

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pajak menurut P.J.A. Adriani sebagaimana dikutip oleh Santoso Brotodihardjo adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan perundang-undangan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.¹ Hak pemerintah atau negara dalam melaksanakan pemungutan pajak adalah berdasarkan Pasal 23 A UUD 1945 yang menyatakan bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam undang-undang”, selain itu, Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 secara tegas menyatakan pula bahwa “Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang”.

Pemungutan pajak merupakan hak negara dan pembayaran pajak merupakan kewajiban masyarakat. Pakar perpajakan mengatakan pajak merupakan peralihan kekayaan dari sektor privat ke sektor publik yang pemungutannya tidak mendapatkan imbalan secara langsung, namun akan digunakan untuk kepentingan umum yang dapat dinikmati oleh seluruh masyarakat Indonesia. Berdasarkan hal- demikian,

¹ Ardison Asri, *Buku Ajar Hukum Pajak & Peradilan Pajak*, Jawa Barat : CV Jejak, 2021, hlm. 34-35.

belanja negara, pajak dan pungutan lain dimaksud harus diatur dengan undang-undang.²

Untuk menjalankan roda pemerintahan dan pembangunan infrastruktur yang dilakukan oleh negara tentu membutuhkan biaya yang tidak sedikit. Oleh sebab itu biaya yang digunakan untuk semua itu didapat dari berbagai sumber penerimaan negara. Pada umumnya negara mempunyai sumber-sumber penghasilan atau penerimaan. Adapun Sumber-sumber penerimaan itu yaitu dari:

1. Bumi, air dan kekayaan alam;
2. Pajak-pajak, Bea dan cukai;
3. Penerimaan Negara Bukan Pajak (*non-tax*);
4. Laba dari Badan Usaha Milik Negara;
5. Sumber-sumber lain.³

Sebagai salah satu wajib pajak di Indonesia, perusahaan dengan bentuk PT, CV, firma dan lain sebagainya pada dasarnya juga ikut mendapatkan manfaat dari pembangunan, sehingga hal tersebut menjadi alasan penting perusahaan juga diwajibkan membayar pajak, disamping karena perusahaan memperoleh laba atas barang atau jasa yang dihasilkannya. Perusahaan wajib membayar pajak kepada negara dan daerah tempatnya beroperasi. Adapun sebelum perusahaan ditetapkan sebagai wajib pajak, perusahaan tersebut harus terlebih dahulu terdaftar secara resmi dan dikukuhkan melalui akte pendirian perusahaan.

Dalam perkembangannya, perusahaan atau pengusaha sebagai wajib pajak acap kali melakukan tindakan perlawanan pajak dengan beragam cara dengan maksud dan tujuan untuk menghindari pembayaran pajak dengan nominal sebagaimana mestinya.

² Bustamar Ayza, *Hukum Pajak Indonesia*, Jakarta: Kencana, 2017, hlm. 2.

³ Ardison Asri, *Op. Cit.* hlm. 33.

Hal tersebut tentunya merugikan keuangan negara sebab pada dasarnya negara yang berhak menerima pembayaran berupa pajak tidak mendapatkan hak-nya sepenuhnya, bahkan jika dikaji lebih spesifik bukan hanya negara saja yang dirugikan dalam hal ini melainkan masyarakat pula akan terkena imbas dari permasalahan tersebut sebab pada dasarnya pajak dikelola dan ditujukan untuk memajukan kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara melalui program-program pembangunan dari pemerintah.

Dalam beberapa literatur, tindak pidana pajak dikategorikan sebagai salah satu bentuk perlawanan wajib pajak, khususnya perlawanan aktif. R. Santoso Brotodihardjo mendefinisikan perlawanan aktif Wajib Pajak sebagai semua usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan kepada fiskus dengan maksud untuk menghindari pajak. Sementara itu, perlawanan pasif mencakup hambatan-hambatan pemungutan pajak yang disebabkan oleh struktur ekonomi, intelektualitas dan moral penduduk, serta teknik pemungutan pajak yang dilakukan oleh suatu negara.⁴

Salah satu bentuk perlawanan pajak aktif yang dilakukan oleh perusahaan sebagai wajib pajak adalah menerbitkan faktur pajak fiktif. Faktur pajak fiktif adalah faktur pajak yang tidak sah, tidak sah dikarenakan faktur pajak tersebut diterbitkan berdasarkan transaksi yang tidak sebenarnya atau faktur pajak yang diterbitkan oleh pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena- Pajak (PKP). Pengertian tersebut mengacu pada ketentuan dalam SE 132/PJ/2018. (PKP)".

⁴ R. Santoso Brotodihardjo dalam Adrianto Dwi Nugroho, *Hukum Pidana Pajak Indonesia*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2017, hlm. 1.

Perlawanan pajak aktif dalam perusahaan umumnya dilakukan atau setidaknya tidaknya turut serta dilakukan oleh oknum yang memiliki ruang lingkup pekerjaan yang berhubungan dengan keuangan dan perpajakan perusahaan, untuk posisi pekerjaan tersebut dalam perusahaan biasanya dikenal dengan nama *Staf accounting*. Dalam perusahaan, *Staf accounting* memiliki tanggungjawab memeriksa dan melakukan verifikasi transaksi keuangan perusahaan, melakukan pencatatan dan dokumentasi, serta bertugas menyusun laporan keuangan secara akurat.

Dalam hal menerbitkan faktur pajak, pada dasarnya *Staf accounting* telah diberi kuasa atau wewenang oleh pimpinan perusahaan atau pemilik perusahaan dalam menerbitkan faktur pajak untuk dan atas nama perusahaan. Sehingga dapat disimpulkan bahwasanya peran seorang *Staf accounting* dalam hal melakukan perlawanan pajak dengan cara menerbitkan faktur pajak fiktif sangatlah ketara sebab dilakukan dalam ruang lingkup pekerjaan seorang *Staf accounting*.

Adapun kriteria dari penerbit/pengunggah faktur pajak fiktif adalah sebagai berikut :

1. WP yang menyampaikan SPT Masa PPN, tetapi elemen data SPT beserta lampirannya tidak dapat direkam karena yang bersangkutan tidak terdaftar sebagai PKP.
2. WP yang kerap pindah alamat atau sering mengajukan permohonan pindah alamat/tempat kedudukan/permohonan perpindahan lokasi tempat terdaftar.
3. Wajib Pajak Non Efektif (NE) yang tiba-tiba aktif dan mempunyai jumlah penyerahan besar.
4. Wajib Pajak yang baru berdiri tetapi memiliki jumlah penyerahan besar dan PPN Kurang Bayarnya Kecil.
5. Beberapa Wajib Pajak yang pengurus dan komisarisnya adalah orang yang sama.
6. Wajib Pajak yang melaporkan jumlah penyerahan tidak sebanding dengan jumlah modal atau jumlah harta perusahaan.
7. Wajib Pajak yang melakukan pembetulan SPT Masa PPN yang mengakibatkan jumlah pajak keluaran menjadi lebih besar diimbangi

dengan perubahan pajak masukan yang besar sehingga tidak mengubah PPN kurang bayar yang telah dilaporkan atau menambah PPN kurang bayar tetapi nilainya kecil.

