

Tanggung Jawab Pidana Direksi, Komisaris, Dan Pemegang Saham Atas Utang Pajak Perseroan

Adisti Putra W, Alexander Raphael, Cathrine Fransisca K, Walter Josua M.

Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Pamulang, Indonesia

Email: alexander161268@gmail.com

ABSTRAK

Persoalan utang pajak perseroan tidak selalu berhenti pada kewajiban administratif. Dalam keadaan tertentu persoalan itu dapat bergerak ke wilayah pidana pajak terutama ketika pembayaran dan pelaporan pajak dipengaruhi oleh keputusan organ perseroan. Penelitian ini ditujukan untuk menelaah batas tanggung jawab direksi, komisaris, dan pemegang saham atas utang pajak perseroan dalam perspektif hukum pidana. Kajian dilakukan dengan metode penelitian hukum normatif melalui pendekatan perundang-undangan dan konseptual. Bahan hukum yang digunakan mencakup pengaturan perseroan terbatas, ketentuan umum perpajakan, dan norma pertanggungjawaban pidana korporasi. Hasil kajian menunjukkan bahwa utang pajak pada dasarnya dibebankan kepada perseroan sebagai wajib pajak badan. Namun tanggung jawab pribadi dapat dibuka apabila ditemukan kewenangan nyata, keterlibatan, kesalahan, atau penyalahgunaan perseroan. Direksi ditempatkan sebagai pihak yang paling dekat dengan pengurusan. Komisaris dapat dimintai tanggung jawab bila pengawasan dijalankan secara menyimpang atau sengaja dibiarkan. Pemegang saham tetap dilindungi prinsip tanggung jawab terbatas, kecuali perseroan dipakai dengan itikad buruk. Dengan demikian pertanggungjawaban pidana tidak dapat ditarik hanya dari adanya utang pajak, melainkan harus dibuktikan melalui unsur perbuatan pidana, kesalahan, dan hubungan kausal.

Kata Kunci : Tanggung Jawab Pidana; Direksi; Komisaris; Pemegang Saham; Utang Pajak Perseroan

ABSTRACT

Corporate tax debt does not always remain an administrative matter. Under certain circumstances, it may enter the field of tax crime, particularly when tax reporting and payment are shaped by corporate organ decisions. This research is aimed at examining the limits of liability of directors, commissioners, and shareholders for corporate tax debt from a criminal law perspective. The study is conducted as normative legal research by using statutory and conceptual approaches. The legal materials include rules on limited liability companies, general tax provisions, and corporate criminal liability. The analysis indicates that tax debt is principally imposed on the company as a corporate taxpayer. Personal liability, however, may arise when actual authority, involvement, fault, or misuse of the corporate form can be shown. Directors are placed closest to corporate management and therefore carry the strongest potential liability. Commissioners may be held liable when supervision is distorted or deliberately left ineffective. Shareholders remain protected by the principle of limited liability, unless the company is used in bad faith. Criminal liability therefore should not be drawn merely from the existence of tax debt. It must be proven through the elements of criminal conduct, fault, and causal connection.

Keywords : Criminal Liability; Directors; Commissioners; Shareholders; Corporate Tax Debt

I. PENDAHULUAN

Perseroan terbatas dalam kegiatan ekonomi modern tidak hanya dipahami sebagai bentuk usaha yang mengejar keuntungan (Isa et al., 2025). Di dalamnya juga melekat kewajiban publik yang tidak dapat diabaikan. Salah satunya adalah kewajiban pajak. Pajak perseroan menjadi bagian penting karena kegiatan usaha yang dilakukan oleh badan hukum pada akhirnya ikut menentukan penerimaan negara (Setiawati & Gisa Vitrana, 2025). Dalam posisi demikian, utang pajak

perseroan tidak bisa dilihat sebagai persoalan pembukuan semata. Ada relasi antara kepentingan bisnis, kepentingan negara, dan tata kelola perusahaan yang harus ditempatkan secara seimbang (Adipranata, 2022).

Secara hukum, perseroan terbatas telah ditempatkan sebagai badan hukum. Status ini membuat perseroan memiliki kedudukan yang terpisah dari orang-orang yang berada di dalamnya. Kekayaan perseroan dipisahkan dari kekayaan pribadi pemegang saham, direksi, maupun komisaris. Prinsip pemisahan ini menjadi dasar penting dalam hukum perseroan

karena dari situlah lahir konsep tanggung jawab terbatas (Sariwati, 2022). Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas juga mengatur organ perseroan yang terdiri dari RUPS, direksi, dan dewan komisaris. Masing-masing organ tidak berada pada posisi yang sama. Direksi diberi ruang untuk mengurus perseroan. Komisaris ditempatkan dalam fungsi pengawasan. Pemegang saham berada pada posisi kepemilikan modal melalui mekanisme RUPS (Djuniarti, 2021).

Walaupun perseroan telah dipisahkan dari pribadi organ-organnya, pemisahan tersebut tidak selalu sederhana ketika dikaitkan dengan utang pajak. Dalam praktik, perseroan tidak dapat bertindak sendiri. Semua keputusan bisnis dan keputusan pajak tetap dijalankan melalui manusia. Laporan pajak disiapkan oleh bagian tertentu (Almaududi & Hijriya, 2023). Pembayaran pajak disetujui melalui struktur internal. Kebijakan keuangan dapat diarahkan oleh direksi (Wiranti, 2023). Dalam beberapa keadaan, pemegang saham pengendali juga dapat memberi pengaruh nyata walaupun tidak tercatat sebagai pengurus formal. Di titik inilah problem tanggung jawab mulai muncul. Pertanyaannya tidak lagi hanya siapa wajib pajaknya. Pertanyaan berikutnya adalah siapa yang secara nyata menentukan dan menikmati keputusan yang menyebabkan pajak tidak dibayar (Virginia & Soponyono, 2021).

Utang pajak perseroan pada mulanya berada dalam ranah hukum administrasi perpajakan. Namun batas antara administrasi dan pidana dapat bergeser apabila ditemukan perbuatan yang memenuhi unsur tindak pidana pajak (Tuyisenge, 2022). Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan memuat perubahan terhadap beberapa ketentuan perpajakan, termasuk Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Di dalam perubahan tersebut, penguatan penegakan hukum pajak tetap ditempatkan sebagai bagian dari sistem perpajakan nasional. Artinya, pajak tidak hanya dipandang dari sisi pemungutan dan penagihan. Pajak juga mempunyai sisi penegakan hukum apabila kewajiban tersebut disiasati secara melawan hukum (Pardamean, 2023).

Persoalan menjadi lebih rumit karena hukum pidana tidak boleh digunakan secara otomatis hanya karena terdapat utang pajak. Adanya utang pajak belum tentu menunjukkan adanya kesalahan pidana. Bisa saja utang itu

timbul karena perbedaan tafsir, kesalahan administrasi, kondisi keuangan perseroan, atau sengketa penetapan pajak (Natalia, 2024). Akan tetapi, utang pajak juga dapat menjadi pintu masuk untuk menelusuri adanya perbuatan yang lebih serius. Misalnya laporan pajak dibuat tidak benar, transaksi direkayasa, atau kewajiban pemotongan dan penyetoran pajak tidak dilaksanakan padahal dana telah tersedia. Oleh karena itu, pembedaan antara utang pajak dan tindak pidana pajak perlu diletakkan sejak awal. Tanpa pembedaan itu, tanggung jawab pidana dapat ditarik terlalu jauh.

Dalam kajian hukum pidana korporasi, pertanggungjawaban terhadap badan hukum memang telah lama menjadi pembahasan yang tidak selesai dalam satu garis lurus. Korporasi bukan manusia, tetapi tindakan korporasi selalu hadir melalui keputusan dan perbuatan manusia yang bekerja di dalam struktur tersebut (Supriyanto, 2024). Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 telah memberi pedoman mengenai tata cara penanganan perkara tindak pidana oleh korporasi. Peraturan ini penting karena korporasi dapat ditempatkan sebagai subjek yang dimintai pertanggungjawaban pidana sepanjang tindak pidana tersebut memang dapat dibebankan kepada korporasi menurut ketentuan undang-undang (Rongiyati, 2023).

Masalah yang kemudian muncul adalah hubungan antara pertanggungjawaban korporasi dan pertanggungjawaban organ perseroan. Dalam perkara pajak, tanggung jawab tidak jarang diarahkan kepada pengurus. Direksi biasanya menjadi pihak pertama yang disorot karena kedudukannya sebagai pengurus perseroan. Hal ini cukup dapat dipahami sebab pengurusan harian dan kebijakan operasional berada pada direksi. Akan tetapi, kedudukan direksi tetap harus diuji. Tidak semua utang pajak dapat langsung dianggap sebagai akibat kesalahan direksi. Harus dilihat apakah direksi memiliki pengetahuan, kewenangan, dan peran nyata atas keputusan yang menimbulkan pelanggaran pajak.

Komisaris memiliki problem yang berbeda. Ia bukan pengurus harian. Tugasnya lebih dekat pada pengawasan dan pemberian nasihat. Karena itu, tanggung jawab komisaris atas utang pajak tidak seharusnya disamakan begitu saja dengan tanggung jawab direksi. Kelalaian dalam pengawasan memang dapat menimbulkan konsekuensi hukum (Dharmasetya & Gunadi, 2023). Namun dalam

perspektif pidana, ukuran yang dibutuhkan tentu lebih ketat. Perlu dibuktikan apakah komisaris hanya lalai secara administratif, atau justru mengetahui pelanggaran dan membiarkannya. Bisa juga komisaris ikut memberi persetujuan terhadap tindakan yang salah. Perbedaan semacam ini penting agar pidana tidak dipakai secara longgar (Herman et al., 2023).

Pemegang saham juga perlu ditempatkan secara hati-hati. Pada prinsipnya, pemegang saham dilindungi oleh konsep tanggung jawab terbatas. Ia tidak bertanggung jawab melebihi nilai saham yang dimilikinya. Namun perlindungan ini bukan perlindungan mutlak. Undang-Undang Perseroan Terbatas membuka kemungkinan bahwa tanggung jawab terbatas dapat ditembus dalam keadaan tertentu. Terutama apabila perseroan digunakan dengan itikad buruk, pemegang saham terlibat dalam perbuatan melawan hukum, atau kekayaan perseroan dipakai secara tidak sah sehingga perseroan tidak cukup untuk membayar kewajibannya (Kurniawan & Hapsari, 2022).

Beberapa penelitian mengenai tindak pidana perpajakan oleh korporasi juga menunjukkan bahwa persoalan pertanggungjawaban masih menyisakan ruang perdebatan. Kajian terhadap kasus Asian Agri misalnya sering dipakai untuk menggambarkan rumitnya pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan. Dalam kajian tersebut, korporasi sebagai wajib pajak badan dipersoalkan karena diduga memanfaatkan sistem self assessment untuk mengecilkan kewajiban pajak. Masalah seperti ini memperlihatkan bahwa pelanggaran pajak tidak selalu dilakukan dalam bentuk tindakan tunggal. Kadang ia dibentuk melalui kebijakan perusahaan, struktur pengendalian, dan keputusan orang-orang tertentu di dalam korporasi (Hamonangan et al., 2021).

Dengan demikian, urgensi penelitian ini terletak pada kebutuhan untuk membedakan secara lebih jelas batas tanggung jawab direksi, komisaris, dan pemegang saham. Ketiganya berada dalam satu bangunan perseroan, tetapi tidak mempunyai fungsi yang sama. Jika semua organ perseroan diperlakukan sama, maka pertanggungjawaban pidana akan kehilangan ukuran. Sebaliknya, apabila pemisahan badan hukum digunakan secara terlalu kaku, maka orang-orang yang sebenarnya mengendalikan pelanggaran dapat saja berlindung di balik perseroan. Dua keadaan ini sama-sama tidak

ideal. Hukum pidana perlu bekerja secara hati-hati, tetapi tetap efektif.

