

**MENERBITKAN FAKTUR PAJAK YANG TIDAK BERDASARKAN TRANSAKSI YANG  
SEBENARNYA SEBAGAI TINDAK PIDANA PAJAK  
BERDASARKAN UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007  
(PUTUSAN PN JAKARTA PUSAT NO. 418/PID.SUS/2024/PN JKT.PST)<sup>1</sup>**

Oleh :

Nacha Dewi Salmon <sup>2</sup>

[Nachads12@Gmail.Com](mailto:Nachads12@Gmail.Com)

Fonnyke Pongkorung.<sup>3</sup>

[Pfonnyke@Gmail.Com](mailto:Pfonnyke@Gmail.Com)

Marthin L. Lambonan.<sup>4</sup>

[marthinlambonan@unsrat.ac.id](mailto:marthinlambonan@unsrat.ac.id)

**ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaturan dan penerapan tindak pidana perpajakan terkait penerbitan faktur pajak yang tidak didasarkan pada transaksi yang sebenarnya sebagaimana diatur dalam Pasal 39A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Fokus utama pembahasan diarahkan pada konstruksi delik serta pemidanaan terhadap pelaku tindak pidana sebagaimana diputus dalam Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 418/Pid.Sus/2024/PN Jkt.Pst. Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan kasus. Hasil kajian menunjukkan bahwa Pasal 39A huruf a UU KUP merupakan ketentuan pidana khusus (*lex specialis*) yang memberikan sanksi tegas terhadap tindakan menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak palsu tanpa didasari transaksi riil. Dalam putusan yang dianalisis, terdakwa terbukti secara sah dan meyakinkan telah menyuruh pegawainya menerbitkan faktur pajak fiktif demi keuntungan perusahaan, yang kemudian digunakan oleh pihak ketiga untuk kepentingan pengkreditan pajak masukan. Pemidanaan yang dijatuhkan didasarkan atas penerapan kumulatif Pasal 39A huruf a jo Pasal 43 UU Nomor 28 Tahun

2007 jo Pasal 64 ayat (1) KUHP. Penelitian ini menekankan pentingnya penerapan sanksi pidana secara konsisten dalam penegakan hukum perpajakan guna menciptakan efek jera dan menjamin keadilan fiskal.

**Kata Kunci :** *faktur pajak fiktif, tindak pidana perpajakan, hukum pajak, Pasal 39A UU KUP, pemidanaan.*

**PENDAHULUAN**

**A. Latar Belakang**

Dalam pembahasan hukum sering dilakukan pembagian/pembidangan hukum, seperti misalnya oleh L.J. van Apeldoorn dikemukakan: 1. Pembagian menurut isi hukum: hukum publik dan hukum perdata; dan 2. Pembagian hukum menurut daya kerjanya: hukum yang memaksa dan hukum yang mengatur.<sup>5</sup>

Satjipto Rahardjo mengemukakan pembagian hukum yang mencakup:

1. Hukum tertulis dan tidak tertulis
2. Hukum perdata dan hukum publik
3. Hukum domestik dan internasional
4. Hukum substantif dan prosedural
5. Lapangan-lapangan hukum.<sup>6</sup>

Salah satu pembagian/pembidangan hukum yang disebut oleh Satjipto

Rahardjo, yaitu pembagian/pembidangan menurut lapangan-lapangan hukum. Berkenaan dengan lapangan-lapangan hukum,

<sup>1</sup> Artikel Skripsi

<sup>2</sup> Mahasiswa Fakultas Hukum Unsrat, NIM 210711010038

<sup>3</sup> Fakultas Hukum Unsrat, Magister Ilmu Hukum

<sup>4</sup> Fakultas Hukum Unsrat, Magister Ilmu Hukum

5 L.J. van Apeldoorn, *Pengantar Ilmu Hukum* terjemahan Oetarid Sadino dari *Inleiding tot de studie van het Nederlandse recht*, cet.29, Pradnya Paramita, Jakarta, 2001, hlm. 171, 182.

6 Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, cet.8, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2014, hlm. xxii. <sup>3</sup> *Ibid.*, hlm. 79.

oleh Satjipto Rahardjo dikemukakan bahwa pembidangan, demikian pula jumlah dan jenis hukum terus berkembang. Perkembangan tersebut terjadi seiring dengan perkembangan masyarakat itu sendiri. Perkembangan yang demikian itu menciptakan lapangan-lapangan baru yang pada gilirannya memerlukan bantuan pengaturan hukum.<sup>3</sup> Satjipto Rahardjo memberi contoh, perkembangan yang cepat dalam perdagangan dan pengangkutan melalui laut membawa akibat jika semula hanya dikenal hukum perdata maka kemudian muncul hukum dagang selanjutnya muncul hukum laut, khususnya hukum transportasi laut.<sup>7</sup> Dikemukakan juga oleh Satjipto Rahardjo bahwa, “di bagian-bagian hukum yang lain, pemisahan-pemisahan dari induknyapun terjadi sebagai akibat dari intensitas perkembangan yang demikian itu. Hukum laut, misalnya, yang semula merupakan bagian dari hukum dagang, telah tumbuh sebagai suatu bidang yang besar dan mandiri”.<sup>8</sup>