8. Wajib Pajak yang penyerahan BKP-nya sangat beragam sehingga tidak diketahui dengan pasti kegiatan usaha utamanya.
9. Wajib pajak yang berdomisili di kawasan perumahan tetapi punya peredaran usaha besar.⁵

Salah satu bentuk tindak pidana *Staff accounting* yang melakukan transaksi dengan tidak sebenarnya dilakukan secara terus-menerus terdapat dalam Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn. Dalam kasus tersebut, terdakwa yang bernama Yuli Yanthi Harahap yang merupakan *Staff accounting* pada perusahaan PT MITRA KENCANA MANDIRI terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana turut serta menerbitkan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yang dilakukan terus menerus sebagai perbuatan yang dilanjutkan, sebagaimana dalam dakwaan Tunggal Penuntut Umum yaitu Pasal 39 A huruf a Jo. Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Jo pasal 64 ayat (1) KUH Pidana. Bahwa tindak pidana yang dilakukan terdakwa Yuli Yanthi Harahap adalah bekerja sama dengan saksi Jhon Jerry selaku direktur PT MITRA KENCANA MANDIRI dan saksi Edysa Widjaja Halimko alias Edi Susanto untuk menerbitkan faktur pajak atas nama PT MITRA KENCANA MANDIRI terhadap lawan transaksi yaitu PT ANDHIKA PRATAMA JAYA ABADI dan CV SENTRAL ELEKTRINDO PERKASA tanpa ada transaksi berupa penyerahan barang kena pajak, akan tetapi dibuat seolah-olah ada transaksi tersebut.

Berdasarkan uraian latar belakang permasalahan diatas maka penulis tertarik untuk mengangkat judul skripsi, yaitu : **Pertanggungjawaban Pidana *Staff Accounting* Atas Tindak Pidana Pajak Yang Melakukan Transaksi Dengan Tidak Sebenarnya Dilakukan Secara Terus Menerus Dan Bersama-Sama (Studi Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn).**

⁵ <https://www.online-pajak.com/seputar-efaktur-ppn/faktur-pajak-fiktif>, Diakses pada 05 Januari 2023.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang diatas, maka yang menjadi rumusan masalah yang akan dibahas dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Bagaimana pertanggungjawaban pidana *Staf accounting* atas tindak pidana pajak yang melakukan transaksi dengan tidak sebenarnya dilakukan secara terus-menerus berdasarkan Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn. ?
2. Bagaimana dasar pertimbangan hakim dalam menjatuhkan pidana terhadap *Staf accounting* atas tindak pidana pajak yang melakukan transaksi dengan tidak sebenarnya dilakukan secara terus-menerus berdasarkan Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn. ?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah tersebut diatas, maka yang menjadi tujuan daripada penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Untuk mengetahui pertanggungjawaban pidana *Staf accounting* atas tindak pidana pajak yang melakukan transaksi dengan tidak sebenarnya dilakukan secara terus-menerus berdasarkan Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn.
2. Untuk mengetahui dasar pertimbangan hakim dalam menjatuhkan pidana terhadap *Staf accounting* atas tindak pidana pajak yang melakukan transaksi dengan tidak sebenarnya dilakukan secara terus-menerus berdasarkan Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn.

D. Manfaat Penelitian

Berdasarkan tujuan penelitian tersebut diatas, maka manfaat penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Manfaat Teoritis

Penelitian ini penulis harapkan akan memberikan manfaat dalam perkembangan ilmu pengetahuan serta ilmu hukum pidana dalam konteks hukum pajak atau tindak pidana perpajakan;

2. Manfaat Praktis

a) Diharapkan hasil penelitian ini dapat memberikan pemahaman terhadap praktisi hukum baik itu Polisi, Jaksa, Hakim, dan pengacara, serta pejabat terkait yang memiliki tugas maupun kewenangan dalam penegakan hukum dalam konteks pidana perpajakan.

b) Diharapkan penelitian ini memberikan kontribusi berupa referensi tambahan bagi masyarakat umum, dan terkhusus bagi mahasiswa fakultas hukum.

3. Manfaat Bagi Diri Sendiri

a) Hasil dari penelitian ini diharapkan lebih memperdalam pengetahuan ilmu hukum penulis khususnya dalam bidang hukum pidana.

b) Penelitian ini sekaligus sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum pada Program Studi Ilmu Hukum bagian Hukum Pidana.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Tinjauan Umum Tentang Pertanggungjawaban Pidana

1. Pengertian Pertanggungjawaban Pidana

Ilmu hukum pidana telah mengenal sejak lama pengertian sifat melawan hukum, kesalahan, tindak pidana, pertanggungjawaban pidana dan pemidanaan yang di Indonesia banyak mengadopsi dari hukum pidana Belanda yang menganut *civil law system*. Berlakunya hukum pidana di Indonesia tidak terlepas dengan berlakunya (*Het wetboek van strafrecht*) di negara Belanda dengan adanya asas konkordansi.⁶

Pertanggungjawaban pidana adalah pertanggungjawaban orang terhadap tindak pidana yang dilakukannya, Tegasnya yang dipertanggungjawabkan orang itu adalah tindak pidana yang telah dilakukannya. Sebab asas dalam pertanggungjawaban dalam hukum pidana ialah: Tidak dipidana jika tidak ada kesalahan (*Geen straf zonder schuld actus non facit reum nisi mens sist rea*).⁷

Dalam bahasa asing pertanggungjawaban pidana disebut juga sebagai “*toerekenbaarheid*”, “*criminal responsibility*”, “*criminal liability*”. Mengenai apa yang dimaksud dengan kemampuan bertanggungjawab (*toerekeningsvatbaarheid*) ini, KUHP tidak merumuskannya secara tegas, sehingga harus dicari dalam doktrin yang ada. Hal mana selanjutnya untuk adanya pertanggungjawaban pidana, suatu syarat

⁶Agus Rusianto, *Tindak Pidana & Pertanggungjawaban Pidana: Tinjauan Kritis Melalui Konsistensi Antara Asas, Teori, Dan Penerapannya*, Jakarta: Kencana, 2016, hlm. 2

⁷Moeljatno, *Asas-asas Hukum Pidana*, Jakarta: Rineka Cipta, 2008, hlm. 165.

yang diperlukan adalah si pembuat harus mampu bertanggung jawab, dengan kata lain harus ada kemampuan bertanggungjawab dari si pembuat.⁸

Secara sederhana, didasarkan kepada doktrin yang ada, tidak ada kemampuan bertanggungjawab pada si pembuat, apabila:

1. Si pembuat tidak ada kebebasan untuk memilih antara berbuat dan tidak berbuat mengenai apa yang dilarang atau diperintahkan oleh undang-undang;
2. Si pembuat ada dalam suatu keadaan yang sedemikian rupa, sehingga tidak dapat menghinsafi bahwa perbuatannya itu bertentangan dengan hukum dan tidak dapat menentukan akibat perbuatannya.⁹

Berbicara masalah pertanggungjawaban pidana, ternyata terdapat dua pandangan, yaitu pandangan *monistis* antara lain dikemukakan oleh *Simon* yang merumuskan “*starfbaar feit*” sebagai “*eene strafbaar gestelde, onrechtmatige, met schuld in verband staande handeling van een toerekeningvatbaar persoon*” (Suatu perbuatan yang oleh hukum diancam dengan hukuman, bertentangan dengan hukum, dilakukan oleh seorang yang bersalah dan orang itu dianggap bertanggung jawab atas perbuatannya). Menurut aliran monisme unsur-unsur *starfbaar feit* itu meliputi baik unsur-unsur perbuatan, yang lazim disebut unsur obyektif, maupun unsur-unsur pembuat, yang lazim dinamakan unsur-unsur subyektif. Oleh karena itu dicampurnya unsur perbuatan dan unsur pembuatnya, maka dapatlah disimpulkan bahwa *starfbaar*

⁸ Lukman Hakim, *Asas-asas Hukum Pidana*, Yogyakarta: Deepublish, 2020, hlm. 35.