Berdasarkan latar belakang tersebut, pembahasan mengenai utang pajak perseroan tidak cukup hanya dilihat dari hukum pajak. Diperlukan pembacaan bersama antara hukum perseroan, hukum pajak, dan hukum pidana. Perseroan memang badan hukum yang berdiri sendiri. Tetapi organ-organnya tidak dapat dilepaskan begitu saja ketika ditemukan penyalahgunaan kewenangan. Oleh sebab itu, penelitian ini diarahkan untuk melihat bagaimana tanggung jawab pidana dapat dibebankan tanpa mengabaikan asas kesalahan, prinsip tanggung jawab terbatas, serta fungsi masing-masing organ perseroan.

Kajian mengenai tanggung jawab perseroan dalam perkara pajak sebenarnya bukan hal yang sepenuhnya baru. Beberapa tulisan telah membahas pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan. Ada pula kajian yang menempatkan kasus Asian Agri dan putusan terhadap PT. Gemilang Sukses Garmino sebagai contoh penting dalam praktik penegakan hukum pajak terhadap korporasi (Padmanegara, 2024). Dalam salah satu penelitian disebutkan bahwa kesulitan mendakwa korporasi masih sering muncul karena rumusan dakwaan terhadap korporasi tidak selalu mudah disusun. Terlebih dalam Undang-Undang KUP korporasi lebih sering diposisikan sebagai wajib pajak atau subjek pajak. Bukan selalu disebut secara tegas sebagai subjek tindak pidana perpajakan (Kasih et al., 2022).

Penelitian lain juga telah membahas bahwa tindak pidana korporasi dapat terjadi melalui perbuatan direksi atau pegawai yang dianggap bertindak mewakili korporasi. Dalam kajian terhadap Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt disebutkan bahwa kesalahan korporasi dapat dinilai dari manfaat yang diterima korporasi (Majid et al., 2024). Dapat juga dilihat dari pembiaran terhadap tindak pidana atau tidak dilakukannya langkah pencegahan oleh korporasi. Pandangan seperti ini penting. Namun pusat kajiannya masih lebih diarahkan pada korporasi sebagai pelaku tindak pidana. Belum banyak ruang yang diberikan untuk memisahkan posisi direksi, komisaris, dan pemegang saham secara lebih rinci (Yanti et al., 2022).

Di sisi lain, kajian mengenai piercing the corporate veil juga telah berkembang dalam

hukum perseroan. Doktrin ini dipakai untuk menembus pemisahan antara perseroan dan orang di balik perseroan ketika badan hukum digunakan secara tidak patut (Sinaga & Lestari, 2021). Salah satu artikel tentang penerapan asas tersebut menempatkan penyalahgunaan kedudukan direksi dan pelanggaran fiduciary duty sebagai dasar untuk membuka tanggung jawab pribadi. Kajian itu membantu menjelaskan bahwa pemisahan badan hukum tidak boleh dipakai sebagai tempat berlindung dari perbuatan melawan hukum. Namun kajian demikian umumnya masih berada dalam ruang hukum perseroan dan perdata. Belum secara khusus diarahkan pada utang pajak perseroan yang dibaca dari perspektif hukum pidana (Saputra et al., 2025).

Dari titik tersebut terlihat adanya ruang kosong penelitian. Utang pajak perseroan selama ini sering dibahas sebagai kewajiban administratif. Sementara tindak pidana pajak dibahas sebagai pelanggaran terhadap ketentuan perpajakan. Di bagian lain, tanggung jawab direksi, komisaris, dan pemegang saham dibahas dalam kerangka hukum perseroan. Ketiganya belum selalu dipertemukan dalam satu konstruksi yang utuh. Padahal dalam praktik, persoalan utang pajak sering tidak berdiri sendiri. Ia bisa terkait dengan keputusan pengurus. Bisa pula terjadi karena lemahnya pengawasan. Bahkan dalam beberapa keadaan dapat dipengaruhi oleh pemegang saham pengendali yang bekerja dari belakang struktur formal perseroan.

Gap penelitian ini menjadi penting karena setiap organ perseroan memiliki dasar tanggung jawab yang berbeda. Direksi berada pada pengurusan. Komisaris berada pada pengawasan. Pemegang saham berada pada kepemilikan modal. Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas telah menempatkan organ-organ tersebut dalam konstruksi yang tidak sama. Undang-undang yang sama juga mengatur bahwa perseroan memiliki status badan hukum serta adanya prinsip tanggung jawab terbatas bagi pemegang saham. Namun prinsip tersebut dapat dibatasi apabila perseroan dipakai dengan itikad buruk atau digunakan untuk perbuatan melawan hukum.

Kebaruan dari penelitian ini diletakkan pada upaya membangun batas pertanggungjawaban pidana secara lebih bertingkat. Tanggung jawab pidana tidak langsung ditarik dari status seseorang sebagai

direksi, komisaris, atau pemegang saham. Penilaian lebih dahulu diarahkan pada kedudukan hukum subjek tersebut. Setelah itu dilihat kewenangan dan keterlibatannya. Baru kemudian diuji unsur kesalahan pidananya. Dengan cara ini, utang pajak tidak serta-merta diperlakukan sebagai tindak pidana. Sebaliknya, perlindungan badan hukum juga tidak digunakan untuk menutup kemungkinan adanya penyalahgunaan.

Arah tersebut sejalan dengan kebutuhan penegakan hukum pidana korporasi. Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 telah memberi dasar bahwa tindak pidana oleh korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi menurut undang-undang yang mengaturnya. Peraturan ini memperlihatkan bahwa tindak pidana korporasi tidak cukup dilihat dari perbuatan orang per orang saja. Harus dilihat juga apakah perbuatan tersebut memberi manfaat kepada korporasi. Apakah dibiarkan oleh korporasi. Atau apakah korporasi tidak mengambil langkah yang semestinya untuk mencegah pelanggaran (Utama et al., 2024).

Dalam bidang perpajakan, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan juga tidak dapat dilepaskan dari pembahasan. Undang-undang ini mengubah sejumlah ketentuan perpajakan termasuk perubahan atas Undang-Undang KUP. Dengan demikian, kajian atas utang pajak perseroan perlu ditempatkan dalam perkembangan hukum perpajakan terbaru. Tidak cukup hanya dibaca dari konsep klasik tanggung jawab badan hukum (Intihani, 2022).

Penelitian ini tidak diarahkan untuk menyatakan bahwa setiap utang pajak harus berakhir pada pidana. Pandangan seperti itu terlalu berlebihan. Tidak semua keterlambatan bayar pajak atau sengketa pajak menunjukkan adanya niat jahat. Namun penelitian ini juga tidak hendak membiarkan organ perseroan berlindung begitu saja di balik status badan hukum. Terutama bila ditemukan adanya keputusan yang sengaja dibuat untuk menghindari kewajiban pajak. Di sinilah keseimbangan perlu dicari.

Berdasarkan uraian tersebut, rumusan masalah dalam penelitian ini disusun sebagai berikut. Pertama, bagaimana kedudukan utang pajak perseroan terhadap direksi, komisaris, dan pemegang saham dalam sistem hukum perseroan dan hukum pajak. Kedua, bagaimana batas pertanggungjawaban pidana direksi,

komisaris, dan pemegang saham atas utang pajak perseroan.

Adapun tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis kedudukan utang pajak perseroan dalam hubungan antara perseroan dan organ-organnya. Tujuan berikutnya adalah untuk merumuskan batas pertanggungjawaban pidana direksi, komisaris, dan pemegang saham agar pembebanan pidana tidak dilakukan secara otomatis. Namun tetap dapat diterapkan apabila ditemukan kewenangan nyata, keterlibatan, kesalahan, dan hubungan kausal antara perbuatan subjek hukum dengan tindak pidana perpajakan.

II. METODE PENELITIAN

Penelitian ini digunakan sebagai penelitian hukum normatif. Pokok kajian tidak diarahkan pada pengumpulan data lapangan, melainkan pada penelaahan norma hukum yang mengatur pertanggungjawaban organ perseroan atas utang pajak. Melalui bentuk penelitian ini, masalah hukum ditempatkan sebagai persoalan norma. Bukan sebagai persoalan perilaku sosial semata. Oleh karena itu, bahan yang dikaji terutama berupa peraturan perundang-undangan, doktrin hukum, serta putusan atau pedoman hukum yang berhubungan dengan pidana korporasi dan perpajakan.

Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual. Pendekatan perundang-undangan dipakai untuk membaca hubungan antara hukum perseroan, hukum pajak, dan hukum pidana. Dalam pendekatan ini, pengaturan mengenai perseroan terbatas dijadikan dasar untuk melihat kedudukan direksi, dewan komisaris, dan pemegang saham. Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas dipakai karena mengatur perseroan sebagai badan hukum serta organ perseroan yang terdiri dari RUPS, direksi, dan dewan komisaris.

Pendekatan yang sama juga digunakan untuk membaca ketentuan perpajakan. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta perubahan-perubahannya ditempatkan sebagai dasar untuk melihat kewajiban pajak dan posisi pihak yang mewakili wajib pajak badan. Perubahan melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan juga dipakai karena memuat perubahan terhadap beberapa materi

perpajakan, termasuk ketentuan umum perpajakan.

Pendekatan konseptual digunakan untuk menjelaskan beberapa konsep yang tidak cukup dibaca hanya dari bunyi pasal (Sudjateruna & Swardhana, 2021). Konsep yang dimaksud antara lain badan hukum, tanggung jawab terbatas, piercing the corporate veil, kesalahan pidana, serta pertanggungjawaban pidana korporasi. Konsep-konsep tersebut diperlukan agar utang pajak tidak langsung disamakan dengan tindak pidana pajak. Pada saat yang sama, pemisahan antara perseroan dan organ perseroan juga tidak dipahami secara terlalu kaku.

Bahan hukum primer dalam penelitian ini meliputi Undang-Undang Perseroan Terbatas, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, serta Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi. KUHP baru digunakan karena memuat aturan umum hukum pidana nasional. Perma Nomor 13 Tahun 2016 digunakan karena memberi pedoman dalam perkara tindak pidana oleh korporasi.

Bahan hukum sekunder diperoleh dari buku hukum perseroan, buku hukum pajak, buku hukum pidana korporasi, dan artikel jurnal ilmiah yang relevan. Artikel jurnal yang dipakai diarahkan pada jurnal hukum yang memiliki reputasi akademik dan membahas pertanggungjawaban pidana korporasi, tindak pidana perpajakan, tanggung jawab direksi, tanggung jawab komisaris, serta tanggung jawab pemegang saham. Bahan hukum sekunder ini tidak diposisikan sebagai dasar utama. Fungsinya lebih sebagai penguat tafsir terhadap norma yang sudah ditemukan dalam bahan hukum primer.

Teknik pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan. Bahan hukum dikumpulkan dengan menelusuri peraturan perundang-undangan, literatur hukum, dan hasil penelitian terdahulu yang sesuai dengan fokus kajian. Setelah itu, bahan hukum diseleksi berdasarkan relevansinya dengan tiga isu utama. Pertama, kedudukan perseroan sebagai wajib pajak badan. Kedua, fungsi direksi, komisaris, dan pemegang saham dalam struktur perseroan. Ketiga, batas pertanggungjawaban pidana apabila utang

pajak berhubungan dengan perbuatan yang memenuhi unsur tindak pidana pajak (Soriam et al., 2025).

