



DOI: <https://doi.org/10.31933/unesrev.v6i2>

Received: 14 Oktober 2023, Revised: 3 Desember 2023, Publish: 5 Desember 2023

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Pertanggungjawaban Direksi Atas Tindak Pidana Perpajakan Ditinjau dari Doktrin *Business Judgement Rule*

Nadya Frisca Delicia¹, Ariawan Gunadi²

¹Fakultas Hukum, Universitas Tarumanagara, Jakarta, Indonesia

Email: Nadya.friscadel@gmail.com

²Fakultas Hukum, Universitas Tarumanagara, Jakarta, Indonesia

Email: ariawangun@gmail.com

Corresponding Author: Nadya.friscadel@gmail.com

Abstract: *Legislation in Indonesia is coercive and all-embracing. The tax sector is no exception. Both individuals and corporate entities have an obligation to pay taxes. As a taxpayer, it cannot be denied that there are opportunities to commit tax crimes. This article aims to analyze tax evasion as a means of tax crimes committed by company directors when viewed from the business judgment rule doctrine. This research uses normative juridical legal research by collecting secondary data. The results of this research show that directors can be held personally responsible if they are proven to have committed tax evasion on behalf of the company and cannot be protected by the business judgment rule doctrine.*

Keyword: *Tax Evasion, Company Directors, Business Judgment Rule*

Abstrak: Peraturan perundang-undangan di Indonesia bersifat memaksa dan mencakup semua. Tidak terkecuali dalam sektor perpajakan. Baik perorangan maupun badan perusahaan mempunyai kewajiban untuk membayar pajak. Sebagai wajib pajak, tidak dapat dipungkiri bahwa terdapat celah untuk melakukan tindak pidana perpajakan. Artikel ini bertujuan untuk membahas terkait penggelapan pajak yang dilakukan oleh direksi perusahaan apabila ditinjau dari doktrin *business judgement rule*. Penelitian ini menggunakan penelitian hukum yuridis normatif dengan mengumpulkan data sekunder. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa direksi dapat dimintai pertanggungjawabannya secara pribadi apabila terbukti melakukan penggelapan pajak atas nama perusahaan dan tidak dapat bersembunyi di balik doktrin *business judgement rule*.

Kata Kunci: *Penggelapan Pajak, Direksi Perusahaan, Business Judgment Rule*

PENDAHULUAN

Indonesia sebagai *rechtsstaat* secara jelas telah tercantum dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945 (“UUD NRI 1945”) yang pada Pasal 1 ayat (3) menegaskan bahwa “Negara Indonesia adalah Negara Hukum”. Menilik dari rumusan pasal

tersebut, dapat diartikan bahwa Indonesia sebagai negara menjunjung tinggi hukum dan kedaulatan hukum, yang dimana artinya kekuasaan hukum terletak di atas segala kekuasaan yang ada dalam negara dan kekuasaan hukum itu tidak boleh bertentangan dan harus tunduk pada hukum yang berlaku. Jika kita mengacu kepada Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (“UU PPP”), dinyatakan bahwa UUD NRI 1945 menduduki hierarki paling tinggi dalam norma peraturan perundang-undangan di Indonesia, oleh karena itu sesuai dengan asas *lex superiori derogat legi inferiori*, maka peraturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi.

Pada dasarnya, peraturan perundang-undangan ini bersifat memaksa dan mencakup semua (*all-embracing*). Sifat memaksa artinya peraturan perundang-undangan tersebut dapat ditaati dan dengan demikian penerbitan dalam masyarakat dapat tercapai, dalam arti bahwa negara mempunyai kekuasaan untuk memakai kekerasan fisik secara legal. Selanjutnya, sifat mencakup semua yang artinya semua peraturan perundang-undangan berlaku untuk semua orang tanpa terkecuali (Budiarjo, 2005). Contohnya, semua orang tanpa terkecuali memiliki keharusan untuk membayar pajak. Pungutan pajak sendiri sebenarnya telah disinggung dalam Pasal 23A UU NRI 1945, yang dinyatakan bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.

Mengenai hal tersebut, Pemerintah kemudian menerbitkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (“UU 28/2007”) sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang (UU) Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (“UU 16/2009”) dan diubah lagi menjadi Undang-undang (UU) Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (“UU Pajak”) sebagai *lex specialis* dari rumusan Pasal 23 A UUD NRI 1945.