⁹ *Ibid.*

feit adalah sama dengan syarat-syarat penjatuhan pidana, sehingga seolah-olah dianggap bahwa kalau terjadi *strafbaar feit*, maka pasti pelakunya dapat dipidana.¹⁰

Oleh karena itu menganut pandangan *monistis* tentang *strafbaar feit* atau *act* berpendapat, bahwa unsur-unsur pertanggungjawaban pidana yang menyangkut pembuat delik yang meliputi :

- a. Kemampuan bertanggungjawab;
- b. Kesalahan dalam arti luas, sengaja dan/atau kealpaan;
- c. Tidak ada alasan pemaaf.¹¹

Sedangkan orang pertama yang menganut pandangan *dualistis* adalah *Herman Kantorowich*, dalam tahun 1933 Sarjana Hukum Pidana Jerman menulis buku dengan judul “*Tut und Schuld*” dimana beliau menentang kebenaran pendirian mengenai kesalahan (*Schuld*) yang ketika itu berkuasa, yang oleh beliau dinamakan “*obyektive schuld*”, oleh karena kesalahan disitu dipandang sebagai sifat daripada kelakuan (*merkmal der Handlung*). Untuk adanya “*starfbare handlung*”(perbuatan pidana), lalu sesudahnya itu dibuktikan *schuld* atau kesalahan subjektif pembuat.¹²

Sehubungan dengan masalah pertanggungjawaban pidana, **Barda Nawawi Arief** menyatakan bahwa untuk adanya pertanggungjawaban pidana harus jelas terlebih dahulu siapa yang dapat dipertanggungjawabkan. Ini berarti harus dipastikan terlebih dahulu siapa yang dinyatakan sebagai pembuat untuk suatu tindak pidana tertentu. Masalah ini menyangkut masalah subyek tindak pidana yang pada umumnya

¹⁰ Muladi & Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta: Kencana, 2015, hlm. 63.

¹¹ *Ibid.* hlm. 65.

¹² *Ibid.* hlm. 66.

sudah dirumuskan oleh pembuat undang-undang untuk tindak pidana yang pada umumnya sudah dirumuskan oleh pembuat undang-undang untuk tindak pidana yang bersangkutan.¹³

Namun dalam kenyataannya memastikan siapa si pembuat adalah tidak mudah. Selanjutnya Barda Nawawi Arief menyatakan bahwa setelah pembuat ditentukan, bagaimana selanjutnya mengenai pertanggungjawaban pidananya? Masalah pertanggungjawaban pidana ini merupakan segi lain dari subjek tindak pidana yang dapat dibedakan dari masalah si pembuat (yang melakukan tindak pidana). Artinya pengertian subyek tindak pidana dapat meliputi dua hal, yaitu siapa yang melakukan tindak pidana (si pembuat) dan siapa yang dapat dipertanggungjawabkan dalam hukum pidana adalah si pembuat, tapi tidaklah selalu demikian. Masalah ini tergantung juga pada cara atau sistem perumusan pertanggungjawaban yang ditempuh oleh pembuat undang-undang.¹⁴

Pertanggungjawaban pidana sangat diperlukan dalam suatu sistem hukum pidana dalam hubungannya dengan dengan prinsip *daad-daderstrafs recht*. KUHP Indonesia sebagaimana halnya *Wvs* yang berlaku di negara Belanda tidak mengatur secara khusus tentang pertanggungjawaban pidana, tetapi mengatur tentang keadaan-keadaan yang mengakibatkan tidak dipertanggungjawabkannya pembuat hanya dijelaskan di dalam *Memorie van Toelichting (MvT)* bahwa seorang pembuat tidak dipertanggungjawabkan apabila memenuhi syarat-syarat tertentu. Ini menandakan bahwa pertanggungjawaban pidana di dalam KUHP diatur secara negatif, yaitu

¹³ *Ibid.* hlm.84.

¹⁴ *Ibid.*

dengan keadaan-keadaan tertentu pada diri pembuat atau perbuatan mengakibatkan tidak dipidananya pembuat.¹⁵

Syarat tidak dipertanggungjawabkannya pembuat adalah pada saat pembuat melakukan tindak pidana, karena adanya faktor dalam diri pembuat maupun faktor di luar diri pembuat. Seseorang yang telah melakukan tindak pidana tidak akan dipidana apabila dalam keadaan yang sedemikian rupa sebagaimana yang dijelaskan di dalam *MvT*. Apabila dalam diri seorang pembuat tidak terdapat keadaan sebagaimana yang diatur dalam *MvT* tersebut, pembuat adalah orang yang dipertanggungjawabkan dan dijatuhi pidana.¹⁶ Sifat melawan hukum dan kesalahan, dalam hukum pidana yang berlaku di Indonesia, khususnya KHUP yang sampai sekarang masih berlaku menganut *teori monistis* yang menyatakan bahwa sifat melawan hukum (*wederrechtelijkheid*) dan kesalahan (*sculd*) merupakan unsur tindak pidana (*strafbaar feit*).¹⁷

Untuk memenuhi suatu perbuatan sebagai suatu tindak pidana, KUHP mensyaratkan adanya unsur-unsur utama yang harus dipenuhi, yaitu sifat melawan hukum (*wederrechtelijkheid*) dan kesalahan (*schuld*). Sifat melawan hukum selalu meliputi suatu tindak pidana, baik sifat melawan hukum tersebut secara eksplisit tercantum dalam rumusan tindak pidana maupun tidak tercantum secara eksplisit dalam rumusan tindak pidana, kecuali dalam rumusan tindak pidana terdapat unsur

¹⁵ Agus Rusianto, *Tindak Pidana & Pertanggungjawaban Pidana: Tinjauan Kritis Melalui Konsistensi Antara Asas, Teori, Dan Penerapannya*, Op.cit, hlm. 1.

¹⁶ *Ibid.* hlm. 2.

¹⁷ Andi Zainal Abidin dalam Agus Rusianto, *Tindak Pidana & Pertanggungjawaban Pidana*, *Ibid.* hlm. 2.

kealpaan. Agar terpenuhi suatu perbuatan sebagai suatu perbuatan sebagai tindak pidana harus memenuhi unsur sifat melawan hukum dan kesalahan.¹⁸

2. Kesalahan

Pada umumnya para ahli hukum pidana berpandangan kesalahan merupakan unsur yang sangat fundamental dalam menentukan pertanggungjawaban pidana. Penilaian adanya kesalahan dalam hukum pidana akan menentukan ada atau tidak adanya pertanggungjawaban pidana. Pemikiran ini erat kaitannya dengan asas tiada pidana tanpa kesalahan (*geenstraf zonder schuld*, atau *actus non facit reum nisi mens sit rea*, atau *act does not make a person guilty unless his mind is guilty*).¹⁹

Kesalahan tidak hanya sebagai dasar dipertanggungjawabkannya pembuat. Tetapi tidak adanya kesalahan juga menjadi dasar tidak dipertanggungjawabkannya pembuat. Menurut doktrin dalam sistem hukum pidana di negara-negara Anglo Saxon yang menganut *common law system* seperti yang dijelaskan oleh Asworth dan Horder, “*The principle that a person should not be allowed to take advantage of any defence or partial defence to criminal liability if the relevant condition or circumstance were brought about by his or own fault.*”²⁰

Sistem hukum di negara-negara Eropa Kontinental yang menganut *civil law system*, khususnya negara Belanda, kesalahan yang dapat berbentuk kesengajaan atau kealpaan merupakan unsur tindak pidana. Meskipun kesalahan sebagai unsur dari tindak pidana, tetapi kesalahan tidak selalu tercantum secara eksplisit dalam rumusan tindak pidana. Apabila bentuk-bentuk kesalahan itu tidak tercantum secara eksplisit

¹⁸ *Ibid.* hlm. 128.

¹⁹ *Ibid.* hlm. 35.