Analisis bahan hukum dilakukan secara kualitatif dengan sifat preskriptif. Norma hukum yang ditemukan tidak hanya dijelaskan, tetapi juga dinilai untuk memperoleh batas pertanggungjawaban yang lebih tepat. Dalam analisis ini, utang pajak lebih dahulu ditempatkan sebagai kewajiban hukum perseroan. Setelah itu, dilihat kemungkinan pergeseran tanggung jawab kepada direksi, komisaris, atau pemegang saham. Pergeseran tersebut tidak ditentukan hanya dari jabatan atau status kepemilikan saham. Harus dilihat juga kewenangan nyata, keterlibatan, kesalahan, dan hubungan kausal antara perbuatan dengan timbulnya pelanggaran pidana perpajakan (Agustini, 2022).

Dengan cara tersebut, penelitian ini diharapkan dapat memberi batas yang lebih jelas. Direksi tidak langsung dipidana hanya karena perseroan mempunyai utang pajak. Komisaris juga tidak otomatis dipidana hanya karena pengawasan dianggap kurang. Pemegang saham pun tidak seketika kehilangan perlindungan tanggung jawab terbatas. Namun apabila ditemukan penyalahgunaan perseroan, perintah yang melawan hukum, pembiaran yang disengaja, atau keterlibatan dalam tindak pidana pajak, maka pertanggungjawaban pidana tetap dapat dibuka sesuai ukuran hukum pidana.

III. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1 Kedudukan Utang Pajak Perseroan dalam Hukum Perseroan dan Hukum Pajak

Utang pajak perseroan perlu diletakkan lebih dahulu sebagai kewajiban hukum perseroan. Bukan langsung sebagai kesalahan pribadi direksi, komisaris, atau pemegang saham. Dalam hukum perseroan, perseroan terbatas ditempatkan sebagai badan hukum yang merupakan persekutuan modal. Modal itu terbagi dalam saham. Organ perseroan juga sudah dibedakan antara RUPS, direksi, dan dewan komisaris. Pemisahan ini penting karena tiap organ tidak menjalankan fungsi yang sama. Perseroan sebagai badan hukum memiliki kedudukan sendiri. Sementara orang-orang di dalamnya bertindak melalui kewenangan yang

diberikan oleh undang-undang dan anggaran dasar.

Kedudukan perseroan sebagai badan hukum membuat harta perseroan dipisahkan dari harta pribadi organ-organnya. Dari sini muncul gagasan dasar bahwa utang perseroan adalah utang perseroan. Termasuk ketika utang itu berupa utang pajak. Namun pemisahan tersebut tidak boleh dibaca terlalu kaku. Perseroan memang subjek hukum. Akan tetapi perseroan tidak mempunyai kehendak sendiri seperti manusia. Kehendak perseroan dijalankan oleh orang yang diberi kewenangan. Di sinilah hukum perseroan mulai bertemu dengan hukum pajak.

Dalam hukum pajak, badan dapat menjadi wajib pajak. Kewajiban pajak kemudian dijalankan melalui wakil atau pengurus. Undang-Undang KUP sebagaimana diubah antara lain melalui UU HPP mengatur siapa yang dapat mewakili wajib pajak badan. Dalam penjelasan Pasal 32, pengurus tidak hanya dipahami sebagai orang yang namanya tertulis secara formal. Termasuk juga orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijakan atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan. Rumusan ini membuat posisi faktual menjadi penting. Bukan hanya jabatan formal.

Dengan konstruksi tersebut, utang pajak perseroan tidak cukup dilihat dari nama badan hukum saja. Harus dilihat pula siapa yang sebenarnya mengendalikan pelaksanaan kewajiban pajak. Apakah kewajiban itu dikerjakan oleh direksi. Apakah hanya didelegasikan kepada bagian keuangan. Atau apakah terdapat campur tangan pemegang saham pengendali. Hal seperti ini memang sering tidak tampak dari dokumen formal. Tetapi dalam perkara pajak, yang sering menjadi masalah justru keputusan faktual di balik dokumen.

Utang pajak sendiri perlu dibedakan dari tindak pidana pajak. Utang pajak adalah jumlah pajak yang masih harus dibayar. Dalam rezim penagihan pajak, penagihan pajak dipahami sebagai rangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan. Tindakan itu dapat berupa teguran, peringatan, penagihan seketika, surat paksa, penyitaan, sampai tindakan hukum lain sesuai undang-undang. Jadi pada titik awal, utang pajak masih berada dalam ruang administrasi dan penagihan. Belum otomatis menjadi perkara pidana.

Pembedaan ini penting. Dalam praktik, utang pajak dapat timbul karena beberapa sebab. Bisa terjadi karena keterlambatan pembayaran. Bisa karena perbedaan perhitungan antara wajib pajak dan fiskus. Bisa juga karena hasil pemeriksaan. Pada keadaan seperti itu, penyelesaiannya belum tentu pidana. Mekanisme keberatan, banding, pembedaan, atau penagihan masih menjadi jalur yang lebih dekat. Pidana baru mulai relevan ketika ditemukan perbuatan yang memenuhi unsur delik pajak. Misalnya ada kesengajaan. Ada keterangan yang tidak benar. Ada pembukuan yang tidak semestinya. Atau ada perbuatan yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Kajian Nursadi dalam *Jurnal Hukum dan Pembangunan* juga menunjukkan bahwa tindakan administrasi perpajakan dapat berakibat pada tindakan pidana apabila di dalamnya terdapat penyalahgunaan wewenang atau pelanggaran hukum. Artinya, titik perubahannya bukan semata-mata pada adanya kewajiban pajak. Perubahan itu terjadi ketika tindakan yang awalnya administratif memuat unsur penyimpangan yang dapat dibaca secara pidana.

Dalam hubungan dengan perseroan, kedudukan utang pajak menjadi lebih kompleks. Perseroan adalah wajib pajak badan. Namun pelaksanaan kewajiban pajaknya dilakukan oleh pengurus atau pihak yang diberi kuasa. Surat pemberitahuan wajib pajak badan juga harus ditandatangani oleh pengurus atau direksi. Keadaan ini membuat tanggung jawab pajak tidak selalu berhenti pada badan hukum secara abstrak. Ada orang yang menandatangani. Ada orang yang menyusun laporan. Ada pula orang yang menyetujui pembayaran atau justru menahan pembayaran.

Meski begitu, tidak setiap orang yang terlibat dalam administrasi pajak dapat langsung dipersalahkan secara pidana. Perlu dipisahkan antara pelaksana teknis, pengambil keputusan, dan pihak yang memperoleh manfaat dari pelanggaran. Seorang staf pajak mungkin hanya menjalankan instruksi. Direksi mungkin membuat keputusan strategis. Komisaris mungkin mengetahui tetapi tidak mengambil tindakan. Pemegang saham pengendali mungkin tidak tercatat dalam struktur perusahaan tetapi memberi arahan nyata. Setiap posisi itu mempunyai bobot hukum yang berbeda.

Dari sisi hukum perseroan, tanggung jawab organ perseroan harus dibaca berdasarkan fungsi masing-masing. Direksi ditempatkan sebagai organ pengurusan. Dewan komisaris ditempatkan dalam fungsi pengawasan. RUPS adalah organ yang mewakili kepentingan pemegang saham dalam batas kewenangan yang diberikan oleh undang-undang dan anggaran dasar. Karena itu, tidak tepat apabila utang pajak perseroan langsung dibebankan secara sama kepada seluruh organ. Beban tanggung jawab harus ditarik dari fungsi dan peran yang benar-benar dijalankan.

Persoalan yang sering muncul ialah adanya jarak antara struktur formal dan praktik pengendalian. Secara formal, keputusan operasional ada pada direksi. Tetapi pada beberapa perseroan, pemegang saham pengendali dapat memiliki pengaruh yang sangat besar. Bahkan lebih besar dari pengurus yang tertulis. Dalam hukum pajak, pengurus faktual dapat dimasukkan sebagai pihak yang nyata-nyata ikut menentukan kebijakan perusahaan. Dengan demikian, seseorang tidak selalu aman hanya karena tidak tercantum sebagai direksi. Sepanjang dapat dibuktikan adanya kewenangan nyata, maka posisinya dapat ditelaah lebih lanjut.

Dalam kajian pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan, masih ditemukan persoalan mengenai tidak jelasnya pengaturan korporasi sebagai subjek tindak pidana perpajakan. Salah satu kajian dalam *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* mencatat adanya ketidakpastian karena UU perpajakan belum mengatur secara jelas pertanggungjawaban pidana terhadap badan atau korporasi. Kajian tersebut juga menyoroti bahwa tindak pidana pajak banyak berkaitan dengan kewajiban perpajakan. Namun pembuktian kesengajaan tetap menjadi bagian penting.

Keadaan tersebut membuat kedudukan utang pajak perseroan harus dibaca melalui dua lapis. Lapis pertama adalah lapis administratif. Pada lapis ini, yang dibicarakan adalah pajak terutang, penetapan, pembayaran, dan penagihan. Lapis kedua adalah lapis pidana. Pada lapis ini, yang diuji bukan hanya ada atau tidaknya utang pajak. Yang diuji adalah perbuatan yang menyebabkan timbulnya kerugian negara. Juga kesalahan dan hubungan kausal dari pihak yang terlibat. Tanpa pemisahan ini, utang pajak bisa terlalu mudah dipidanakan. Sebaliknya, tindak pidana pajak

juga bisa disembunyikan di balik alasan sengketa administrasi.

3.2 Tanggung Jawab Pidana Direksi atas Utang Pajak Perseroan

Direksi merupakan organ yang paling dekat dengan pengurusan perseroan. Dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas, direksi ditempatkan sebagai organ yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengurusan perseroan untuk kepentingan perseroan. Kedudukan ini membuat direksi tidak dapat dilepaskan dari keputusan-keputusan penting perusahaan. Termasuk keputusan yang berhubungan dengan pencatatan, pelaporan, pembayaran, dan penyelesaian kewajiban pajak perseroan. Namun kedudukan direksi sebagai pengurus tidak boleh langsung disamakan dengan kesalahan pidana. Perlu dibedakan lebih dahulu antara tanggung jawab jabatan, tanggung jawab administrasi, tanggung jawab perdata, dan tanggung jawab pidana.

Dalam hubungan dengan utang pajak, direksi pada dasarnya tidak sedang diposisikan sebagai wajib pajak pribadi. Wajib pajak yang mempunyai utang adalah perseroan sebagai badan hukum. Akan tetapi pelaksanaan kewajiban pajak badan tetap dilakukan oleh orang yang mewakili badan tersebut. Pasal 32 Undang-Undang KUP menempatkan wajib pajak badan dapat diwakili oleh pengurus. Pengurus bahkan tidak hanya dimaknai sebagai orang yang tercantum secara formal dalam akta. Termasuk juga orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang untuk menentukan kebijakan atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan. Rumusan ini membuat direksi berada pada titik yang cukup penting. Apalagi bila direksi memang menandatangani dokumen, menyetujui pembayaran, atau memberi arahan terhadap pelaporan pajak.

Dari sisi hukum pajak, kewajiban pelaporan juga tidak dapat dianggap sebagai urusan teknis biasa. Wajib pajak diwajibkan mengisi Surat Pemberitahuan secara benar, lengkap, dan jelas. Surat Pemberitahuan itu juga harus ditandatangani dan disampaikan kepada kantor Direktorat Jenderal Pajak. Untuk wajib pajak badan, batas penyampaian SPT Tahunan juga telah diatur secara khusus. Dengan begitu, laporan pajak perseroan bukan hanya catatan internal. Ia merupakan pernyataan hukum dari wajib pajak. Jika laporan itu dibuat tidak benar atau tidak

lengkap, maka akibat hukumnya dapat berkembang lebih jauh.

