 s.d Juni 2020;
- Terdakwa menyesali perbuatannya dan berjanji tidak akan mengulanginya lagi;
- Terdakwa berterus terang sehingga memperlancar proses persidangan;
- Terdakwa mempunyai tanggungan keluarga;
- Terdakwa sudah berusaha mengembalikan kerugian Negara tersebut dengan cara mencicil namun belum lunas;
- Terdakwa sudah berusia lanjut;
- Terdakwa belum pernah dihukum;

Berdasarkan uraian diatas, majelis hakim menjatuhkan sanksi pidana kepada terdakwa dan menyatakan Terdakwa Adnan Hasan terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana “turut serta melakukan tindak pidana dibidang perpajakan”.

Hakim berkewajiban membuat putusan seadil-adilnya sesuai dengan prosedur hukum acara yang berlaku. Apabila hakim memutuskan dengan sewenang-wenang (tidak sesuai prosedur yang berlaku) maka hal tersebut dapat dikatakan melanggar KUHAP. Apabila terjadi pelanggaran dalam hukum acara pidana maka dapat dikatakan pula majelis hakim mencederai hak asasi manusia. Karena tujuan dari diterapkannya aturan dari implementasi pemidanaan adalah bagian utama untuk melindungi warga negara supaya tidak dipermainkan atau menjadi korban dari kesewenangan penegak hukum dan menimbulkan ketidakpastian hukum. Akan tetapi, apabila ditemukan adanya ketidakjelasan serta perlunya penafsiran sesuai dengan prinsip keadilan yang tumbuh dalam masyarakat maka majelis hakim dapat melakukan penemuan hukum menggunakan metode interpretasi, terutama interpretasi ekstensif dan antisipatif atau *futuristic*.

D. KESIMPULAN

UU KUP tidak mengatur korporasi sebagai subjek hukum pidana maka pertanggungjawaban pidana Korporasi dalam studi putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm

mengacu pada Peraturan Jaksa Agung RI No. 28 Tahun 2014 karena apabila terdapat undang-undang yang tidak mengatur korporasi sebagai subjek hukum, maka pertanggungjawaban pidana dikerahkan kepada pengurus korporasi hal ini sesuai doktrin vicarious liability dalam teori pertanggungjawaban pidana (2) Pertimbangan majelis hakim dalam amar Putusan No. 35/Pid.Sus/2022/PN Lsm yang menyatakan bahwa Terdakwa Adnan Hasan terbukti secara sah dan meyakinkan melakukan tindak pidana penyertaan dalam tindak pidana perpajakan telah berdasarkan pertimbangan yuridis dan non yuridis atas fakta persidangan terhadap unsur-unsur pasal dakwaan kumulatif Jaksa Penuntut Umum berdasarkan pasal 39 A huruf a Jo Pasal 43 UU KUP Jo Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHP dan Pasal 39 ayat 1 huruf d UU KUP Jo Pasal 43 UU KUP Jo Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHP.

DAFTAR PUSTAKA

Indonesia, Undang Undang Dasar 1945 Pasal 23 A.

Kementerian Keuangan RI, 2023, *Penerimaan Perpajakan 2005-2022*. Diakses tanggal 31 Agustus 2023 dari <https://data-apbn.kemenkeu.go.id/lang/id/post/9/pendapatan-negara>.

Kementerian Keuangan RI, *Informasi APBN 2024*. Jakarta, 2023, <https://anggaran.kemenkeu.go.id/in/post/apbn-2024-telah-disahkan:-perkuat-perekonomian-melalui-transformasi-ekonomi-yang-berkelanjutan> 22 September 2023.

Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, 2022, Laporan Tahunan DJP 2021, dari <http://pajak.go.id/sites/default/files/202211/Laporan%20Tahunan%20DJP%202021%20-%20Bahasa.pdf>. Diunduh tanggal 11 Agustus 2023

Bina Yumanto, 2021, *Memahami Konsep dan Subjek Pertanggungjawaban Pidana dalam Pasal 39A UU No 28 Tahun 2007*, Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia Vol. 3 No. 1 diunduh dari <https://ejurnal.pajak.go.id/st/article/download/250/55> hal. 169.

Pengadilan Negeri Jakarta Barat, 2020, *Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt.*

Pengadilan Tinggi Semarang, 2021, *Putusan Nomor 258/PID/2021/PT.SMR.*

Indonesia, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 Tentang tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi. Pasal 4 (1).

Indonesia, Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Poin 1.

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