²⁰ *Ibid.* hlm. 36.

dalam rumusan tindak pidana, unsur kesalahan tidak perlu dibuktikan oleh penuntut umum. Pada prinsipnya mengenai kesalahan dalam *common law system* dengan *civil law system*, sebenarnya tidak jauh berbeda, yaitu kesalahan merupakan unsur tindak pidana, dan pada dasarnya penuntut umum harus membuktikannya, kecuali ditentukan bahwa kesalahan itu tidak perlu dibuktikan. Pengertian *mens rea* dapat disejajarkan dengan pengertian unsur subjektif dalam *civil law system*, dan dengan pengertian unsur objektif dalam *civil law system*.²¹

Kesalahan sebagai unsur pertanggungjawaban pidana bukanlah kesalahan yang bersifat *psychologis* ataupun kesalahan sebagaimana dalam unsur tindak pidana (yang berbentuk kesengajaan atau kealpaan). Kesalahan yang tidak bersifat *psychologis* atau bersifat normatif sudah banyak dibahas dalam doktrin-doktrin hukum pidana oleh para ahli hukum pidana. Pembahasan tentang doktrin-doktrin kesalahan yang bersifat *psychologis* telah banyak dibahas menurut pandangan teori *monistis* maupun *dualistis*.²²

Menurut teori *monistis*, kesalahan yang bersifat *psychologis* dibahas dalam kesalahan sebagai unsur tindak pidana. Membahas kesalahan sebagai unsur tindak pidana juga akan membahas kesalahan sebagai unsur pertanggungjawaban pidana. Menurut teori *dualistis*, kesalahan bukan sebagai unsur tindak pidana tetapi merupakan unsur pertanggungjawaban pidana. Bentuk-bentuk kesalahan atau kesalahan dalam arti yang sempit merupakan salah satu unsur kesalahan dalam arti yang luas. Kesalahan dalam arti yang luas atau kesalahan sebagai unsur

²¹ *Ibid.* hlm. 36-37.

²² *Ibid.*

pertanggungjawaban pidana inilah yang merupakan perwujudan dari asas “tiada pidana tanpa kesalahan” (*geen straf zonder schuld*).²³

Perbedaan pandangan tentang kesalahan merupakan ciri esensial antara teori *monistis* dan teori *dualistis*. Unsur kesalahan yang menilai keadaan batin pelaku merupakan unsur yang berhubungan antara perbuatan dan akibat serta sifat melawan hukum perbuatan si pelaku. Hanya saja dengan adanya hubungan antara ketiga unsur tadi dengan keadaan batin pembuatnya inilah pertanggungjawaban pidana dapat dibebankan pada orang itu. Akibatnya, terhadap pelaku tadi dijatuhkan pidana.²⁴

3. Alasan Pemaaf

Alasan penghapus pidana adalah peraturan yang terutama ditujukan kepada hakim. Peraturan ini menetapkan berbagai keadaan pelaku, yang telah memenuhi perumusan delik sebagaimana yang telah diatur dalam Undang-undang yang seharusnya dipidana, akan tetapi tidak dipidana. Hakim dalam hal ini, menempatkan wewenang dalam dirinya (dalam mengadili perkara yang konkret) sebagai pelaku penentu apakah telah terdapat keadaan khusus dalam diri pelaku, seperti dirumuskan dalam alasan penghapus pidana.²⁵

Dalam hal ini sebenarnya pelaku atau terdakwa sudah memenuhi semua unsur tindak pidana yang dirumuskan dalam peraturan hukum pidana. Akan tetapi, ada beberapa alasan yang dapat menyebabkan pelaku tindak pidana, atau dikecualikan dari penjatuhan sanksi pidana sebagaimana yang telah dirumuskan dalam peraturan

²³ *Ibid.*

²⁴ *Ibid.* hlm. 128.

²⁵ Eva Achjani Zulfa, *Gugurnya Hak Menuntut Dasar Penghapus, Peringan, dan Pemberat Pidana*, Ghalia Indonesia, Bogor: Ghalia Indonesia, 2010, hlm. 45.

perundang-undangan tersebut. Dengan demikian alasan-alasan penghapus pidana ini, adalah alasan-alasan yang memungkinkan orang yang melakukan perbuatan yang sebenarnya telah memenuhi rumusan delik, untuk tidak dipidana, dan ini merupakan kewenangan yang diberikan undang-undang kepada hakim.²⁶

B. Tinjauan Umum tentang Tindak Pidana Pajak

1. Pengertian Pajak

Pajak dari perspektif ekonomi dipahami sebagai beralihnya sumber daya dari sektor privat kepada sektor publik. Pemahaman ini memberikan gambaran bahwa adanya pajak menyebabkan dua situasi menjadi berubah. *Pertama*, berkurangnya kemampuan individu dalam menguasai sumber daya untuk kepentingan penguasaan barang dan jasa. *Kedua*, bertambahnya kemampuan keuangan negara dalam penyediaan barang dan jasa publik yang merupakan kebutuhan masyarakat.²⁷

Sementara pemahaman pajak dari perspektif hukum menurut Soemitro merupakan suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah penghasilan tertentu kepada negara, negara mempunyai kekuatan untuk memaksa, dan uang pajak tersebut harus digunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan. Dari pendekatan hukum ini memperlihatkan bahwa pajak yang dipungut harus berdasarkan undang-undang sehingga menjamin adanya kepastian hukum, baik bagi fiskus sebagai pengumpul pajak maupun wajib pajak sebagai pembayar pajak.

²⁶ M. Hamdan, *Alasan Penghapus Pidana Teori dan Studi Kasus*, Bandung: PT. Refika Aditama, 2012, hlm. 27.

²⁷ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Jakarta: Sinar Grafika, 2011, hlm. 1.

Menurut Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H. Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.²⁸

Secara umum pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang sehingga dapat dipaksakan dengan tiada mendapat balas jasa secara langsung. Pajak dipungut penguasa berdasarkan norma-norma hukum untuk menutup biaya produksi barang-barang dan jasa kolektif untuk mencapai kesejahteraan umum.²⁹

Dari pembahasan pengertian pajak, maka unsur-unsur dari defenisi pajak meliputi sebagai berikut:

- 1) Pajak adalah suatu iuran atau kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan (pendapatan) kepada negara;
- 2) Penyerahan itu bersifat wajib;
- 3) Perpindahan/penyerahan itu berdasarkan Undang-undang/ Peraturan/ Norma yang dibuat oleh pemerintah yang berlaku umum. Jika tidak, maka dapat dianggap sebagai perampasan hak.
- 4) Tidak ada kontraprestasi langsung dari pemerintah (pemungut iuran) bisa dilihat dari indikasi : (1) pembangunan infrastrktur, (2) sarana kesehatan, dan (3) *publick facility*.

²⁸ Mardiasmo dalam Adnan Abdullah *Peradilan Pajak : Dulu, Kini dan Akan Datang*, surabaya: CV. Garuda Mas Sejahtera, 2017, hlm. 16.

²⁹ Adrian Sutedi, *Op.Cit*, hlm. 2

- 5) Iuran dari pihak yang dipungut (rakyat, badan usaha baik swasta maupun pemerintah) digunakan oleh pemungut (pemerintah) untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum (yang seharusnya) berguna bagi rakyat.

2. Fungsi Pajak

Menurut Prof. Dr. Mardiasmo, MBA, Ak. Fungsi pajak ada dua, yaitu fungsi *budgetair* dan mengatur (*regulerend*). Fungsi *budgetair* adalah pajak sebagai sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluarannya. Fungsi mengatur adalah pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial ekonomi.³⁰

Pajak mempunyai fungsi untuk membiayai pengeluaran umum hanyalah salah satu fungsi pajak, sebab pajak memiliki fungsi³¹, yaitu:

1) Pajak Penerimaan (*Budgeter*)

Dalam fungsi *budgeter*, pajak berfungsi sebagai sumber dana untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara. Fungsi ini disebut fungsi utama karena fungsi inilah yang secara historis pertama kali timbul. Berdasarkan fungsi ini, pemerintah membutuhkan dana untuk membiayai berbagai kepentingan memungut pajak dari rakyatnya.