Dalam Pasal 1 UU 28/2007 dinyatakan bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, dan pihak yang menghindari kewajiban ini akan dikenakan sanksi. Pajak sendiri merupakan perikatan wajib pajak dengan negara tanpa *tegen prestasi* secara langsung dan bersifat memaksa sehingga penagihannya dapat dipaksakan (Saidi, 2010). Pentingnya penerimaan pajak bagi negara adalah karena pajak merupakan sumber pendapatan negara yang sangat penting bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pelaksanaan pembangunan nasional. Selain itu, pajak juga berfungsi sebagai stabilisasi untuk mengurangi siklus ekonomi dan menjaga stabilitas perekonomian negara.

Kontribusi pajak sebagai penerimaan negara merupakan hal yang sangat vital dalam meningkatkan pendapatan suatu negara, tidak terkecuali di Indonesia. Menurut Menteri Keuangan Republik Indonesia, Sri Mulyani Indrawati, penerimaan negara dari pajak mencapai Rp.1.109.100.000.000 (satu triliun seratus sembilan miliar seratus juta rupiah) pada akhir Juli 2023 dari target 64.6% Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2023, yang artinya lebih dari setengah pendapatan negara berasal dari pajak (Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2023). Sementara itu, meskipun per bulan September 2023 rasio kepatuhan penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan berhasil mencapai 90.23% (Siswanto, 2023), tidak dapat dipungkiri bahwa masih terdapat celah untuk terjadinya pelanggaran, baik hukum administrasi maupun pelanggaran hukum pidana oleh wajib pajak, tidak terkecuali yang dapat dilakukan oleh wajib pajak badan atau korporasi.

Definisi wajib pajak telah diatur dalam UU 28/2007 yang menyatakan “wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.” Badan sebagaimana dimaksud dalam rumusan pasal tersebut juga telah dijelaskan secara definitif dalam Pasal 1 angka (3) dimana “badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.”

Secara garis besar, wajib pajak terbagi dalam dua kelompok besar, yaitu wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan. Subjek pajak penghasilan wajib pajak badan dapat dikategorikan sebagai berikut:

- a. Badan, merupakan wajib pajak yang merupakan sekumpulan orang atau modal yang menjadi satu kesatuan, baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha;
- b. *Joint operation*, yang merupakan wajib pajak yang berbentuk kerja sama operasi, yang melakukan penyerahan atas barang kena pajak atau jasa kena pajak;
- c. Kantor perwakilan perusahaan asing, merupakan wajib pajak dari perwakilan dagang asing atau kantor perwakilan perusahaan asing di Indonesia namun bukan termasuk dalam bentuk usaha tetap;
- d. Bendahara, merupakan bendahara pemerintah yang bertugas membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lainnya, serta diwajibkan untuk melakukan pemotongan atau pemungutan pajak;
- e. Penyelenggara kegiatan, meliputi wajib pajak yang merupakan pihak selain dari keempat kategori wajib pajak badan lainnya. Wajib pajak berstatus penyelenggara kegiatan ini melakukan pembayaran imbalan dengan nama dan dalam bentuk apapun yang sehubungan dengan pelaksanaan kegiatan.

Dari penjelasan diatas, maka dapat disimpulkan bahwa pajak yang wajib dibayar oleh PT atau Perseroan Terbatas masuk ke dalam kategori wajib pajak badan.

Jika mengacu kepada Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (“UU PT”) yang merupakan *lex specialis* yang mengatur secara komprehensif mengenai berbagai aspek perseroan, dijelaskan bahwa yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengurusan Perseroan untuk kepentingan Perseroan, sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan serta mewakili Perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar adalah Direksi. Adapun apabila terjadi kerugian terhadap Perseroan tersebut akibat dari kesalahan atau kelalaian Direksi, maka anggota direksi bertanggung jawab penuh secara kerugian tersebut apabila dalam pengurusannya, anggota Direksi tersebut tidak melakukan kewajibannya dengan itikad baik dan penuh tanggung jawab. (*business judgement rule*). *Business judgement rule* adalah salah satu dari beberapa doktrin dalam hukum perusahaan yang harus dijalankan oleh direksi perseroan terbatas guna memenuhi *fiduciary duty*. Menurut Ridwan Khairandy, *business judgement rule* merupakan doktrin yang mengajarkan bahwa direksi perseroan tidak bertanggung jawab atas kerugian yang timbul dari suatu tindakan pengambilan putusan, apabila tindakan tersebut didasarkan pada itikad baik dan hati-hati. Direksi mendapat perlindungan hukum tanpa perlu memperoleh pembenaran dari pemegang saham atau pengadilan atas keputusan yang diambilnya dalam konteks pengelolaan Perusahaan (Khairandy, 2009).