Meski demikian, adanya utang pajak tidak cukup untuk menyatakan bahwa direksi telah melakukan tindak pidana. Utang pajak bisa muncul dari banyak keadaan. Misalnya karena keterlambatan pembayaran, perbedaan tafsir atas objek pajak, pemeriksaan pajak, atau masalah keuangan perseroan. Dalam keadaan seperti ini, jalan yang lebih dekat biasanya adalah administrasi perpajakan. Pidana baru menjadi relevan jika ditemukan perbuatan yang memenuhi unsur delik. Misalnya tidak menyampaikan SPT, menyampaikan SPT yang isinya tidak benar, menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya, atau tindakan lain yang dilakukan dengan kealpaan atau kesengajaan sebagaimana diatur dalam ketentuan pidana perpajakan.

Batas ini penting. Direksi memang bertanggung jawab dalam pengurusan. Tetapi pertanggungjawaban pidana tetap membutuhkan kesalahan. Dalam hukum pidana, kesalahan tidak boleh ditarik hanya dari jabatan. Harus dilihat apakah direksi mengetahui perbuatan tersebut. Apakah ia memerintahkan. Apakah ia menyetujui. Apakah ia membiarkan dengan sadar. Atau apakah ia mengambil manfaat dari kebijakan yang menyebabkan pajak tidak dibayar atau dilaporkan secara tidak benar. Jika unsur-unsur itu tidak ditemukan, maka pemidanaan terhadap direksi akan menjadi terlalu jauh.

Pasal 43 Undang-Undang KUP memberi ruang penting dalam membaca tanggung jawab direksi. Ketentuan tersebut menyatakan bahwa tindak pidana dalam Pasal 39 dan Pasal 39A juga berlaku bagi wakil, kuasa, pegawai wajib pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, turut serta melakukan, menganjurkan, atau membantu melakukan tindak pidana perpajakan. Rumusan ini menunjukkan bahwa tanggung jawab pidana tidak hanya diarahkan kepada wajib pajak sebagai badan. Orang yang berada di balik perbuatan juga dapat ditarik. Namun tetap harus dibuktikan bentuk perannya. Tidak cukup hanya dikatakan sebagai direksi.

Dengan dasar itu, tanggung jawab pidana direksi atas utang pajak perseroan dapat dilihat melalui beberapa keadaan. Pertama, direksi dapat dimintai tanggung jawab apabila secara langsung mengambil keputusan yang menyebabkan kewajiban pajak tidak dipenuhi. Misalnya pembayaran pajak sengaja ditunda

padahal dana tersedia dan penundaan itu dipakai untuk kepentingan lain yang tidak patut. Kedua, tanggung jawab dapat timbul apabila direksi menyetujui laporan pajak yang diketahui tidak benar. Ketiga, tanggung jawab juga dapat dibuka apabila direksi memerintahkan penggunaan dokumen atau faktur yang tidak sesuai dengan transaksi sebenarnya. Keempat, direksi dapat dipersalahkan apabila terjadi pembiaran yang disengaja terhadap praktik pelanggaran pajak dalam perusahaan.

Pembiaran oleh direksi perlu dibaca dengan hati-hati. Tidak semua pembiaran adalah pidana. Dalam perusahaan besar, banyak urusan teknis dikerjakan oleh bagian keuangan atau konsultan pajak. Direksi tidak selalu memeriksa satu per satu dokumen pajak. Namun jika sudah ada laporan internal, temuan audit, surat peringatan, atau informasi yang cukup kuat mengenai pelanggaran, lalu direksi tetap diam dan tidak mengambil langkah, maka keadaan itu dapat dinilai berbeda. Pada titik ini, diam bukan lagi sekadar tidak tahu. Diam dapat berubah menjadi bentuk persetujuan secara tidak langsung.

Dalam kerangka pidana korporasi, Perma Nomor 13 Tahun 2016 juga dapat digunakan sebagai bahan baca. Perma tersebut mengatur tata cara penanganan perkara tindak pidana oleh korporasi dan masih berlaku. Dalam kajian Nur Aripkhan pada *Jurnal Hukum IUS QUIA IUSTUM*, dijelaskan bahwa Pasal 4 ayat (2) Perma Nomor 13 Tahun 2016 menilai kesalahan korporasi antara lain dari adanya keuntungan bagi korporasi, pembiaran terhadap tindak pidana, atau tidak dilakukannya langkah pencegahan. Rumusan ini penting untuk melihat hubungan antara tindakan direksi dan manfaat yang diterima perseroan.

Namun hubungan tersebut tidak boleh dibuat terlalu mudah. Jika perbuatan dilakukan direksi untuk keuntungan pribadi dan bertentangan dengan kepentingan perseroan, maka pertanggungjawaban dapat lebih kuat diarahkan kepada direksi secara pribadi. Sebaliknya, bila tindakan itu dilakukan dalam kebijakan perusahaan dan memberi manfaat kepada perseroan, maka pertanggungjawaban korporasi juga perlu dipertimbangkan. Bahkan dalam keadaan tertentu, keduanya dapat berjalan bersama. Direksi bertanggung jawab karena perannya sebagai pelaku atau pemberi perintah. Perseroan bertanggung jawab karena

menerima manfaat atau membiarkan terjadinya pelanggaran.

Dalam beberapa kajian pidana korporasi di bidang perpajakan, model tanggung jawab seperti ini memang sering dibahas. Salah satu penelitian mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan menjelaskan bahwa terdapat beberapa model. Pengurus dapat dipandang sebagai pembuat dan pengurus yang bertanggung jawab. Korporasi dapat dipandang sebagai pembuat tetapi pengurus yang bertanggung jawab. Dapat pula korporasi dipandang sebagai pembuat sekaligus pihak yang bertanggung jawab. Penelitian tersebut juga menempatkan wajib pajak badan sebagai pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban dalam tindak pidana perpajakan.

Untuk direksi, titik paling penting tetap berada pada pembuktian peran. Direksi tidak boleh dipidana karena kedudukannya saja. Bila seorang direksi tidak menangani urusan keuangan dan tidak memiliki pengetahuan atas pelanggaran, maka tanggung jawab pidana harus diuji lebih ketat. Sebaliknya, bila direksi merupakan pihak yang menyetujui strategi pajak agresif yang melawan hukum, memerintahkan pencatatan tidak benar, atau menyembunyikan transaksi, maka status direksi menjadi relevan sebagai dasar untuk membaca kewenangan dan kontrol.

Kewenangan formal direksi juga perlu dipisahkan dari kewenangan faktual. Ada direksi yang secara formal tercatat dalam akta, tetapi dalam kenyataannya tidak ikut menentukan kebijakan. Ada pula pihak yang tidak tercatat sebagai direksi, tetapi menjalankan fungsi pengendali. Dalam Pasal 32 KUP, pengurus dapat mencakup orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang menentukan kebijakan perusahaan. Dengan demikian, pertanggungjawaban pidana seharusnya tidak berhenti pada nama jabatan. Yang lebih menentukan ialah siapa yang sungguh-sungguh memegang kendali atas keputusan pajak.

Dalam hal direksi menandatangani SPT, tanda tangan itu tidak selalu otomatis berarti kesalahan pidana. Namun tanda tangan dapat menjadi petunjuk awal mengenai pengetahuan dan persetujuan. Apalagi jika ditemukan bahwa data dalam SPT tidak benar dan direksi mempunyai akses untuk mengetahui hal tersebut. Penilaian seperti ini harus tetap dilakukan secara hati-hati. Sebab

dalam praktik perusahaan, penyusunan SPT sering melibatkan staf, konsultan, dan bagian akuntansi. Karena itu, pembuktian harus diarahkan pada apakah direksi hanya menandatangani berdasarkan laporan teknis atau memang mengetahui adanya rekayasa.

Dari sudut hukum perseroan, direksi juga memiliki kewajiban menjalankan pengurusan dengan itikad baik dan penuh tanggung jawab. Kewajiban ini tidak boleh hanya dibaca sebagai kewajiban internal kepada perseroan. Dalam urusan pajak, pengurusan yang baik juga berarti memastikan kewajiban publik perseroan dipenuhi secara wajar. Jika pajak yang telah dipungut atau dipotong tidak disetorkan, keadaan itu tidak dapat dianggap sebagai kebijakan bisnis biasa. Ada kepentingan negara dan pihak lain yang ikut terkena. Di sinilah batas antara risiko bisnis dan pelanggaran pidana mulai terlihat.

Tanggung jawab pidana direksi juga perlu dibedakan dari tanggung jawab karena perseroan tidak mampu membayar. Tidak semua kegagalan membayar pajak merupakan tindak pidana. Misalnya perseroan berada dalam tekanan kas yang berat. Atau terjadi sengketa mengenai jumlah pajak. Dalam keadaan demikian, pertanyaan pidana tidak boleh langsung diarahkan pada direksi. Yang harus dilihat adalah apakah ada tindakan manipulatif. Apakah ada penggelapan pajak yang dipungut. Apakah ada dokumen palsu. Apakah ada laporan yang sengaja dibuat tidak benar. Tanpa unsur seperti itu, penyelesaian melalui administrasi dan penagihan lebih tepat didahulukan.

Namun apabila direksi menggunakan kondisi keuangan sebagai alasan untuk menutup tindakan yang sebenarnya disengaja, maka alasan tersebut tidak cukup. Misalnya pajak telah dipotong dari pihak lain tetapi tidak disetor. Atau uang perusahaan dialihkan kepada pihak terafiliasi agar perseroan tampak tidak mampu membayar. Dalam keadaan seperti itu, utang pajak tidak lagi berdiri sebagai utang biasa. Ia dapat menjadi bagian dari rangkaian perbuatan yang sengaja dibuat untuk menghindari kewajiban pajak. Pada titik ini, tanggung jawab pidana direksi menjadi lebih mungkin dibuka.

Hubungan kausal juga harus dibuktikan. Tidak cukup dikatakan bahwa direksi adalah pengurus sehingga seluruh utang pajak menjadi tanggung jawab pidananya. Harus dijelaskan hubungan antara keputusan

direksi dan timbulnya pelanggaran. Apakah keputusan tersebut menyebabkan pajak tidak dilaporkan. Apakah keputusan itu membuat pajak tidak dibayar. Apakah keputusan tersebut memerintahkan penggunaan dokumen yang tidak benar. Jika hubungan itu tidak dapat ditunjukkan, maka pemidanaan akan melemah secara argumentatif.

Dengan demikian, batas tanggung jawab pidana direksi atas utang pajak perseroan dapat dirumuskan dalam tiga ukuran. Pertama, adanya kewenangan direksi dalam pengurusan atau kebijakan perpajakan. Kedua, adanya keterlibatan nyata dalam perbuatan yang dilarang oleh hukum pajak. Ketiga, adanya kesalahan pidana berupa kesengajaan atau kealpaan yang relevan dengan delik perpajakan. Ketiga ukuran ini perlu dipakai bersama. Bukan dipilih salah satu saja.

Jika ukuran tersebut diterapkan, maka direksi dapat ditempatkan secara lebih adil. Di satu sisi, direksi tidak dijadikan korban dari setiap utang pajak perseroan. Di sisi lain, direksi juga tidak dapat bersembunyi di balik badan hukum apabila ia memang menjadi pengendali pelanggaran. Posisi ini lebih seimbang. Hukum pidana tetap dipakai sebagai instrumen terakhir, tetapi tidak kehilangan daya tekan terhadap pengurus yang menyalahgunakan kewenangan.