2) Fungsi Mengatur (*Reguler*)

Pajak berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan negara di bidang sosial dan ekonomi maupun politik dengan tujuan tertentu.

³⁰ Adnan Abdullah, *Op. Cit*, hlm. 17.

³¹ Supramono dan Theresia Woro Damayanti dalam Kasman Siburian & Fernando Z. Tampubolon, *Pokok-Pokok Hukum Pajak*, Medan: LPPM UHN PRESS, 2020, hlm. 16-17.

3) Fungsi Stabilitas

Dengan adanya pajak, pemerintah memiliki dana untuk menjalankan kebijakan yang berhubungan dengan stabilitas harga sehingga inflasi dapat dikendalikan.

4) Fungsi Redistribusi Pendapatan

Pajak yang sudah dipungut oleh negara akan digunakan untuk membiayai semua kepentingan umum, termasuk juga untuk membiayai pembangunan sehingga dapat membuka kesempatan kerja, yang pada akhirnya akan meningkatkan pendapatan masyarakat.

5) Fungsi Inverstasi

Pajak digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan investasi yang dalam pelaksanaannya terlihat dari kebijakan pajak.

6) Fungsi Pertumbuhan Ekonomi

Untuk mendorong pertumbuhan ekonomi, salah satunya diperlukan instrumen perpajakan sebagai alat kebijakan fiskal dalam rangka peningkatan konsumsi, belanja pemerintah, investasi dan perdagangan (nasional dan internasional).

3. Pengertian Tindak Pidana Pajak dan Unsur-unsur Tindak Pidana Pajak

Hukum pajak sebenarnya masuk dalam ranah hukum administrasi namun agar hukum pajak memiliki daya paksa dan dipatuhi oleh subjek hukum yang diaturnya, maka pada peraturan perundang-undangan tersebut diberi sanksi pidana (*penal sanction*) baik berupa denda maupun pidana penjara. Intinya sifat memaksa dalam pajak tersebut, dapat dilihat dengan diaturnya berbagai norma yang mengatur tentang

tindak pidana dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dengan tujuan agar hukum pajak tersebut memiliki daya paksa sehingga masyarakat mematuhi.³²

Maksud dari Tindak Pidana di Bidang Perpajakan adalah perbuatan yang diancam sanksi pidana oleh undang-undang di bidang perpajakan yang meliputi Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39 A, Pasal 41, Pasal 41 A, Pasal 41 B, Pasal 41 C, dan Pasal 43 Undang-undang KUP, Pasal 24 dan Pasal 25 Undang-undang Pajak Bumi dan Bangunan, Pasal 13 dan Pasal 14 Undang-undang Bea Materai, dan Pasal 41 A Undang-undang Penagihan Pajak Secara Paksa.³³

Tindak pidana di bidang perpajakan adalah suatu perbuatan melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan yang mengakibatkan kerugian keuangan negara, dan pelakunya dapat dikenakan sanksi pidana. Kasus tindak pidana perpajakan yang banyak terjadi di Indonesia adalah kasus faktur Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang tidak sah. Di Indonesia masih banyak para penghindaran pajak dengan bermoduskan faktur pajak yang tidak berdasarkan nilai transaksi yang sebenarnya. Hal ini menyebabkan kemungkinan hilangnya pendapatan negara hingga triliunan rupiah.³⁴

Faktur Pajak merupakan bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak karena penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa kena Pajak atau bukti pungutan pajak karena impor Barang kena pajak yang digunakan oleh

³² T. Mangaranap Sirait, *Hukum Pidana Pajak Indonesia (Materiil dan Formil)*, Yogyakarta: Deepublis, 2019, hlm. 15

³³ *Ibid.* hlm. 20.

³⁴ Bambang Ali Kusumo dalam Nendy Damayanti DKK, *Penegakan Hukum Dalam Tindak Pidana Perpajakan Terhadap Faktur Pajak Tidak Sah Yang Dilakukan Oleh PT. DC.*, Jurnal Lex Suprema ISSN: 2656-6141 (online) Volume 4 Nomor I Maret 2022, hlm. 949.

Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Faktur pajak berfungsi sebagai bukti pungutan pajak dan dapat digunakan sebagai sarana untuk mengkreditkan Pajak Masukan.³⁵

Tindak pidana di bidang perpajakan termasuk kategori tindak pidana di bidang hukum administrasi yang dikenal sederhana dan lentur dalam penegakan hukumnya sepanjang tujuan dari hukum tersebut tercapai, yaitu Wajib Pajak membayar pajak sesuai dengan kewajibannya. Pidana di bidang perpajakan pada dasarnya merupakan upaya terakhir meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.³⁶

Kepatuhan Wajib Pajak sendiri berkaitan dengan penerimaan pajak. Secara filosofis, pidana perpajakan tidak ditujukan untuk pemiskinan pelakunya namun dapat berefek pada pemiskinan pelakunya termasuk pelaku korupsi. Tindak Pidana di Bidang Perpajakan atau Tindak Pidana Perpajakan adalah informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan (SPT), tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang perpajakan.³⁷

Tindak pidana di bidang perpajakan sangat terkait dengan penerapan hukum pajak untuk mengarahkan pegawai pajak, wajib pajak, pejabat hukum pajak atau pihak lain agar menaati ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini didasarkan bahwa hukum pajak tidak dapat memberikan kegunaan (kemanfaatan) bila pihak-pihak dalam kedudukan sebagai stakeholder tidak memiliki rasa keadilan

³⁵ *Ibid*, hlm. 952.

³⁶ Ullly Natalena DKK, *Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Pelaku Penggunaan Faktur Pajak Fiktif Dalam Perspektif Tindak Pidana Perpajakan* (Kajian Putusan Nomor : 627/Pid.Sus/2021/PN.Cbi), Mahasiswa Magister Hukum Universitas Pamulang, hlm. 605.

³⁷ *Ibid*, hlm. 605.

dalam menunaikan atau melaksanakan tugas maupun kewajiban hukum masing-masing.³⁸

Secara yuridis, tindak pidana dibidang perpajakan menunjukkan bahwa tindak pidana ini merupakan substansi hukum pajak, karena terlanggarnya kaidah hukum pajak. Secara sosiologis tindak pidana dibidang perpajakan telah memperhatikan suatu keadaan nyata yang terjadi dalam masyarakat sebagai bentuk aktivitas pegawai pajak, wajib pajak, pejabat pajak, atau pihak lain. Sementara itu secara filosofis tersirat makna bahwa telah terjadi perubahan nilai dalam masyarakat ketika suatu aktivitas perpajakan dilaksanakan sebagai bentuk peran serta dalam berbangsa dan bernegara.

4. Jenis-jenis Tindak Pidana Pajak

1) Tindak Pidana dalam Undang-undang KUP

- a) Tindak Pidana (Delik) Alpa (*Culva*) Menyampaikan atau isi Surat Pemberitahuan Tidak Benar.