Dalam konteks perpajakan, terdapat (2) jenis tindakan perpajakan yang kerap kali dilakukan oleh wajib pajak badan. Tindakan perpajakan tersebut dapat dibagi menjadi 2 (dua) kategori, yaitu penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*).

Penghindaran pajak atau *tax avoidance* merupakan aktivitas perpajakan yang bisa melanggar peraturan, karena menggunakan niat meringankan beban pajak dengan menggunakan celah dalam peraturan perpajakan. Sekalipun *tax avoidance* dipercaya sah dan tidak menyalahi aturan, kegiatan ini akan merugikan negara. James Kessler, seseorang pengacara/konsultan pajak dari Inggris membagi dua jenis *tax avoidance*, yaitu (Hariani, 2023):

- a. *Acceptable tax avoidance*, adalah penghindaran pajak yang diperbolehkan dengan karakteristik memiliki tujuan yang baik, bukan untuk menghindari pajak dan tidak melakukan transaksi palsu;
- b. *Unacceptable tax avoidance*, merupakan penghindaran pajak yang tidak diperbolehkan dengan karakteristik tidak memiliki tujuan yang baik. Sebab dilakukan secara nyata untuk menghindari pajak dan menciptakan transaksi palsu.

Penghindaran pajak yang dilakukan berulang-ulang dapat memicu wajib pajak untuk melakukan penggelapan pajak. Penggelapan pajak atau *tax evasion* merupakan usaha-usaha untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang atau menggeser beban pajak yang terutang dengan melanggar ketentuan-ketentuan pajak yang berlaku (Redaksi Ortax, 2007), hal tersebut meliputi usaha aktif Wajib Pajak dalam hal mengurangi, menghapuskan, manipulasi ilegal terhadap utang pajak atau meloloskan diri untuk tidak membayar pajak sebagaimana yang telah terutang menurut aturan perundang-undangan (Rahayu, 2009). Menurut Pasal 372 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, penggelapan didefinisikan sebagai “barang siapa yang dengan sengaja dan melawan hukum memiliki barang penggelapan pajak sesuatu yang seluruhnya atau sebagian adalah kepunyaan orang lain, tetapi yang ada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan diancam karena penggelapan, dengan pidana penjara paling lama empat tahun atau denda paling banyak sembilan ratus rupiah.”

Apabila PT sebagai Wajib Pajak yang kewenangan dalam hal kewajiban pembayaran pajaknya diwakili oleh direksi melakukan kesalahan maupun kelalaian dalam melaksanakan kewajibannya terkait pajak, maka akan dikenakan sanksi. Apabila terjadi pelanggaran dalam melakukan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakannya, perbuatan suatu Wajib Pajak dapat dianggap sebagai pelanggaran yang menyangkut tindakan administrasi perpajakan yang dikenai sanksi administrasi. Namun, kerap kali kasus tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi sulit untuk diminta pertanggungjawaban secara pidana, baik terhadap korporasi maupun terhadap direksi yang mewakili Perseroan tersebut. Oleh karena itu, dalam penelitian ini, peneliti tertarik untuk membahas terkait “Bagaimana pertanggungjawaban direksi atas tindak pidana perpajakan jika ditinjau dari doktrin *business judgment rule*?”

METODE

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini bersifat yuridis normatif. Secara definitif, metode penelitian yuridis normatif adalah penelitian hukum kepustakaan yang dilakukan dengan cara meneliti bahan-bahan kepustakaan atau data sekunder belaka (Soekanto & Mamudji, 2006). Penelitian ini dilakukan guna untuk mendapatkan bahan-bahan berupa teori-teori, konsep-konsep, asas-asas hukum serta peraturan hukum yang berhubungan dengan pokok bahasan. Menurut Soerjono Soekanto, ruang lingkup penelitian hukum normatif meliputi (Soekanto & Mamudji, 2006):

- a. Penelitian terhadap asas-asas hukum;
- b. Penelitian terhadap sistematika hukum;
- c. Penelitian terhadap taraf sinkronisasi hukum;
- d. Perbandingan hukum;
- e. Sejarah hukum.

Dalam penelitian ini, ruang lingkup penelitian ini dilakukan dengan cara menarik asas hukum, dimana dilakukan terhadap positif tertulis maupun tidak tertulis (Soekanto, 1984).