3.3 Tanggung Jawab Pidana Komisaris atas Utang Pajak Perseroan

Tanggung jawab komisaris atas utang pajak perseroan perlu diletakkan secara berbeda dari tanggung jawab direksi. Dalam struktur perseroan, dewan komisaris tidak ditempatkan sebagai organ yang menjalankan pengurusan harian. Fungsi yang diberikan kepadanya adalah pengawasan dan pemberian nasihat kepada direksi. Karena itu, bila utang pajak perseroan muncul, kedudukan komisaris tidak dapat langsung disamakan dengan pihak yang mengurus pelaporan atau pembayaran pajak. Pasal 108 Undang-Undang Perseroan Terbatas menempatkan dewan komisaris pada fungsi pengawasan atas kebijakan pengurusan dan jalannya pengurusan perseroan, sedangkan Pasal 114 menegaskan bahwa pengawasan tersebut harus dijalankan dengan itikad baik, kehati-hatian, dan tanggung jawab.

Dari titik ini dapat dipahami bahwa komisaris bukan pelaksana langsung kewajiban pajak. Namun bukan berarti posisinya selalu bebas dari tanggung jawab. Pengawasan yang diberikan oleh undang-undang tetap merupakan

kewajiban hukum. Apabila kewajiban itu dijalankan secara asal-asalan, atau sengaja dibiarkan tidak bekerja, akibat hukumnya dapat muncul. Dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas, anggota dewan komisaris bahkan dapat ikut bertanggung jawab secara pribadi atas kerugian perseroan apabila terbukti bersalah atau lalai dalam menjalankan tugas pengawasan dan pemberian nasihat kepada direksi.

Meski begitu, ukuran tanggung jawab pribadi dalam hukum perseroan belum tentu sama dengan ukuran tanggung jawab pidana. Ini penting sekali. Kesalahan komisaris dalam pengawasan dapat saja menimbulkan tanggung jawab perdata atau tanggung jawab internal perseroan. Namun untuk masuk ke wilayah pidana pajak, dibutuhkan ukuran yang lebih berat. Harus ditunjukkan adanya keterlibatan komisaris dalam tindak pidana pajak. Bisa berupa persetujuan. Bisa berupa arahan. Bisa juga pembiaran yang dilakukan secara sadar ketika pelanggaran sudah diketahui.

Kedudukan komisaris menjadi problematis ketika ia mengetahui adanya penyimpangan pajak tetapi tidak melakukan apa pun. Dalam keadaan biasa, diamnya komisaris mungkin hanya dipandang sebagai kelemahan pengawasan. Namun dalam keadaan tertentu, diam itu dapat dibaca lebih jauh. Misalnya, telah diterima laporan audit internal mengenai ketidakbenaran laporan pajak. Telah diketahui bahwa pajak yang dipotong tidak disetorkan. Atau telah ada informasi bahwa dokumen pajak dibuat tidak sesuai transaksi sebenarnya. Bila keadaan tersebut diketahui, lalu tetap dibiarkan, maka pembiaran itu dapat menjadi pintu untuk menilai kesalahan komisaris.

Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 dapat dipakai sebagai dasar pembacaan dalam hal ini. Dalam penanganan perkara tindak pidana oleh korporasi, kesalahan korporasi antara lain dapat dilihat dari adanya keuntungan yang diperoleh korporasi, pembiaran terhadap tindak pidana, atau tidak dilakukannya langkah yang diperlukan untuk mencegah dampak yang lebih besar. Ukuran ini memang ditujukan untuk korporasi. Namun secara konseptual, ukuran tersebut membantu menjelaskan bahwa pembiaran bukan hal kecil dalam pidana korporasi. Apalagi bila pembiaran dilakukan oleh organ yang justru diberi tugas pengawasan.

Dalam perkara pajak, ruang tanggung jawab komisaris juga dapat dibaca melalui Pasal 43 Undang-Undang KUP. Ketentuan tersebut menyebut bahwa ketentuan pidana dalam Pasal 39 dan Pasal 39A juga berlaku bagi wakil, kuasa, pegawai wajib pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, turut serta melakukan, menganjurkan, atau membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Rumusan ini tidak menyebut komisaris secara khusus. Namun komisaris tetap dapat masuk apabila perannya terbukti sebagai pihak yang menyuruh, turut serta, menganjurkan, atau membantu tindak pidana pajak.

Dengan demikian, status komisaris saja tidak cukup. Yang lebih menentukan adalah peran yang sungguh-sungguh dilakukan. Seorang komisaris yang hanya menerima laporan umum dan tidak mempunyai pengetahuan tentang pelanggaran pajak tentu tidak dapat disamakan dengan komisaris yang memberi persetujuan terhadap rekayasa laporan keuangan. Begitu juga dengan komisaris yang hanya lalai membaca laporan, tidak selalu dapat disamakan dengan komisaris yang sejak awal mengetahui adanya skema penghindaran pajak secara melawan hukum.

Batas ini perlu dijaga karena tugas komisaris bersifat pengawasan. Jika setiap utang pajak langsung dibebankan secara pidana kepada komisaris, maka fungsi komisaris akan diperlakukan seolah-olah sama dengan fungsi direksi. Padahal hukum perseroan telah membuat perbedaan. Direksi mengurus. Komisaris mengawasi. Perbedaan ini bukan formalitas saja. Ia menjadi dasar untuk menentukan tingkat kewajiban dan tingkat kesalahan yang dapat dibebankan.

Namun di sisi lain, fungsi pengawasan juga tidak boleh dijadikan alasan untuk menghindar. Komisaris tidak dapat berlindung di balik alasan bahwa ia bukan pengurus harian apabila ternyata ia mempunyai informasi yang cukup tentang pelanggaran. Dalam beberapa perusahaan, komisaris bahkan dapat memiliki akses kuat terhadap laporan keuangan, rapat strategis, dan keputusan besar perusahaan. Bila dari akses itu diketahui adanya persoalan pajak yang serius, maka kewajiban untuk bertindak menjadi lebih kuat. Minimal harus diminta klarifikasi kepada direksi. Dapat pula diminta audit. Atau diberikan nasihat resmi agar kewajiban pajak dipenuhi.

Penelitian tentang tanggung jawab dewan komisaris juga menegaskan bahwa

posisi komisaris tidak bisa dipandang pasif sepenuhnya. Dalam kajian hukum perseroan, tugas komisaris dipahami sebagai pengawasan atas kebijakan direksi dan jalannya pengurusan perseroan. Apabila pengawasan tersebut tidak dijalankan dengan itikad baik dan kehati-hatian, maka tanggung jawab dapat timbul. Kajian dalam *Lex Privatum* juga menempatkan kedudukan dewan komisaris sebagai kedudukan yang strategis karena fungsi pengawasan tersebut menentukan arah pengelolaan perseroan.

Dalam konteks yang lebih baru, kajian Supriyanto mengenai tanggung jawab dewan komisaris dalam tindak pidana korporasi menunjukkan bahwa kegagalan komisaris dalam menjalankan fungsi pengawasan dapat menjadi persoalan serius. Pada penelitian tersebut ditemukan keadaan ketika dewan komisaris tidak optimal mengawasi dan tidak bersikap kritis terhadap direksi. Bahkan saat informasi mengenai masalah investasi telah diketahui, sikap diam dari komisaris dipersoalkan karena pengawasan tidak dijalankan secara memadai. Walaupun konteksnya bukan pajak, pola analisisnya tetap relevan untuk membaca tanggung jawab komisaris atas pembiaran dalam tindak pidana korporasi.

Jika pola tersebut diterapkan pada utang pajak perseroan, maka komisaris dapat dipersoalkan apabila terdapat tiga keadaan. Pertama, telah tersedia informasi yang cukup tentang pelanggaran pajak. Kedua, komisaris mempunyai kewenangan pengawasan untuk menanyakan, menilai, atau memberi nasihat kepada direksi. Ketiga, kewenangan itu tidak digunakan secara patut sehingga pelanggaran terus berlangsung. Dalam keadaan seperti itu, tanggung jawab komisaris tidak lahir dari utang pajaknya saja. Tanggung jawab lahir dari kegagalan pengawasan yang mempunyai hubungan dengan tindak pidana pajak.

Akan tetapi, harus tetap dibedakan antara kelalaian biasa dan kesalahan pidana. Kelalaian biasa dapat terjadi ketika komisaris tidak membaca laporan secara teliti. Atau terlalu percaya pada penjelasan direksi. Keadaan seperti ini mungkin menimbulkan kritik dari sudut tata kelola perusahaan. Namun belum tentu cukup untuk pidana. Kesalahan pidana baru lebih mungkin dibicarakan apabila terdapat pengetahuan, persetujuan, atau pembiaran sadar terhadap pelanggaran. Jadi, ukuran batinnya harus dicari. Apakah komisaris

benar-benar tidak tahu. Atau sebenarnya tahu tetapi memilih diam.

Dalam praktik perseroan, persoalan ini memang tidak mudah. Komisaris sering tidak terlibat dalam urusan harian. Namun laporan keuangan dan laporan kepatuhan biasanya tetap dapat diminta. Terutama bila perseroan sedang menghadapi tagihan pajak besar, pemeriksaan pajak, atau sengketa pajak yang berpotensi mengganggu keuangan perusahaan. Dalam keadaan semacam itu, komisaris seharusnya tidak hanya menunggu. Pengawasan perlu dijalankan secara aktif dalam batas kewenangannya. Bukan ikut mengurus, tetapi memastikan bahwa direksi tidak membawa perseroan pada pelanggaran hukum.

Tanggung jawab pidana komisaris juga dapat terbuka bila komisaris mengambil peran yang melampaui fungsi pengawasan. Misalnya komisaris memberi perintah kepada direksi untuk tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong. Atau komisaris menyetujui penggunaan dokumen pajak yang diketahui tidak benar. Dalam keadaan tersebut, ia tidak lagi hanya berperan sebagai pengawas. Perannya telah bergeser menjadi pihak yang ikut menentukan terjadinya perbuatan. Jika unsur Pasal 43 KUP terpenuhi, maka kedudukan komisaris dapat dibaca sebagai pihak yang menyuruh, turut serta, menganjurkan, atau membantu tindak pidana perpajakan.

Hal yang sama dapat terjadi pada komisaris yang juga merupakan pemegang saham pengendali. Dalam banyak perseroan tertutup, batas antara pemegang saham, komisaris, dan pengendali faktual kadang tidak terlalu tegas. Secara formal ia komisaris. Namun secara faktual ia dapat menjadi penentu kebijakan. Jika keadaan ini terbukti, maka tanggung jawabnya tidak cukup dibaca dari label komisaris. Harus dilihat fungsi nyata yang dijalankan. Apabila ia bertindak sebagai pengendali kebijakan pajak, maka ukuran tanggung jawabnya dapat mendekati pihak pengurus atau pengendali faktual.

Dari sisi pembuktian, beberapa hal perlu diperhatikan. Notulen rapat dewan komisaris dapat menjadi petunjuk. Begitu juga surat nasihat kepada direksi, laporan audit, korespondensi internal, dokumen persetujuan, dan laporan pemeriksaan pajak. Jika dalam dokumen tersebut terlihat bahwa komisaris mengetahui persoalan pajak tetapi tidak mengambil langkah, maka analisis terhadap

kesalahannya menjadi lebih kuat. Namun bila tidak terdapat bukti pengetahuan atau keterlibatan, maka pembebanan pidana menjadi lemah.

Dengan begitu, tanggung jawab pidana komisaris sebaiknya tidak dibangun di atas anggapan umum bahwa komisaris pasti mengetahui semua urusan perseroan. Anggapan seperti itu kurang tepat. Perseroan bisa sangat kompleks. Informasi sering berada di tangan direksi atau manajemen. Karena itu, yang harus diuji adalah akses informasi dan respons komisaris terhadap informasi tersebut. Apabila akses ada dan informasi cukup jelas, tetapi tidak ada tindakan pengawasan yang layak, maka ruang tanggung jawab dapat dibuka.