Tindak pidana (delik) Pajak berupa kealpaan Menyampaikan atau isi Surat Pemberitahuan Tidak Benar terdapat dalam Pasal 38 UUKUP. Jika dilihat dari rumusan Pasalnya, maka bentuk delik Pasal 38 adalah delik Formil artinya yang dilarang adalah perbuatannya, maksudnya meskipun tindak pidana tersebut belum tentu merugikan negara (karena adanya kata “dapat” dalam rumusan deliknya) maka tindak pidana tersebut sudah dianggap selesai ketika suatu korporasi (badan) atau perorangan alpha

³⁸ Gabrila Christy Mumek & Wasis, *Sanki Pidana Perpajakan Indonesia dan Implikasinya Kepada Kepatuhan Wajib Pajak*, Jurnal Multidisiplin Indonesia Journal homepage: <https://jmi.rivierapublishing.id/> P-ISSN 2963-2900 E-ISSN 2964-9048, hlm. 1059.

menyampaikan atau isinya surat pemberitahuan (SPT) tidak benar atau tidak lengkap.

- b) Tindak Pidana (Delik) Berupa Kesengajaan (*Dolus*) Atas perbuatan tertentu.

Delik-delik pajak berupa kesengajaan (*Dolus*) banyak didapati dalam pidana pajak seperti yang dirangkum dalam Pasal 39 UUKUP.

- c) Tindak Pidana (Delik) Berupa Kesengajaan (*Dolus*) Menerbitkan Faktur, Bukti Pemungutan/Pemotongan/Setoran Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Yang Sebenarnya.

Delik-delik pajak berupa kesengajaan (*Dolus*) yang bersumber dari Tidak Berdasarkan Transaksi Yang Sebenarnya (TBTS), antara Faktur TBTS, Bukti Pemungutan TBTS, Pemotongan dan Pemungutan TBTS didapati dalam Pasal 39 A UUKUP.

- d) Tindak Pidana (Delik) Berupa Kealpaan (*Culva*) dan Kesengajaan (*Dolus*) dalam Jabatan.

Perpajakan atas setiap Wajib Pajak Korporasi maupun Perorangan bersifat rahasia, maka guna menjamin kerahasiaan mengenai perpajakan tidak akan diberitahukan kepada pihak lain sehingga wajib pajak dalam memberikan data dan keterangan tidak ragu-ragu, dalam rangka pelaksanaan ketentuan Perpajakan, maka diatur tindak pidana (delik) kealpaan (*culva*) dalam jabatan, berupa sanksi pidana bagi pejabat yang bersangkutan yang menyebabkan terjadinya pengungkapan kerahasiaan tersebut.

Ketentuan yang mengatur Tindak Pidana (delik) Dalam Jabatan ini diatur dalam Pasal 41 UUKUP, dan Delik ini bersifat delik Aduan artinya yang merasa dirugikan harus melaporkan tindak pidana tersebut baru dapat ditindaklanjuti.

- e) Tindak Pidana (Delik) dan Kesengajaan (*Dolus*) Tidak Memberikan Bukti atau Memberikan Bukti yang Tidak Benar.

Sanksi bagi pihak ketiga yang melakukan perbuatan atau tindakan dan disebut dengan Tindak Pidana (Delik) dan Kesengajaan (*Dolus*) tidak memberikan bukti atau memberikan bukti yang tidak benar, Pasal 41 A UUKUP.

- f) Tindak Pidana (Delik) dan Kesengajaan (*Dolus*) Menghalangi Penyidik Pajak

Delik menghalangi penyidik pajak maksudnya adalah seseorang yang melakukan perbuatan menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Upaya menghalang-halangi tersebut antara lain seperti menyembunyikan barang bukti, menghalangi penggeledahan, sebagaimana terdapat dalam Pasal 41 B UUKUP.

- g) Tindak Pidana (Delik) dan Kesengajaan (*Dolus*) Tidak Memberikan Data atau Informasi pajak.

Direktur Jenderal Pajak mewajibkan setiap instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain, memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan kepada Direktorat Jenderal Pajak sesuai Peraturan Pemerintah. Dalam hal data dan informasi tidak mencukupi,

Direktorat Jenderal Pajak berdasarkan Peraturan Pemerintah berwenang menghimpun data dan informasi untuk kepentingan penerimaan negara.

Oleh karena setiap orang (korporasi dan perorangan) yang dengan sengaja tidak memenuhi upaya Dirjen Pajak atas kebutuhan data dan informasi ini dianggap sebagai sebuah tindak pidana, berupa delik dengan sengaja tidak memberikan data/informasi, yang diatur dalam Pasal 41C UUKUP.

h) Tindak Pidana (Delik) dan Penyertaan Melakukan Pidana Pajak

Di dalam tindak pidana (delik) Pajak, penerapan sanksi pidananya karena melakukan perbuatan tindak pidana di bidang perpajakan tidak terbatas pada wajib pajak, wakil wajib pajak, kuasa wajib pajak, pegawai wajib pajak, akuntan publik, konsultan pajak, atau pihak lain, tetapi dikenakan juga terhadap orang-orang yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Oleh karena itu terhadap orang-orang yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, dalam surat panggilan hingga surat dakwaannya perbuatannya selalu di Juncto-kan ke Pasal 55 KUHP. Adapun tindak pidana (Delik) dan penyertaan melakukan pidana pajak diatur dalam Pasal 43 UUKP.

Pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang termasuk kategori tindak pidana pajak telah melahirkan kontroversi, terutama

mengenai pelanggaran hukum pajak dengan sanksi pidana administrasi di bidang pajak dengan penggunaan hukum pidana umum atau hukum pidana khusus terhadap perbuatan pidana yang terkait dengan pajak. Hal ini disebabkan oleh beberapa hal, yaitu:

1. Terkait dengan kewenangan dalam melakukan penyidikan antara tindak pidana di bidang perpajakan yang bercorak administratif dengan tindak pidana umum dan tindak pidana khusus yang merupakan tindak pidana murni (*generic crimes*). Jika tindak pidana di bidang perpajakan dipergunakan dengan hukum pidana umum atau hukum pidana khusus, bertentangan dengan corak hukum pidana perpajakan yang termasuk hukum pidana administrasi.
2. Terkait dasar hukum pengenaan sanksi pidana yaitu tindak pidana administrasi di bidang perpajakan yang bersumber dari Undang-Undang Pajak yang termasuk sebagai hukum administrasi dan sanksi pidana di bidang hukum administrasi (*dependent crimes*), sedangkan tindak pidana umum dan khusus yang diatur dalam undang-undang yang mengatur hukum pidana umum dan hukum pidana khusus yang bercorak kejahatan yang bersifat independen (*independent crimes*). Atas dasar corak hukum perpajakan tersebut, maka dugaan terjadinya tindak pidana perpajakan dapat diselesaikan melalui mekanisme administrasi, yaitu membayar kewajiban pajak yang terutang beserta dendanya dapat dijadikan alasan untuk tidak melanjutkan perkara pidana.

3. Pelanggar tindak pidana di bidang perpajakan dilakukan oleh Wajib Pajak, petugas/pejabat pada Direktorat Jenderal Pajak, atau pihak ketiga, sedangkan penyidikan dugaan terjadinya tindak pidana di bidang pajak hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan. Sejak dimulainya penyidikan, memberitahukan kepada penuntut dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Kepolisian Negara Republik Indonesia.³⁹

Kompleksitas hukum pajak juga terletak pada pengaturan tentang pidana pajak. Di satu sisi bertujuan untuk menegakkan hukum pidana dalam konteks pemidanaan, namun di sisi lain juga bertujuan untuk terwujudnya penerimaan negara.⁴⁰

C. Tinjauan Umum Tentang Bersama-sama dan Terus Menerus

1. Pengertian Bersama-sama

R. Soesilo dalam bukunya yang berjudul *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) Serta Komentar-Komentarnya Lengkap Pasal Demi Pasal* menjelaskan mengenai apa yang dimaksud dengan “orang yang turut melakukan” (*medepleger*). “Turut melakukan” dalam arti kata “bersama-sama melakukan”. Sedikit-dikitnya harus ada dua orang, ialah orang yang melakukan (*pleger*) dan orang yang

³⁹ Valentino Ohoiwirin & Ahmad Sholikhin Ruslie, *Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Wajib Pajak Yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan*, *Bureaucracy Journal: Indonesia Journal of Law and Social-Political Governance* p-ISSN: 2797-9598 | e-ISSN: 2777-0621 Vol. 2 No. 2 Mei - Agustus 2022, hlm. 685.