Penelitian hukum ini didasarkan pada bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier.

a. Bahan Hukum Primer

Menurut Mukti Fajar dan Yulianto Achmad, bahan hukum primer adalah bahan hukum yang bersifat autoritatif yang artinya mempunyai otoritas, yaitu merupakan hasil dari tindakan atau kegiatan yang dilakukan oleh lembaga yang berwenang untuk itu. Bahan hukum primer tersebut terdiri dari peraturan perundang-undangan, catatan-catatan resmi, atau risalah rapat dalam pembuatan perundangan-undangan dan putusan-putusan hakim (Marzuki, 2019), Bahan hukum primer yang digunakan dalam penelitian ini, yaitu:

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945;
2. Undang-Undang Nomor 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas;
3. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (“UU dan diubah lagi menjadi Undang-undang (UU) Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan
4. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan;
5. Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
6. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

b. Bahan Hukum Sekunder

Badan hukum sekunder adalah bahan hukum yang diperoleh dari buku teks, jurnal-jurnal asing, pendapat para sarjana, kasus-kasus hukum, serta simposium yang dilakukan para pakar yang terkait (Ibrahim, 2013).

c. Bahan Hukum Tersier

Bahan hukum tersier adalah bahan hukum yang memberikan petunjuk atau penjelasan bermakna terhadap bahan hukum primer dan sekunder, seperti kamus hukum, ensiklopedia, dan lain-lain (Ibrahim, 2013).

Sehubungan dengan jenis penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif, maka teknik pengumpulan data dalam penelitian ini adalah dengan Studi Kepustakaan (*Library Research*) (Matheus et al., 2023). Teknik ini digunakan untuk mencari dan mendapatkan data primer maupun data sekunder (Sugiyono, 2011). Ketika menggunakan studi kepustakaan, ada beberapa tahap yang peneliti lakukan, yaitu:

1. Mengidentifikasi sumber bahan hukum baik melalui sumbernya langsung ataupun perpustakaan;
2. Memasukkan bahan hukum yang diperlukan pada penelitian ini sesuai dengan produk hukum yang dimaksud;
3. Mengutip bahan hukum yang dibutuhkan berdasarkan penjelasan pada sumber serta urutan bahan hukum yang didapatkan oleh peneliti; dan
4. Menganalisis bahan hukum yang telah didapat berkaitan dengan persoalan serta tujuan dari penelitian ini.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pertanggungjawaban Direksi Atas Tindak Pidana Perpajakan Jika Ditinjau Dari Doktrin *Business Judgment Rule*

Dalam pengambilan keputusan, direksi sebagai penanggungjawab perseroan harus secara tegas mengejawantahkan perannya sebagai perwakilan perseroan. Oleh karena itu, segala dampak, baik menguntungkan maupun merugikan dari tindakan yang diambilnya pada prinsipnya menjadi tanggung jawab perseroan. Namun, dalam kondisi tertentu prinsip tersebut tidak berlaku dan tidak bersifat mutlak karena pada keadaan tertentu direksi harus mempertanggungjawabkan secara pribadi atas akibat dari keputusan yang dibuat olehnya, meskipun sebenarnya mereka bertindak atas nama perseroan.

Dalam menentukan seorang direksi bertanggungjawab secara pribadi atas akibat dari keputusannya, terdapat suatu doktrin yang berasal dari sistem *common law* dimana doktrin tersebut pada pokoknya memberikan perlindungan terhadap direksi perusahaan untuk tidak bertanggungjawab atas kerugian yang timbul terhadap perseroan. Doktrin tersebut dikenal sebagai doktrin *business judgment rule*. Roger LeRoy dan Gaylod A. Jentz mendefinisikan *business judgment rule* sebagai berikut (LeRoy & Jentz, 2018):

“Rule that immunizes corporate management from liability for action that result in corporate losses or damages if the action are undertaken in good faith and within both the power of the corporation and the authority of management to make.”

(Terjemahan: Peraturan yang memberikan perlindungan kepada manajemen perusahaan dari pertanggungjawaban atas tindakan yang mengakibatkan kerugian atau kerusakan perusahaan jika tindakan itu dilakukan dengan itikad baik dan masih dalam batas kewenangannya untuk berbuat).

Melihat ke dalam *ius consitutum* Indonesia, doktrin *business judgment rule* telah diadopsi dalam Pasal 97 ayat (5) UU PT yang pada pokoknya telah menentukan indikator apa saja yang harus dibuktikan oleh seorang direksi agar tidak dibebankan tanggung jawab terhadap kerugian perseroan atas keputusan yang diambilnya. Berikut adalah ketentuan Pasal 97 ayat (5) UU PT yang berbunyi sebagai berikut:

“Anggota Direksi tidak dapat dipertanggungjawabkan atas kerugian sebagaimana dimaksud pada ayat (3) apabila dapat membuktikan:

- a. kerugian tersebut bukan karena kesalahan atau kelalaiannya;*
- b. telah melakukan pengurusan dengan itikad baik dan kehati-hatian untuk kepentingan dan sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan;*
- c. tidak mempunyai benturan kepentingan baik langsung maupun tidak langsung atas tindakan pengurusan yang mengakibatkan kerugian; dan*
- d. telah mengambil tindakan untuk mencegah timbul atau berlanjutnya kerugian tersebut.”*

Dengan terdapatnya frasa “dan” dalam ketentuan Pasal 97 ayat (5) UU PT di atas, dapat dipahami bahwa seluruh indikator untuk menentukan bahwa direksi bertanggung jawab atas kerugian perseroan bersifat kumulatif yang berarti apabila salah satu indikator tidak terpenuhi maka direksi yang bersangkutan wajib bertanggung jawab atas kerugian perseroan. Meskipun indikator *Business Judgment Rule* sebagaimana Pasal 97 ayat (5) UU PT telah ditentukan, akan tetapi pada praktiknya aparat penegak hukum sulit untuk menentukan tolak ukur masing-masing dari setiap indikator tersebut sehingga setiap penerapannya bersifat keliru atau bahkan diabaikan oleh para penegak hukum. Dengan terdapatnya frasa “dan” dalam ketentuan Pasal 97 ayat (5) UU PT di atas, dapat dipahami bahwa seluruh indikator untuk menentukan bahwa direksi bertanggung jawab atas kerugian perseroan bersifat kumulatif yang berarti apabila salah satu indikator tidak terpenuhi maka direksi yang bersangkutan wajib bertanggung jawab atas kerugian perseroan. Meskipun indikator *Business Judgment Rule* sebagaimana Pasal 97 ayat (5) UU PT telah ditentukan, akan tetapi pada praktiknya aparat penegak hukum sulit untuk

menentukan tolak ukur masing-masing dari setiap indikator tersebut sehingga setiap penerapannya bersifat keliru atau bahkan diabaikan oleh para penegak hukum.

Terhadap indikator pertama yaitu “kerugian tersebut bukan karena kesalahan atau kelalaiannya”, melihat kedalam penjelasan Pasal 97 ayat (5) huruf a UU PT tidak dijelaskan lebih lanjut mengenai indikator tersebut. Oleh karena itu, untuk menentukan tolak ukur Pasal 97 ayat (5) huruf a UU PT akan mengacu kepada beberapa doktrin ahli hukum. Berfokus terhadap unsur kesalahan, menurut Eddy O.S. Hiariej unsur kesalahan dapat dibuktikan dengan adanya kesengajaan. Syarat dari kesengajaan ada dua, yakni mengetahui (*willens*) dan menghendaki (*wettens*) Jika tidak dapat dibuktikan keduanya maka kesalahan tidak terjadi (Nababan, 2015). Berdasarkan doktrin tersebut dapatlah dikatakan, bahwa sengaja berarti menghendaki dan mengetahui apa yang dilakukan. Orang yang melakukan perbuatan dengan sengaja menghendaki perbuatan itu dan disamping itu mengetahui atau menyadari tentang apa yang dilakukan itu. Misalnya: seorang Ibu, yang sengaja tidak memberi susu kepada anaknya, menghendaki dan sadar akan perbuatannya (Badan Pendidikan dan Pelatihan Kejaksaan Republik Indonesia, 2016). Terhadap unsur mengetahui sebagai syarat kesengajaan, Fitri Wahyuni dalam bukunya yang berjudul “dasar-dasar hukum pidana indonesia” pada pokoknya menjelaskan mengenai unsur “mengetahui” yang selengkapnya berbunyi sebagai berikut (Wahyuni, 2017):

“Niat merupakan suatu keinginan untuk melakukan suatu perbuatan, dan ia berada di alam bathiniyah seseorang. Sangat sulit bagi seseorang untuk mengetahui apa niat yang ada di dalam hati orang lain. Niat seseorang akan dapat diketahui jika ia mengatakannya kepada orang lain. Namun niat itu juga dapat diketahui dari tindakan (perbuatan) yang merupakan permulaan dari pelaksanaan niat.”

Selanjutnya terhadap unsur menghendaki sebagai syarat kesengajaan, apabila mengacu kedalam salah satu macam teori kesengajaan yaitu teori kehendak. Maka menurut Wirjono Prodjodikoro dalam bukunya yang berjudul “Asas-asas hukum pidana di indonesia” menyatakan sebagai berikut:

“Teori kehendak menganggap kesengajaan (opzet) ada apabila perbuatan dan akibat suatu tindak pidana dikehendaki oleh si pelaku.”