Dalam hubungan dengan utang pajak, komisaris dapat ditempatkan dalam tiga kemungkinan posisi. Pertama, komisaris pasif yang tidak mengetahui adanya pelanggaran pajak. Pada posisi ini, tanggung jawab pidana sulit dibebankan. Kedua, komisaris lalai yang seharusnya dapat mengetahui persoalan pajak karena terdapat tanda-tanda yang jelas. Pada posisi ini, tanggung jawab dapat berkembang ke ranah perdata atau tanggung jawab perseroan. Untuk pidana masih perlu dibuktikan unsur yang lebih kuat. Ketiga, komisaris yang mengetahui, menyetujui, memberi arahan, atau sengaja membiarkan pelanggaran pajak. Pada posisi ketiga inilah pertanggungjawaban pidana menjadi paling mungkin.

Pembahasan ini menunjukkan bahwa komisaris tidak dapat ditempatkan sebagai pihak yang selalu jauh dari utang pajak. Namun juga tidak tepat bila komisaris langsung dipidana setiap kali perseroan mempunyai utang pajak. Ukurannya harus tetap dikaitkan dengan fungsi pengawasan, pengetahuan, kewenangan, dan bentuk respons terhadap pelanggaran. Jika hanya ada utang pajak, maka ranahnya masih administrasi. Jika ada pengawasan yang lalai, maka ranahnya mungkin tanggung jawab perseroan. Jika ada pembiaran sadar atau keterlibatan, barulah pidana dapat dibicarakan secara lebih kuat.

3.4 Tanggung Jawab Pidana Pemegang Saham atas Utang Pajak Perseroan

Pemegang saham perlu ditempatkan secara hati-hati dalam pembahasan utang pajak perseroan. Posisinya tidak sama dengan direksi. Tidak juga sama dengan komisaris. Pemegang saham pada dasarnya berada pada hubungan

kepemilikan modal. Ia memiliki saham dalam perseroan. Dari saham itu dapat diperoleh hak suara, dividen, dan hak lain yang diberikan oleh undang-undang serta anggaran dasar. Namun kepemilikan saham tidak berarti bahwa seluruh tindakan perseroan otomatis menjadi tindakan pribadi pemegang saham.

Dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas telah ditegaskan bahwa pemegang saham tidak bertanggung jawab secara pribadi atas perikatan yang dibuat atas nama perseroan. Ia juga tidak bertanggung jawab atas kerugian perseroan melebihi saham yang dimiliki. Prinsip inilah yang biasa dipahami sebagai tanggung jawab terbatas. Dalam konteks utang pajak, prinsip ini berarti bahwa utang pajak perseroan pada awalnya tetap diletakkan sebagai kewajiban perseroan sebagai wajib pajak badan. Bukan langsung sebagai utang pribadi pemegang saham.

Prinsip tersebut penting karena badan hukum memang dibentuk dengan pemisahan kekayaan. Kekayaan perseroan dipisahkan dari kekayaan pribadi pemegang saham. Bila pemisahan ini tidak diakui, maka kepastian hukum dalam dunia usaha akan terganggu. Setiap orang yang menanamkan modal dapat selalu dibayangi tanggung jawab pribadi atas seluruh kewajiban perseroan. Hal seperti itu tentu tidak sejalan dengan dasar perseroan sebagai persekutuan modal.

Namun tanggung jawab terbatas bukan berarti kekebalan. Undang-Undang Perseroan Terbatas juga memberi pengecualian. Perlindungan pemegang saham dapat tidak berlaku apabila persyaratan perseroan sebagai badan hukum belum atau tidak terpenuhi. Dapat juga tidak berlaku apabila pemegang saham dengan itikad buruk memanfaatkan perseroan untuk kepentingan pribadi. Termasuk apabila pemegang saham terlibat dalam perbuatan melawan hukum yang dilakukan perseroan. Atau menggunakan kekayaan perseroan secara melawan hukum sehingga kekayaan perseroan tidak cukup untuk melunasi utangnya.

Pengecualian tersebut menjadi dasar untuk membaca kemungkinan tanggung jawab pemegang saham dalam perkara utang pajak. Jika pemegang saham hanya pasif dan tidak ikut menentukan kebijakan perseroan, maka tanggung jawab pidana sulit dibebankan. Apalagi bila ia hanya menerima laporan umum dari perseroan. Dalam keadaan seperti itu, status sebagai pemegang saham tidak cukup untuk membuktikan kesalahan pidana. Ada

jarak yang cukup jauh antara kepemilikan saham dan perbuatan pidana pajak.

Keadaannya menjadi berbeda apabila pemegang saham bertindak sebagai pengendali nyata. Dalam beberapa perseroan tertutup, pemegang saham mayoritas kadang tidak hanya berperan sebagai pemilik modal. Ia juga memberi arahan. Menentukan kebijakan. Bahkan memerintahkan direksi untuk mengambil keputusan tertentu. Dalam keadaan seperti ini, batas antara pemegang saham dan pengurus faktual menjadi kabur. Karena itu, yang perlu dilihat bukan hanya nama jabatan formal. Yang harus diperiksa adalah fungsi nyata yang dilakukan.

Dalam hukum pajak, pengertian pengurus juga dapat dibaca secara faktual. Termasuk dalam pengertian pengurus adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan. Rumusan ini penting. Seorang pemegang saham yang secara formal tidak menjadi direksi tetap dapat dipersoalkan apabila ia terbukti memegang kendali nyata atas kebijakan perusahaan. Termasuk kebijakan yang berhubungan dengan pajak.

Meskipun demikian, tanggung jawab pidana tetap tidak boleh ditarik hanya dari pengaruh ekonomi pemegang saham. Pengaruh dalam RUPS tidak sama dengan perintah melakukan tindak pidana. Hak suara juga tidak otomatis berarti keterlibatan dalam pelanggaran pajak. Harus ditemukan bukti yang lebih konkret. Misalnya adanya instruksi untuk tidak menyeter pajak yang telah dipotong. Adanya perintah agar transaksi tertentu disamarkan. Atau adanya keputusan untuk mengalihkan aset perseroan agar tagihan pajak tidak dapat dibayar.

Dalam Pasal 43 Undang-Undang KUP, ketentuan pidana dalam Pasal 39 dan Pasal 39A juga dapat dikenakan kepada wakil, kuasa, pegawai wajib pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, turut serta melakukan, menganjurkan, atau membantu melakukan tindak pidana perpajakan. Rumusan ini membuka kemungkinan pertanggungjawaban terhadap pihak di luar wajib pajak formal. Tetapi sekali lagi, bentuk peran harus dibuktikan. Pemegang saham tidak cukup hanya disebut sebagai pemilik. Ia harus ditempatkan dalam salah satu bentuk peran tersebut.

Dalam kaitannya dengan utang pajak perseroan, pemegang saham dapat dipersoalkan apabila perseroan dipakai sebagai alat. Misalnya badan hukum dipakai untuk menampung transaksi. Lalu laba dialihkan kepada pihak terafiliasi. Atau kekayaan perseroan ditarik keluar sehingga perseroan tidak mampu membayar utang pajak. Jika keadaan demikian terbukti, tanggung jawab terbatas tidak lagi dapat dipakai secara bersih. Perseroan tidak lagi berjalan sebagai badan hukum yang wajar. Ia sudah dijadikan semacam perisai.

Doktrin piercing the corporate veil relevan untuk membaca keadaan seperti itu. Doktrin ini dipakai untuk menembus tirai badan hukum ketika perseroan disalahgunakan oleh orang di belakangnya. Dalam kajian Intihani mengenai penerapan doktrin tersebut, Pasal 3 ayat (2) UUPT dipahami sebagai dasar untuk menempatkan pemegang saham agar dapat bertanggung jawab pribadi apabila ia melakukan perbuatan yang dilarang oleh undang-undang. Terutama ketika pemegang saham ikut mengelola perseroan atau menyebabkan kekayaan perseroan tidak cukup untuk melunasi kewajiban.

Namun doktrin tersebut perlu digunakan secara hati-hati dalam hukum pidana. Piercing the corporate veil lebih dahulu berkembang dalam hukum perseroan dan tanggung jawab perdata. Dalam perkara pidana pajak, doktrin ini tidak boleh dipakai sebagai jalan pintas untuk memidana pemegang saham. Ia lebih tepat dipakai sebagai dasar analisis untuk melihat apakah badan hukum telah disalahgunakan. Setelah itu, tetap harus diuji unsur pidananya. Ada perbuatan. Ada kesalahan. Ada hubungan kausal. Ada pula akibat yang berhubungan dengan kerugian pada pendapatan negara.

Dengan demikian, pemegang saham dapat ditempatkan dalam beberapa posisi. Pertama, pemegang saham pasif. Pada posisi ini, tanggung jawab pidana hampir tidak mungkin dibebankan. Kedua, pemegang saham aktif yang ikut memberi arahan bisnis. Pada posisi ini, tanggung jawab masih harus diuji lagi. Tidak semua arahan bisnis adalah tindak pidana. Ketiga, pemegang saham pengendali yang menggunakan perseroan untuk menghindari pajak atau membantu tindak pidana pajak. Pada posisi ketiga inilah pertanggungjawaban pidana menjadi lebih mungkin.

Pemegang saham pasif biasanya hanya mengikuti mekanisme perseroan. Ia hadir dalam RUPS. Menerima laporan tahunan. Mungkin juga menerima dividen. Jika kemudian perseroan memiliki utang pajak, tidak adil bila tanggung jawab pidana langsung diletakkan kepadanya. Tidak ada cukup dasar untuk menyebut adanya kesalahan. Apalagi bila ia tidak mengetahui praktik pelaporan pajak atau keputusan keuangan yang menyebabkan utang tersebut muncul.

Pemegang saham aktif berada pada posisi yang lebih rumit. Ia mungkin sering memberi masukan kepada direksi. Ia mungkin juga memengaruhi keputusan bisnis. Tetapi selama masukan itu masih berada dalam ruang kebijakan usaha yang sah, pidana tidak dapat dibebankan. Dalam praktik, pemegang saham mayoritas memang sering memiliki pengaruh besar. Tetapi pengaruh saja belum cukup. Perlu dibuktikan apakah pengaruh itu berubah menjadi perintah atau dukungan terhadap pelanggaran pajak.

Pemegang saham pengendali faktual memiliki risiko tanggung jawab lebih besar. Terutama bila direksi hanya dijadikan pelaksana formal. Dalam pola seperti ini, keputusan penting sebenarnya tidak lahir dari direksi. Keputusan datang dari pemegang saham. Jika keputusan itu berhubungan dengan pelanggaran pajak, maka pemegang saham tidak layak berlindung di balik alasan bahwa ia bukan pengurus. Hukum perlu melihat siapa yang benar-benar mengendalikan perbuatan.

Contohnya dapat dilihat secara normatif. Apabila pemegang saham memerintahkan direksi untuk membuat transaksi fiktif agar beban pajak menurun, maka ia tidak lagi berada pada posisi pemilik modal biasa. Apabila pemegang saham menyuruh pemindahan aset ke perusahaan lain agar tagihan pajak tidak dapat ditagih, maka tanggung jawabnya juga dapat dibuka. Apabila pemegang saham menerima manfaat langsung dari penggelapan pajak yang disusun melalui struktur perseroan, maka pembuktian terhadap keterlibatannya menjadi semakin penting.