⁴⁰ Noreen & Kristanto dalam Muhammad Ridwan Saleh DKK, *Penegakan Hukum Tindak Pidana Perpajakan dalam Sistem Peradilan Pidana di Indonesia*, *Journal of Lex Generalis (JLS)* Volume 3, Nomor 8, Agustus 2022, hlm. 1308.

turut melakukan (*medepleger*) peristiwa pidana. Di sini diminta bahwa kedua orang itu semuanya melakukan perbuatan pelaksanaan, jadi melakukan anasir atau elemen dari peristiwa tindak pidana itu.

Tidak boleh misalnya hanya melakukan perbuatan persiapan saja atau perbuatan yang sifatnya hanya menolong, sebab jika demikian, maka orang yang menolong itu tidak masuk "*medepleger*" akan tetapi dihukum sebagai "membantu melakukan" (*medeplichtige*).

R. Soesilo kemudian menjelaskan bahwa orang "membantu melakukan" jika ia sengaja memberikan bantuan tersebut, pada waktu atau sebelum kejahatan itu dilakukan. Bila bantuan itu diberikan sesudah kejahatan itu dilakukan, maka orang tersebut melakukan perbuatan "sekongkol" atau "tadah" atau menyembunyikan orang yang melakukan kejahatan atau menghalang-halangi penyidikan.

Dalam membantu melakukan dikatakan bahwa elemen "sengaja" harus ada, sehingga orang yang secara kebetulan dengan tidak mengetahui telah memberikan kesempatan, daya upaya, atau keterangan untuk melakukan kejahatan itu tidak dihukum. "Niat" untuk melakukan kejahatan itu harus timbul dari orang yang diberi bantuan, kesempatan, daya upaya atau keterangan itu. Jika niatnya itu timbul dari orang yang memberi bantuan sendiri, maka orang itu bersalah berbuat "membujuk melakukan" (*uitlokking*).

2. Pengertian Bersama-sama

Wirjono Prodjodikoro, dalam bukunya yang berjudul *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia* (hal. 123), mengutip pendapat Hazewinkel-Suringa, *Hoge Raad* Belanda yang mengemukakan dua syarat bagi adanya turut melakukan tindak pidana, yaitu

kerja sama yang disadari antara para turut pelaku, yang merupakan suatu kehendak bersama di antara mereka serta mereka harus bersama-sama melaksanakan kehendak itu.

Lebih lanjut, Wirjono (hal. 126-127) menjelaskan mengenai perbedaan turut serta dan pembantuan atau membantu melakukan. Menurutnya, berdasarkan teori subjektivitas, ada 2 ukuran yang dipergunakan yaitu sebagai berikut.

1) Wujud kesengajaan pelaku

- a. Soal kehendak si pelaku untuk benar-benar turut melakukan tindak pidana atau hanya untuk memberikan bantuan; atau
- b. Soal kehendak si pelaku untuk benar-benar mencapai akibat yang merupakan unsur dari tindak pidana atau hanya turut berbuat atau membantu apabila pelaku utama menghendakinya.

2) Kepentingan dan tujuan pelaku

Apabila si pelaku ada kepentingan sendiri atau tujuan sendiri, atau hanya membantu untuk memenuhi kepentingan atau untuk mencapai tujuan dari pelaku utama.

Jadi berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan perbedaan turut serta dan pembantuan. Dalam “turut serta melakukan” ada kerja sama yang disadari antara para pelaku dan mereka bersama-sama melaksanakan kehendak tersebut, para pelaku memiliki tujuan dalam melakukan tindak pidana tersebut. Sedangkan dalam “membantu melakukan” atau “pembantuan”, kehendak dari orang yang membantu melakukan hanyalah untuk membantu pelaku utama mencapai tujuannya, tanpa memiliki tujuan sendiri.

3. Pengertian Terus Menerus

Delik yang berlangsung terus merupakan delik di mana keadaan terlarang itu berlangsung terus-menerus, misalnya merampas kemerdekaan seseorang yang terdapat dalam Pasal 333 KUHP. Perbuatan terus menerus adalah tindak pidana yang mempunyai ciri, bahwa keadaan / perbuatan yang terlarang itu berlangsung terus. Dengan demikian tindak pidananya berlangsung terus menerus sedangkan delik tidak menerus adalah tindak pidana yang mempunyai ciri, bahwa keadaan / perbuatan yang terlarang itu tidak berlangsung terus. Jenis tindak pidana ini akan selesai setelah dengan telah dilakukannya perbuatan yang dilarang atau telah timbulnya akibat.

D. Tinjauan Umum Tentang Dasar Pertimbangan Hakim

1. Pengertian Dasar Pertimbangan Hakim

Pertimbangan hakim merupakan salah satu aspek terpenting dalam menentukan terwujudnya nilai dari suatu putusan hakim yang mengandung keadilan (*ex aequo et bono*) dan mengandung kepastian hukum, di samping itu juga mengandung manfaat bagi para pihak yang bersangkutan sehingga pertimbangan hakim ini harus disikapi dengan teliti, baik, dan cermat. Apabila pertimbangan hakim tidak teliti, baik, dan cermat, maka putusan hakim yang berasal dari pertimbangan hakim tersebut akan dibatalkan oleh Pengadilan Tinggi/Mahkamah Agung.⁴¹

Hakim dalam pemeriksaan suatu perkara juga memerlukan adanya pembuktian, dimana hasil dari pembuktian itu kan digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam memutus perkara. Pembuktian merupakan tahap yang paling penting dalam

⁴¹ Mukti Arto, *Praktek Perkara Perdata pada Pengadilan Agama*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar. 2004, hlm.140.

pemeriksaan di persidangan. Pembuktian bertujuan untuk memperoleh kepastian bahwa suatu peristiwa/fakta yang diajukan itu benar-benar terjadi, guna mendapatkan putusan hakim yang benar dan adil. Selain itu, pada hakikatnya pertimbangan hakim hendaknya juga memuat tentang hal-hal sebagai berikut :

- a) Pokok persoalan dan hal-hal yang diakui atau dalil-dalil yang tidak disangkal.
- b) Adanya analisis secara yuridis terhadap putusan segala aspek menyangkut semua fakta/hal-hal yang terbukti dalam persidangan.
- c) Adanya semua bagian dari petitum Penggugat harus dipertimbangkan/diadili secara satu demi satu sehingga hakim dapat menarik kesimpulan tentang terbukti/tidaknya dan dapat dikabulkan/tidaknya tuntutan tersebut dalam amar putusan.

Dasar hakim dalam menjatuhkan putusan pengadilan perlu didasarkan kepada teori dan hasil penelitian yang saling berkaitan sehingga didapatkan hasil penelitian yang maksimal dan seimbang dalam tataran teori dan praktek. Salah satu usaha untuk mencapai kepastian hukum kehakiman, di mana hakim merupakan aparat penegak hukum melalui putusannya dapat menjadi tolak ukur tercapainya suatu kepastian hukum. Pokok kekuasaan kehakiman diatur dalam Undang-undang Dasar 1945 Bab IX Pasal 24 dan Pasal 25 serta di dalam Undang-undang Nomor 48 tahun 2009. Undang-undang Dasar 1945 menjamin adanya sesuatu kekuasaan kehakiman yang bebas. Hal ini tegas dicantumkan dalam Pasal 24 terutama dalam penjelasan Pasal 24 ayat 1 dan penjelasan Pasal 1 ayat (1) UU No. 48 Tahun 2009, yaitu kekuasaan kehakiman adalah kekuasaan negara yang merdeka untuk menyelenggarakan

peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Negara Republik Indonesia tahun 1945 demi terselenggaranya Negara Hukum Republik Indonesia.