Selain dari unsur kesengajaan, Pasal 97 ayat (5) huruf a UU PT juga menentukan lebih lanjut Terhadap unsur kelalaian. Menurut Eddy O.S. Hiariej, kelalaian itu adalah kealpaan, sehingga syarat dari kealpaan ada dua yakni kurang menduga-duga atau kurangnya kehati-hatian (Nababan, 2015). Mengacu kepada doktrin tersebut, dapat disimpulkan bahwa untuk menentukan direksi bertanggungjawab atas kerugian perusahaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 97 ayat 5 huruf a UU PT maka salah satu dari unsur “kesalahan” atau “kelalaian” harus terpenuhi. Unsur kesalahan dibuktikan dengan adanya kesengajaan direksi untuk merugikan perusahaan yang dapat diukur dari fakta bahwa dirinya telah mengetahui dan memang menghendaki kerugian tersebut. Sedangkan unsur kelalaian baru dinyatakan terpenuhi apabila kurang kecakapan, kehati-hatian, kepatuhan dan ketekunan (*duty of care, duty of loyalty, duty of skill and duty of diligence*).

Terhadap indikator kedua yaitu “telah melakukan pengurusan dengan itikad baik dan kehati-hatian untuk kepentingan dan sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan”. Menelaah indikator kedua tersebut, maka terdapat beberapa unsur yang dapat menjadi tolak ukur agar seorang direksi tidak dipertanggungjawabkan terhadap kerugian perusahaan yaitu:

a. Itikad baik

Itikadi baik (*good faith*) dapat dibuktikan dengan perbuatan direksi dalam melakukan pengurusan perseroan tidak bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan anggaran dasar dari perusahaan yang diurusnya.

b. Kehati-hatian

Dalam menjalankan pengurusan perseroan, setiap direksi harus memenuhi kewajiban kehati-hatian, yang juga dikenal sebagai *duty of care* atau *prudential duty*. Dalam menjalankan tugas-tugasnya terkait perseroan, anggota direksi tidak diperbolehkan untuk bertindak dengan kurang cermat atau sembrono (*carelessly*). Apabila mereka melalaikan tugas-tugas ini, menurut hukum, mereka melanggar kewajiban berhati-hati (*duty of care*) atau melanggar "*prudential duty*."

Standar kehati-hatian (*duty of care*) yang diterapkan secara umum dalam praktik adalah standar yang sesuai dengan tindakan hati-hati yang dilakukan oleh orang biasa dalam posisi dan kondisi yang sama. Apabila patokan kehati-hatian ini diabaikan oleh anggota direksi dalam menjalankan pengurusan perseroan, dia dianggap bersalah melanggar kewajiban mesti melaksanakan pengurusan dengan penuh tanggung jawab (Harahap, 2009).

c. Kepentingan perseoran

Kepentingan perseroan dapat diukur dari pengambilan keputusan yang diambil oleh direksi memang bertujuan untuk kebaikan atas perseroan dan tidak memiliki tujuan untuk memenuhi kepentingan sendiri apalagi sampai dengan ingin merugikan perseroan.

d. Sesuai maksud dan tujuan perseroan

Sesuai maksud dan tujuan perseroan diartikan sebagai sesuai dengan kegiatan atau bidang usaha yang telah ditentukan dalam anggaran dasar perseroan tersebut.

Selanjutnya mengenai indikator ketiga yaitu "tidak mempunyai benturan kepentingan baik langsung maupun tidak langsung atas tindakan pengurusan yang mengakibatkan kerugian." Pada dasarnya Keterkaitan antara konflik kepentingan dan penerapan Tata Kelola Perusahaan yang Baik (*Good Corporate Governance*) sangat erat. Salah satu tujuan utama pembentukan *Good Corporate Governance* adalah untuk mengenali, mencegah, dan mengatasi konflik kepentingan dalam Perusahaan (Komite Nasional Kebijakan Governance, 2006).

Indikator terakhir adalah "telah mengambil tindakan untuk mencegah timbul atau berlanjutnya kerugian tersebut". Mengacu kepada penjelasan dalam Pasal 97 ayat (5) huruf e UU PT, telah dinyatakan bahwa "telah mengambil tindakan untuk mencegah timbul atau berlanjutnya kerugian termasuk juga langkah-langkah untuk memperoleh informasi mengenai tindakan pengurusan yang dapat mengakibatkan kerugian, antara lain melalui forum rapat Direksi."