Dalam perkara seperti itu, utang pajak tidak lagi berdiri sebagai utang biasa. Utang pajak menjadi akibat dari rangkaian tindakan yang dapat mengarah pada pidana pajak. Perbedaannya ada di situ. Bila utang pajak timbul karena sengketa perhitungan, maka tanggung jawab pemegang saham tidak tepat dibicarakan terlalu jauh. Namun bila utang

pajak timbul karena kebijakan yang sengaja dibuat untuk menghindari kewajiban, maka pemegang saham yang mengendalikan kebijakan tersebut dapat ikut diperiksa.

Perma Nomor 13 Tahun 2016 juga dapat dipakai untuk membaca relasi antara korporasi dan orang di belakang korporasi. Peraturan ini mengatur tata cara penanganan perkara tindak pidana oleh korporasi. Dalam kerangka tersebut, kesalahan korporasi dapat dinilai antara lain dari keuntungan yang diperoleh korporasi, pembiaran, atau tidak dilakukannya langkah pencegahan. Bila pelanggaran pajak dilakukan untuk keuntungan perseroan dan diarahkan oleh pemegang saham pengendali, maka pertanggungjawaban tidak hanya berhenti pada perseroan. Orang yang mengendalikan arah perbuatan juga perlu diuji.

Meski begitu, harus diingat bahwa pemegang saham dan perseroan tetap merupakan subjek yang berbeda. Pidana terhadap perseroan tidak otomatis berarti pidana terhadap pemegang saham. Begitu pula sebaliknya. Pemegang saham hanya dapat ditarik apabila ditemukan peran yang jelas. Dalam hukum pidana, kesalahan pribadi tetap penting. Tanpa kesalahan pribadi, pemidanaan akan berubah menjadi sekadar tanggung jawab karena status. Hal seperti itu tidak sejalan dengan prinsip dasar hukum pidana.

Pada titik ini perlu dibedakan juga antara menikmati hasil usaha dan menikmati hasil tindak pidana. Pemegang saham yang menerima dividen dari laba perseroan belum tentu menikmati hasil pidana. Dividen dapat saja berasal dari kegiatan usaha yang sah. Tetapi bila terbukti bahwa keuntungan yang diterima berasal dari skema pajak yang melawan hukum dan pemegang saham mengetahui atau mengarahkannya, maka posisi hukumnya menjadi berbeda. Pengetahuan dan keterlibatan menjadi unsur yang harus dicari.

Pembuktian terhadap pemegang saham biasanya tidak sederhana. Dokumen formal sering hanya menunjukkan keputusan RUPS atau laporan tahunan. Sementara perintah yang sebenarnya dapat terjadi melalui komunikasi informal. Karena itu, alat bukti seperti korespondensi, notulen rapat, aliran dana, transaksi pihak terafiliasi, perjanjian pinjaman, atau pola pengalihan aset dapat menjadi penting. Dari sana dapat dilihat apakah pemegang saham hanya pemilik modal atau justru pengendali yang memakai perseroan untuk menutup pelanggaran.

Bila dikaitkan dengan Pasal 3 ayat (2) UUP, penyalahgunaan perseroan oleh pemegang saham dapat dipahami dalam beberapa bentuk. Perseroan dipakai dengan itikad buruk untuk kepentingan pribadi. Perseroan dilibatkan dalam perbuatan melawan hukum. Atau kekayaan perseroan dipakai secara tidak sah sehingga perseroan tidak mampu melunasi utang. Dalam konteks pajak, bentuk terakhir ini cukup penting. Sebab pengalihan kekayaan perseroan dapat membuat negara kesulitan melakukan penagihan pajak.

Namun untuk pidana, pengalihan kekayaan saja tidak selalu cukup. Harus diketahui maksud dan hubungannya dengan kewajiban pajak. Jika pengalihan dilakukan sebagai transaksi bisnis biasa dan memiliki dasar ekonomi yang wajar, maka pidana belum tentu relevan. Tetapi jika pengalihan dilakukan setelah tagihan pajak diketahui, tanpa nilai wajar, dan kepada pihak yang terafiliasi, maka keadaan itu dapat menjadi petunjuk adanya penyalahgunaan. Di sinilah analisis hukum pidana perlu dipadukan dengan analisis hukum perseroan.

Dengan cara pandang tersebut, tanggung jawab pidana pemegang saham tidak boleh disamakan dengan tanggung jawab direksi. Direksi bekerja dalam pengurusan. Komisaris bekerja dalam pengawasan. Pemegang saham bekerja dalam ruang kepemilikan modal. Karena itu, pembebanan pidana kepada pemegang saham harus berada pada keadaan yang lebih khusus. Yaitu ketika ia keluar dari posisi pemilik modal biasa dan masuk sebagai pengendali atau pelaku yang ikut membentuk tindak pidana pajak.

3.5 Model Batas Pertanggungjawaban Pidana atas Utang Pajak Perseroan

Model batas pertanggungjawaban pidana dalam perkara utang pajak perseroan perlu dibangun secara bertahap. Tidak cukup bila hanya ditanyakan siapa direksinya, siapa komisarisnya, atau siapa pemegang sahamnya. Cara seperti itu terlalu sederhana. Perseroan memang dijalankan oleh organ. Namun tidak semua organ berada dalam posisi yang sama. Oleh karena itu, pertanggungjawaban pidana sebaiknya tidak ditarik dari jabatan semata. Yang harus dilihat adalah fungsi, kewenangan, keterlibatan, dan bentuk kesalahan yang dapat dibuktikan.

Dalam hukum pajak, perseroan terbatas termasuk dalam pengertian badan. Wajib pajak juga dapat berupa orang pribadi

atau badan. Pajak yang terutang dipahami sebagai pajak yang harus dibayar sesuai ketentuan peraturan perpajakan. Dari dasar ini, utang pajak perseroan lebih dahulu harus ditempatkan sebagai kewajiban wajib pajak badan. Bukan sebagai kesalahan pidana organ perseroan secara otomatis.

Lapis pertama yang perlu digunakan adalah kualifikasi utang pajak. Pada tahap ini harus dibedakan apakah persoalan yang muncul masih berupa utang pajak administratif atau sudah bergeser menjadi tindak pidana pajak. Utang pajak dapat muncul karena perbedaan perhitungan, keterlambatan, koreksi pemeriksaan, atau sengketa pajak. Hal semacam ini belum tentu pidana. Namun apabila ditemukan laporan yang tidak benar, dokumen yang dibuat seolah-olah benar, atau pajak yang dipungut tetapi tidak disetorkan, maka pembacaan pidana mulai dapat dibuka. Titik pembedanya bukan jumlah utang semata. Titik pembedanya adalah adanya perbuatan yang dilarang dan kesalahan yang menyertainya.

Lapis kedua adalah kedudukan hukum dan fungsi organ perseroan. Direksi berada pada pengurusan. Komisaris berada pada pengawasan. Pemegang saham berada pada kepemilikan modal. Pembagian ini tidak boleh diabaikan. Undang-Undang Perseroan Terbatas memang telah membedakan posisi tersebut. Bahkan pemegang saham pada prinsipnya tidak bertanggung jawab secara pribadi atas perikatan perseroan. Tetapi pengecualian tetap dibuka bila perseroan dipakai dengan itikad buruk atau kekayaan perseroan digunakan secara melawan hukum sehingga tidak cukup untuk melunasi utang perseroan.

Lapis ketiga adalah kewenangan nyata dan keterlibatan faktual. Dalam ketentuan KUP, badan diwakili oleh pengurus. Wakil tersebut dapat bertanggung jawab secara pribadi atau renteng atas pajak terutang. Pengurus juga tidak hanya dimaknai secara formal. Orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang menentukan kebijakan atau mengambil keputusan dalam perusahaan dapat dimasukkan dalam pengertian pengurus. Penjelasan ketentuan ini bahkan dapat menjangkau komisaris serta pemegang saham mayoritas atau pengendali apabila kewenangan faktualnya terbukti.

Dengan model tersebut, seseorang tidak cukup hanya disebut sebagai direksi, komisaris, atau pemegang saham. Harus

dibuktikan apakah ia benar-benar mempunyai kendali atas keputusan pajak. Harus dilihat pula apakah ia memberi perintah, menyetujui, membiarkan, atau membantu perbuatan yang dilarang. Pasal 43 KUP juga memperluas pertanggungjawaban terhadap wakil, kuasa, pegawai wajib pajak, atau pihak lain yang menyuruh, turut serta, menganjurkan, atau membantu tindak pidana perpajakan. Jadi, peran konkret menjadi kunci. Bukan status formal saja.

Model ini juga perlu dibaca bersama dengan pertanggungjawaban pidana korporasi. Perma Nomor 13 Tahun 2016 menjadi pedoman dalam penanganan perkara tindak pidana oleh korporasi. Dalam kajian Aripkiah, Pasal 4 ayat (2) Perma tersebut dipahami memberi ukuran untuk menilai kesalahan korporasi. Antara lain dari manfaat yang diperoleh korporasi, pembiaran, atau tidak dilakukannya langkah pencegahan. Tetapi kajian itu juga mengingatkan bahwa ukuran pertanggungjawaban korporasi masih menyisakan perdebatan karena unsur perbuatan dan kesalahan tetap harus dijaga.

Atas dasar itu, batas pertanggungjawaban pidana dapat dirumuskan sebagai berikut.

Subjek	Titik Awal Tanggung Jawab	Syarat Pidana yang Harus Dibuktikan	Batas Negatif
Direksi	Pengurusan perseroan	Ada perintah, persetujuan, pembiaran sadar, atau keputusan yang menyebabkan tindak pidana pajak	Tidak otomatis pidana hanya karena perseroan punya utang pajak
Komisaris	Pengawasan dan nasihat	Ada pengetahuan, persetujuan, bantuan, atau pembiaran sadar terhadap pelanggaran pajak	Tidak cukup hanya karena pengawasan kurang baik
Pemegang Saham	Kepemilikan modal	Ada pengendalian nyata, penyalahgunaan perseroan, atau keterlibatan dalam tindak pidana pajak	Tidak cukup hanya karena memiliki saham atau menerima dividen

Tabel 1 Batas Pertanggungjawaban Pidana

Tabel tersebut memperlihatkan bahwa tanggung jawab pidana harus dibatasi dengan ukuran yang lebih hati-hati. Direksi memang menjadi pihak yang paling dekat dengan pengurusan. Namun tetap harus dibuktikan adanya kesalahan. Komisaris tidak menjalankan urusan harian. Tetapi tanggung jawab dapat muncul bila pengawasan sengaja dibiarkan tidak bekerja. Pemegang saham dilindungi tanggung jawab terbatas. Namun perlindungan itu dapat ditembus bila perseroan dipakai untuk itikad buruk atau perbuatan melawan hukum.

Dengan demikian, pertanggungjawaban pidana atas utang pajak perseroan sebaiknya tidak dibangun dari satu ukuran saja. Paling tidak diperlukan tiga pertanyaan. Pertama, apakah utang pajak tersebut masih administratif atau sudah mengandung unsur tindak pidana. Kedua, siapa yang mempunyai kewenangan nyata dalam keputusan pajak. Ketiga, apakah terdapat kesalahan dan hubungan kausal antara perbuatan orang tersebut dengan pelanggaran pajak. Bila tiga pertanyaan ini tidak dijawab, maka pembebanan pidana akan mudah menjadi kabur.

Model ini juga berguna untuk menghindari dua keadaan yang sama-sama bermasalah. Di satu sisi, organ perseroan tidak boleh dikriminalisasi hanya karena perseroan memiliki utang pajak. Di sisi lain, badan hukum juga tidak boleh dijadikan tameng oleh orang yang sesungguhnya mengendalikan pelanggaran. Titik tengahnya adalah pembuktian peran. Hukum pidana harus tetap bekerja secara selektif. Tetapi ketika kesalahan terbukti, perlindungan badan hukum tidak boleh menutup tanggung jawab pribadi.