2. Jenis-jenis Pertimbangan Hakim

1) Pertimbangan yang Bersifat Yuridis

Adalah pertimbangan hakim yang didasarkan pada fakta-fakta yuridis yang terungkap di dalam persidangan dan oleh undang-undang telah ditetapkan sebagai hal yang harus dimuat di dalam putusan. Pada tulisan ini, yang dimaksudkan tersebut diantaranya adalah: Dakwaan jaksa penuntut umum, keterangan terdakwa dan saksi, barang-barang bukti, pasal-pasal dalam peraturan hukum pidana dan lain sebagainya.

2) Pertimbangan Hakim yang bersifat non yuridis

Kepastian hukum menekankan agar hukum atau peraturan ditegakkan sebagaimana yang diinginkan oleh bunyi hukum / peraturannya. *Fiat Justitia et perezat mundus* (meskipun dunia ini runtuh hukum harus ditegakkan). Adapun nilai sosiologis menekankan kepada kemanfaatan bagi masyarakat. Di dalam memutus sebuah perkara dan mempertimbangkan layak tidaknya seseorang dijatuhi pidana seorang hakim didasarkan oleh keyakinan hakim dan tidak hanya berdasarkan bukti-bukti yang ada. Berikut ini, keadaankeadaan yang digolongkan sebagai pertimbangan yang bersifat nonyuridis sebagai berikut: latar belakang perbuatan terdakwa, akibat perbuatan, dan lain-lain..

BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

1. Ruang Lingkup Penelitian

Esensi utama dari ruang lingkup penelitian hukum adalah menyangkut pembatasan-pembatasan yang diterapkan terhadap penelitian hukum, agar sesuai dengan permasalahan yang dibahas didalam penelitian maka ruang lingkup penelitian ini terbatas hanya kepada permasalahan yang diteliti agar pembahasan didalam penelitian menjadi tepat pada tujuan penelitian serta memenuhi tujuan penelitian tersebut.

Berdasarkan uraian diatas, maka yang menjadi ruanglingkup dari penelitian ini adalah mengenai pertanggungjawaban pidana *Staf accounting* atas tindak pidana pajak yang melakukan transaksi dengan tidak sebenarnya dilakukan secara terus-menerus berdasarkan Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn, serta dasar pertimbangan hakim dalam menjatuhkan pidana terhadap *Staf accounting* atas tindak pidana pajak yang melakukan transaksi dengan tidak sebenarnya dilakukan secara terus-menerus berdasarkan Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn.

2. Jenis Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian hukum normatif. Secara etimologi penelitian hukum normatif berasal dari baha Inggris, yaitu *normative judisch onderzoek*, sedangkan dalam bahasa Jerman disebut dengan istilah *normative juristische recherche*.⁴² Penelitian Hukum Normatif merupakan penelitian hukum yang berfokus pada Kaidah-kaidah dan Asas-asas dalam arti hukum

⁴² Salim HS dan Erlies Septiana Nurbaini dalam Bachtiar, *Mendesain Penelitian Hukum*, Yogyakarta: Deepublish, 2021, hlm. 40.

dikonsepsikan sebagai norma atau kaidah yang bersumber dari peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, maupun doktrin dari para pakar hukum terkemuka.⁴³

3. Metode Pendekatan Masalah

Pendekatan penelitian merupakan anak tangga untuk menentukan teori penelitian yang akan dipakai, yang berguna untuk membatasi peneliti mengeksplorasi landasan konseptual yang kelak bisa membedah objek penelitian. Pendekatan penelitian dipakai untuk menentukan dari sisi mana sebuah objek penelitian akan dikaji.⁴⁴

Berdasarkan uraian tersebut maka metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah :

1. Metode pendekatan perundang-undangan

Metode pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkutan paut dengan isu hukum yang sedang diteliti. Adapun metode pendekatan perundang-undangan yang berkaitan dengan tindak pidana *Staff accounting* atas tindak pidana pajak yang melakukan transaksi dengan tidak sebenarnya dilakukan secara terus-menerus diatur dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009, dan KUHAP.

2. Metode Pendekatan Kasus (*Case approach*)

Metode pendekatan kasus dilakukan dengan cara melakukan telaah terhadap kasus-kasus yang berkaitan dengan isu yang dihadapi yang telah menjadi putusan pengadilan yang

⁴³ *Ibid.* hlm. 41.

⁴⁴ Suteki & Galang Taufani, *Metodologi Penelitian Hukum: Filsafat, Teori dan Praktik*, Depok: Rajawali Pers, 2018, hlm. 172.

telah mempunyai kekuatan yang tetap. Adapun kasus yang dianalisis oleh peneliti adalah Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn.

3. Metode pendekatan konseptual (*Conceptual approach*)

Metode pendekatan ini berasal dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang dalam ilmu hukum.

4. Sumber Bahan Hukum

1. Bahan Hukum Primer

Data hukum primer adalah bahan hukum yang terdiri atas peraturan perundang-undangan dan putusan hakim. Data primer yang akan di gunakan dalam penelitian ini yaitu : Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009, dan KUHAP serta Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn.

2. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder yaitu bahan hukum yang memberikan penjelasan lebih lanjut mengenai bahan hukum primer, seperti Buku-buku, jurnal hukum, literatur yang terkait, dan pendapat para ahli ataupun pakar hukum.

3. Bahan Hukum Tersier

Bahan hukum tersier adalah bahan hukum yang dapat menjung-jung keterangan dari bahan primer dan bahan hukum sekunder seperti kamus hukum serta hal yang biasa memberikan petunjuk yang erat hubungannya dengan masalah yang diteliti.

5. Metode Penelitian

Karena berkarakter normatif, maka metode penelitian juga harus berkarakter normatif. Dengan sendiri, teknik pengumpulan datanya hanya bertumpu pada penelusuran dokumen hukum melalui kajian kepustakaan (*library research*). Jadi, rujukan datanya adalah data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, sekunder, dan tersier.⁴⁵ Adapun metode penelitian dalam penelitian ini dilakukan dengan cara melakukan studi kepustakaan dari sumber bacaan berupa buku-buku, literatur-literatur hukum, Perundang-undangan, maupun Hasil-hasil penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan penelitian ini. Penelitian ini dilakukan dengan cara menelusuri atau menelaah dan menganalisis bahan pustaka dan juga pendekatan terhadap perundang-undangan yang berlaku dalam kasus tersebut- untuk menjawab permasalahan pada Studi Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn.

6. Analisis Bahan Hukum

Analisis data bertujuan untuk menjawab masalah penelitian dan membuktikan asumsi dasar penelitian (hipotesa); menyusun dan menginterpretasikan data yang diperoleh; menyusun data dalam cara yang bermakna sehingga dapat dipahami, lebih memudahkan pembaca dalam memahami hasil penelitian; menjelaskan kesesuaian antara teori dan temuan peneliti; dan menjelaskan argumentasi hasil temuan.⁴⁶

Adapun analisis bahan hukum dalam penelitian ini dilakukan dengan membaca dan mempelajari keseluruhan bahan hukum sekunder yang telah diperoleh untuk kemudian diolah menjadi karya ilmiah berupa skripsi.

⁴⁵ I Made Pasek Diantha dalam Bachtiar, *Metode Penelitian Hukum*, Pamulang – Tangerang Selatan : UNPAM PRESS, 2018, hlm. 129.

⁴⁶ *Ibid*, hlm. 164.