Dalam konteks tindak pidana perpajakan, yaitu penggelapan pajak, penggelapan pajak dapat didefinisikan sebagai upaya atau tindakan yang melanggar peraturan perundang-undangan seperti:

- a. Tidak mengisi SPT tepat waktu;
- b. Tidak membayar pajak tepat waktu;
- c. Tidak dapat memenuhi pelaporan dan pengurangannya secara lengkap;
- d. Tidak melaksanakan kewajiban pembukuan;
- e. Tidak memenuhi kewajiban menyetorkan pajak penghasilan para karyawan yang dipotong dan pajak lainnya yang telah dipungut;
- f. Tidak memenuhi permintaan fiskus akan informasi pihak ketiga;
- g. Melakukan penyuapan atau intimidasi terhadap aparat pajak.

Hal ini yang kemudian diatur dalam Pasal 38, Pasal 39, dan Pasal 39 A UU Pajak. Apabila terdapat pihak yang melakukan pelanggaran terhadap pemenuhan hak dan kewajiban perpajakannya, yang berposisi sebagai pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana adalah wajib pajak, baik seseorang maupun badan hukum perusahaan yang didalamnya terdapat subjek hukum orang dan subjek badan hukum. Pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan terkait dengan adanya pelaku tindak pidana dibidang perpajakan yang berhubungan dengan suatu wajib pajak badan hukum, yakni, perusahaan atau korporasi.

Dalam Pasal 39 UU Pajak, dinyatakan bahwa kerugian yang ditimbulkan pada pendapatan negara dapat dipidana 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. Ketentuan sanksi administrasi dan pidana dalam rumusan pasal tersebut tentunya sangat merugikan Perseroan apabila Direksi dalam pengambilan keputusannya melanggar peraturan perundang-undangan yang ada. Terlebih lagi apabila direksi dalam menjalankan tugasnya dalam mengurus Perseroan dengan sengaja menerima manfaat terhadap dirinya sendiri dengan melakukan penggelapan pajak perusahaan. Contohnya, dengan melaporkan penjualan lebih kecil dari yang seharusnya, biaya fiktik, maupun pemalsuan dokumen keuangan perusahaan.

Secara teoritis, dalam UU PT dan UU Pajak telah diatur mengenai tanggungjawab hukum Direksi yang melakukan tindak pidana (perpajakan) yang merugikan Perseroan. Sebagaimana diatur dalam Pasal 97 ayat (3) UU PT, dinyatakan bahwa “Setiap anggota Direksi bertanggung jawab penuh secara pribadi atas kerugian Perseroan apabila yang bersangkutan bersalah atau lalai menjalankan Perseroan.” Selain itu, dalam hal pengurusan kewajiban pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (2) UU Pajak telah dinyatakan bahwa “Direksi bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut. “Mengenai hal tersebut, Mahkamah Agung kemudian mengeluarkan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan Dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang pada hakikatnya mengatur bahwa tindak pidana di bidang perpajakan dapat dimintakan pertanggungjawabannya kepada orang pribadi dan korporasi sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Otoritas pajak di Indonesia dalam melaksanakan tugasnya mempunyai dua fungsi besar yaitu fungsi pelayanan dan fungsi penegakkan hukum. Sebagai bagian dari fungsi penegakkan hukum, otoritas pajak di Indonesia dalam menangani kasus tindak pidana penggelapan pajak harus benar-benar menelaah secara komperhensif dimana letak kesalahannya dan siapa yang bertanggung jawab atas kesalahan tersebut agar tidak merugikan pihak-pihak yang bersangkutan, baik Perseoran maupun Negara. Dengan demikian, apabila dalam suatu kasus penggelapan pajak terbukti bahwa direksi dalam pengambilan keputusannya mengandung unsur-unsur *fraud*, *conflict of interest*, *illegality*, dan *gross negligence* (tidak mencegah terjadinya pelanggaran atau memperbaiki keadaan) (Ilyas & Burton, 2001), sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan doktrin yang telah diuraikan diatas, maka direksi sebagai wakil perusahaan dapat dimintai pertanggungjawaban secara pribadi atas tindak pidana perpajakan tersebut dan tidak dapat berlindung di bawah doktrin *business judgement rule*.

KESIMPULAN

Doktrin *business judgement rule* dapat memberikan perlindungan kepada direksi di mana direksi perseroan tidak dapat dibebankan tanggung jawab secara hukum atas keputusan yang diambilnya walaupun keputusan tersebut menimbulkan kerugian bagi perusahaan, sepanjang keputusan itu dilakukan dengan iktikad baik, tujuan, dan cara yang benar, dasar yang rasional, dan kehati-hatian. Dalam konteks penggelapan pajak yang dilakukan oleh direksi, (yang mana merupakan tindak pidana perpajakan), apabila direksi terbukti melanggar peraturan perundang-undangan yang berlaku, maka sesuai dengan UU PT dan UU Pajak, dapat dimintai pertanggungjawaban pidana dan tidak dapat berlindung di bawah doktrin *business judgement rule*.