IV. SIMPULAN DAN SARAN

4.1 Simpulan

Utang pajak perseroan pada dasarnya merupakan kewajiban perseroan sebagai wajib pajak badan. Perseroan ditempatkan sebagai badan hukum yang terpisah dari organ-organnya. Karena itu, utang pajak tidak dapat langsung dipindahkan menjadi kesalahan pribadi direksi, komisaris, atau pemegang saham. Namun pemisahan badan hukum tidak boleh dipahami secara mutlak. Tanggung jawab pribadi dapat dibuka bila ditemukan dasar hukum yang jelas. Terutama bila terdapat kewenangan nyata, penyalahgunaan perseroan, atau keterlibatan dalam perbuatan pidana pajak.

Direksi memiliki potensi tanggung jawab paling kuat karena berada pada fungsi pengurusan. Namun tanggung jawab pidananya tetap harus dibuktikan melalui perbuatan, kesalahan, dan hubungan kausal. Komisaris memiliki ruang tanggung jawab yang lebih terbatas karena tugasnya adalah pengawasan. Akan tetapi, komisaris tetap dapat dimintai pertanggungjawaban apabila terbukti mengetahui, menyetujui, membantu, atau sengaja membiarkan pelanggaran pajak. Pemegang saham pada prinsipnya dilindungi oleh tanggung jawab terbatas. Tetapi perlindungan itu dapat gugur bila perseroan dipakai dengan itikad buruk atau pemegang saham pengendali ikut mengarahkan tindak pidana pajak.

Model batas pertanggungjawaban pidana yang ditawarkan dalam penelitian ini terdiri dari tiga lapis. Pertama, kualifikasi utang pajak harus dipisahkan dari tindak pidana pajak. Kedua, posisi hukum dan fungsi tiap organ harus dilihat secara berbeda. Ketiga, kewenangan nyata, keterlibatan, kesalahan, dan hubungan kausal harus dibuktikan. Dengan model ini, pertanggungjawaban pidana tidak dibebankan secara otomatis. Tetapi juga tidak menutup kemungkinan untuk menjerat orang yang memang memakai perseroan sebagai alat untuk melanggar hukum pajak.

4.2 Saran

Bagi aparat pajak dan penegak hukum, penanganan utang pajak perseroan perlu diawali dengan pemisahan yang jelas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana pajak. Pemeriksaan tidak cukup diarahkan pada nama jabatan. Perlu ditelusuri siapa yang sebenarnya membuat keputusan, siapa yang memberi perintah, siapa yang membiarkan, dan siapa yang memperoleh manfaat dari pelanggaran. Dengan cara ini, pidana tidak dipakai secara berlebihan. Tetapi tetap dapat dipakai bila unsur pidana memang terbukti.

Bagi perseroan, tata kelola perpajakan perlu diperkuat. Keputusan yang berkaitan dengan pelaporan dan pembayaran pajak sebaiknya didokumentasikan dengan baik. Direksi perlu memastikan adanya sistem kepatuhan pajak yang wajar. Komisaris perlu menjalankan pengawasan secara aktif dalam batas kewenangannya. Pemegang saham pengendali juga sebaiknya tidak mencampuri urusan pajak perseroan dengan cara yang melanggar hukum. Hal-hal sederhana seperti notulen rapat, laporan audit, dan catatan

persetujuan pembayaran pajak sering menjadi penting ketika persoalan hukum muncul.

Bagi pembentuk kebijakan, batas tanggung jawab organ perseroan dalam perkara pidana pajak masih perlu diperjelas. Terutama mengenai pengurus faktual, pemegang saham pengendali, dan hubungan antara pertanggungjawaban korporasi dengan pertanggungjawaban orang perorangan. Pengaturan yang lebih tegas akan membantu mencegah dua risiko. Risiko pertama adalah kriminalisasi terhadap organ perseroan yang sebenarnya tidak bersalah. Risiko kedua adalah lolosnya pihak yang benar-benar mengendalikan pelanggaran karena berlindung di balik bentuk badan hukum.

DAFTAR PUSTAKA

- Adipranata, A. A. N. B. W. (2022). Pengaturan Rapat Umum Pemegang Saham Dalam Anggaran Dasar Perseroan Terbatas. *Jurnal Hukum Sasana*, 8(2), 303–309. <https://doi.org/10.31599/sasana.v8i2.1252>
- Agustini, S. (2022). Pertanggung Jawaban dalam Perseroan Terbatas yang Pengurusannya Dilakukan oleh Anggota Dewan Komisaris Pasca UU Cipta Kerja. *Jurnal Supremasi*, 12, 86–96. <https://doi.org/10.35457/supremasi.v12i1.1674>
- Almaududi, A., & Hijriya, S. (2023). Strategies for Ratifying Marriage Agreements to Avoid Partnership Liabilities. *Jurnal Wawasan Yuridika*, 7(2), 239–255. <https://doi.org/10.25072/jwy.v7i2.4217>
- Dharmasetya, L., & Gunadi, A. (2023). Interpreting Joint and Several Liability in Companies for Tax Offences. *Jurnal Suara Hukum*, 5(2), 1–31. <https://doi.org/10.26740/jsh.v5n2.p1-31>
- Djuniarti, E. (2021). The Criminal Liability of Corporations as Crime Perpetrators. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, 21(3), 311–320. <https://doi.org/10.30641/dejure.2021.v21.311-320>
- Hamonangan, A., Lubis, M. A., Taufiqurrahman, M., & Silaban, R. (2021). *PERANAN KURATOR TERHADAP KEPAILITAN PERSEROAN TERBATAS*. 20–34.

- Herman, K., Nurmawati, B., Iryani, D., & Suhariyanto, D. (2023). Tindak pidana perpajakan yang merugikan keuangan negara atas penyalahgunaan transfer pricing untuk penghindaran pajak. *Jurnal Penelitian Pendidikan Indonesia*, 9(3), 1523–1532.
- Intihani, S. N. (2022). *PENERAPAN DOKTRIN PIERCING THE CORPORATE VEIL DALAM PERBUATAN PEMEGANG SAHAM PERSEROAN TERBATAS*. 4(1).
- Isa, S. N., Saragih, Y. M., Purba, P., Manurung, K., & Manurung, H. (2025). Tanggung Jawab Pidana Direksi dan Korporasi Dalam Tindak Pidana Penggelapan Pajak. *Journal of Law Review*, 4(2), 61–75. <https://doi.org/10.55098/jolr.v4i2.95>
- Kasih, D. P. D., Santosa, A. A. G. D. H., Wijaya, I. M. M., & Dwijayathi, P. T. (2022). Perubahan Paradigma Perseroan Terbatas Sebagai Asosiasi Modal. *Arena Hukum*, 15(1), 21.
- Kurniawan, K. D., & Hapsari, D. R. I. (2022). Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Menurut Vicarious Liability Theory. *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum*, 29(2), 324–346. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol29.iss2.art5>
- Majid, A. A., Agil, A., Wijaya, M., Lanang Maulana, N., Pendidikan, P., Anggaran, P., Perbendaharaan, D., Pendidikan, B., Keuangan, P., Komunikasi, B., Informasi, L., Jenderal, S., Pelatihan, D., & Umum, K. (2024). *Prosiding Kajian Akademis Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan*. 2024.
- Natalia, B. (2024). Tanggung Jawab Direksi Dalam Kejahatan Bisnis Asuransi. *Jurnal Ilmiah Wahana Pendidikan*, 10(15), 126–134.
- Padmanegara, I. P. B. (2024). *Kedudukan Pemegang Saham Minoritas dalam Penentuan Kebijakan dan Perlindungan Sebagai Pemegang Saham Perseroan Terbatas Terbuka*. 14(April).
- Pardamean, M. C. (2023). Pertanggungjawaban Direksi Atas Tindak Pidana Korporasi. *UNES Law Review*, 6(2), 7365–7372. <https://review-unes.com/https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>
- Rongiyati, S. (2023). Syarat Pendirian dan Tanggung Jawab Pemegang Saham Perseroan Perorangan. *Negara Hukum: Membangun Hukum Untuk Keadilan Dan Kesejahteraan*, 14(1), 104–122. <https://doi.org/10.22212/jnh.v14i1.3823>
- Saputra, F. R., Hafrida, & Liyus, H. (2025). *PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI DALAM TINDAK PIDANA KEPABEANAN DI INDONESIA*. 12(013), 79–93.
- Sariwati, R. (2022). Keikutsertaan dewan komisaris dalam pengurusan operasional perseroan terbatas. *Jurnal Cakrawala Hukum*, 88–95. <https://doi.org/10.26905/idjch.v13i1.768>
- 3.Abstrak
- Setiawati, A. D., & Gisa Vitrana, M. (2025). Doktrin Business Judgment Rule dalam UU BUMN: Batas Tanggung Jawab Direksi dalam Tindak Pidana Korupsi. *Jurnal Rechtsens*, 14(1), 155–170. <https://doi.org/10.56013/rechtsens.v14i1.4256>
- Sinaga, L. V., & Lestari, C. I. (2021). Analisis Yuridis Pertanggungjawaban Direksi Terhadap Pailitnya Suatu Perseroan Terbatas. *JURNAL RECTUM: Tinjauan Yuridis Penanganan Tindak Pidana*, 3(1), 25. <https://doi.org/10.46930/jurnalrectum.v3i1.816>
- Sorialam, M., Ismail, & Setiawan, P. A. H. (2025). *Konsep Pertanggungjawaban Pidana Pajak yang Dilakukan Wajib Pajak Perseroan Terbatas Guna Mewujudkan Kepastian Hukum*. 3(2), 834–847. <https://doi.org/10.5281/zenodo.16872260>
- Sudjateruna, Y. A., & Swardhana, G. M. (2021). Pengaturan Organ Komisaris Dalam Perseroan Terbatas Perseorangan Menurut Perspektif Undang-Undang Cipta Kerja. *Acta Comitatus*, 6(03), 474. <https://doi.org/10.24843/ac.2021.v06.i03.p2>
- Supriyanto, D. (2024). *TANGGUNG JAWAB*

*DEWAN KOMISARIS DALAM TINDAK
PIDANA KORUPSI RP 16,8 TRILIUN PT
ASURANSI JIWASRAYA. 6(1), 47–67.*

Tuyisenge, S. (2022). The Concept of Piercing Corporate Veil. *SSRN Electronic Journal, January*, 1–15.
<https://doi.org/10.2139/ssrn.4056386>

Utama, M. S., Junaidi, A., & Ismiyanto, I. (2024). Pertanggungjawaban Perseroan Terbatas Sebagai Wajib Pajak Badan Dalam Pelaporan Pajak Secara Online. *Ranah Research : Journal of Multidisciplinary Research and Development*, 7(1), 279–286.
<https://doi.org/10.38035/rj.v7i1.1225>

Virginia, E. F., & Soponyono, E. (2021). Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia Program Studi Magister Ilmu Hukum*, 3(3), 299–311.

Wiranti, W. (2023). Tanggung Jawab Pengurus Perseroan atas Tunggakan Pajak Perseroan Berdasarkan Prinsip Fiduciary Duty. *Amnesti: Jurnal Hukum*, 4(2), 156–169.
<https://doi.org/10.37729/amnesti.v4i2.3043>

Yanti, N. M. D. A., Artaningrum, R. G., & Wasita, P. A. A. (2022). PENGARUH KESADARAN WAJIB PAJAK, KEGIATAN SOSIALISASI PERPAJAKAN, DAN PEMERIKSAAN PAJAK TERHADAP PENERIMAAN PAJAK PENGHASILAN DI KPP PRATAMA TABANAN. *Jrka*, 6(1).