REFERENSI

- Badan Pendidikan dan Pelatihan Kejaksaan Republik Indonesia. (2016). *Modul Asas-Asas Hukum Pidana*. Badan Pendidikan dan Pelatihan Kejaksaan Republik Indonesia.
- Budiarjo, M. (2005). *Dasar-Dasar Ilmu Politik*. Gramedia Pustaka Utama.
- Harahap, M. Y. (2009). *Hukum Perseroan Terbatas*. Sinar Grafika.
- Hariani, A. (2023). *Perbedaan Penggelapan dan Penghindaran Pajak*. Pajak.com. <https://www.pajak.com/pajak/perbedaan-penggelapan-dan-penghindaran-pajak/#:~:text=Penghindaran pajak atau tax avoidance,kegiatan ini akan merugikan negara>
- Ibrahim, J. (2013). *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Bayumedia Publishing.
- Ilyas, W. B., & Burton, R. (2001). *Hukum Pajak*. Salemba Empat.
- Indonesia. Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
- _____. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945.
- _____. Undang-Undang Nomor 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.
- _____. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (“UU dan diubah lagi menjadi Undang-undang (UU) Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- _____. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan;
- _____. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 tahun 2019 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2023). *Penerimaan Pajak Tembus Rp1.109,1 Triliun hingga Akhir Juli 2023*. Kemenkeu.go.id. <https://www.kemenkeu.go.id/informasi-publik/publikasi/berita-utama/Penerimaan-Pajak-Rp1109-Triliun-Akhir-Juli-2023>
- Khairandy, R. (2009). *Teknologi dan Alih Teknologi dalam Perspektif Hukum* (1 ed.). Total Media.
- Komite Nasional Kebijakan Governance. (2006). *Pedoman Umum Good Corporate Governance Indonesia*. Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG).
- LeRoy, R., & Jentz, G. A. (2018). *Business Law today : the Essentials : Text & Summarized Cases : E-Commerce, Legal, Ethical, and International Environment*. Gramedia Pustaka Utama.
- Marzuki, P. M. (2019). *Penelitian Hukum: Edisi Revisi* (19 ed.). Prenada Media Group.
- Matheus, J., Delicia, N. F., & Rasji. (2023). Implementation of the Carbon Tax Policy in Indonesia: Concepts and Challenges Towards Net Zero Emissions 2060. *Ajudikasi : Jurnal Ilmu Hukum*, 7(1), 91–114. <https://doi.org/https://doi.org/10.30656/ajudikasi.v7i1.6464>
- Nababan, H. (2015). *Hukum Tanpa Takaran: Penjara Korupsi Bagi Korban Penipuan*. Q-Communication.
- Rahayu, S. K. (2009). *Perpajakan: Teori dan Teknis Perhitungan*. Graha Ilmu.
- Redaksi Ortax. (2007). *Tax Specialist Sebagai Suatu Profesi?* Ortax. <https://ortax.org/tax->

specialist-sebagai-suatu-profesi

Saidi, M. D. (2010). *Pembaruan Hukum Pajak*. Rajawali Pers.

Siswanto, D. (2023). *Rasio Kepatuhan Wajib Pajak Tembus 90,23% pada September 2023*. Kontan.co.id. [https://nasional.kontan.co.id/news/rasio-kepatuhan-wajib-pajak-tembus-9023-pada-september-2023#:~:text=Rasio Kepatuhan Wajib Pajak Tembus 90%2C23%25 pada September 2023,Sabtu%2C 14 Oktober&text=KONTAN.CO.ID - JAKARTA,pajak hingga akhir September 2023](https://nasional.kontan.co.id/news/rasio-kepatuhan-wajib-pajak-tembus-9023-pada-september-2023#:~:text=Rasio%20Kepatuhan%20Wajib%20Pajak%20Tembus%2090%2C23%25%20pada%20September%202023,Sabtu%2C%2014%20Oktober&text=KONTAN.CO.ID%20-%20JAKARTA,pajak%20hingga%20akhir%20September%202023)

Soekanto, S. (1984). *Pengantar Penelitian Hukum*. UI Press.

Soekanto, S., & Mamudji, S. (2006). *Penelitian Hukum Normatif (Suatu Tinjauan Singkat)*. Rajawali Press.

Sugiyono. (2011). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Alfabeta.

Wahyuni, F. (2017). *Dasar-Dasar Hukum Pidana di Indonesia*. PT Nusantara Persada Utama.