Satjipto Rahardjo, dalam kutipan sebelumnya, mengemukakan perkembangan di mana suatu kelompok peraturan hukum tertentu adakalanya terpisah dari induknya dan tumbuh menjadi menjadi bidang yang besar dan mandiri. Dicontoh oleh Satjipto Rahardjo misalnya hukum laut yang semula merupakan bagian hukum dagang telah tumbuh sebagai suatu bidang yang besar dan mandiri.

L.J. van Apeldoorn juga mengemukakan perkembangan hukum yang demikian. L.J. van Apeldoorn membahas lapangan-lapangan hukum tertentu dalam bab tersendiri dari bukunya, yaitu:

1. Hukum Perdata (Bab IX), yang mencakup juga hukum dagang;
2. Hukum Perdata Internasional (Bab X);
3. Hukum Tata Negara (*staatsrecht*) (Bab XI), yang mencakup juga hukum administratif (*administratief recht*);
4. Hukum Pidana (Bab XII);
5. Hukum Antar Negara (Bab XIII);
6. Hukum Perburuhan (Bab XIV).<sup>9</sup>

Tentang hukum administratif/hukum administrasi negara/hukum tata usaha negara, oleh L.J. van Apeldoorn didefinisikan sebagai “peraturan-peraturan, yang harus diperhatikan oleh para pendukung kekuasaan pemerintahan yang memegang tugas pemerintahan *dalam menjalankan kewajiban pemerintahan*”.<sup>10</sup> Hukum administrasi negara ini menurut L.J. van Apeldoorn “merupakan lapangan yang sangat luas. Beberapa bagian malahan tumbuh menjadi ranting ilmu pengetahuan yang tersendiri, misalnya hukum perburuhan dan hukum pajak”.<sup>11</sup>

Sebagaimana dikemukakan oleh L.J. van Apeldoorn, semula peraturan-peraturan tentang pajak merupakan bagian dari hukum administrasi negara yang kemudian tumbuh menjadi ranting ilmu pengetahuan yang tersendiri; yaitu sebagai hukum pajak.

Bangsa Peraturan perundang-undangan yang berkenaan dengan hukum pajak bukan hanya semata-mata berisi peraturan-peraturan tentang dengan bagaimana pejabat administrasi negara menjalankan tugasnya, melainkan juga terkait dengan hukum perdata dan hukum pidana. Tentang hubungan antara hukum pajak dan hukum perdata dikatakan oleh Alexander Hery, bahwa: “hubungan antara hukum pajak dan hukum perdata adalah bahwa kebanyakan hukum pajak pemungutannya berdasarkan kejadian-kejadian, keadaan, atau perbuatan hukum yang termasuk dalam lingkungan perdata, seperti pendapatan, kekayaan, perjanjian penyerahan serta pemindahan hak karena warisan, dan sebagainya”.<sup>12</sup> Sedangkan tentang hubungan antara hukum pajak dan hukum pidana dikatakan oleh Alexander Hery bahwa, “ketentuan-ketentuan pidana yang diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) banyak digunakan dalam peraturan perundang-undangan tentang pajak”.<sup>13</sup>

Hubungan hukum pajak dan hukum pidana, yaitu peraturan-peraturan berkenaan dengan hukum pidana dalam peraturan perundang-undangan hukum pajak merupakan

<sup>7</sup> *Ibid.*

<sup>8</sup> *Ibid.*

<sup>9</sup> L.J. van Apeldoorn, *Op.cit.*, hlm. 220, 270, 292, 324, 341, 367.

<sup>10</sup> *Ibid.*, hlm. 321.

<sup>11</sup> *Ibid.*, hlm. 322-323.

<sup>12</sup> Alexander Hery, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Penerbit Yrama Widya, Bandung, 2021, hlm. 9.

<sup>13</sup> *Ibid.*

hukum pidana khusus atau peraturan perundang-undangan tindak pidana khusus. Hal ini berkenaan dengan adanya perbedaan hukum pidana atas hukum pidana umum dan hukum pidana khusus, sebagaimana dikemukakan oleh Andi Hamzah, bahwa, “secara tradisional dalam buku-buku hukum pidana kita lihat bahwa hukum pidana itu dibagi atas hukum pidana umum dan hukum pidana khusus seperti hukum pidana ekonomi, hukum pidana fiskal dan hukum pidana militer”.<sup>14</sup> Selanjutnya menurut Andi Hamzah, hukum pidana umum itu merupakan hukum pidana yang tercantum di dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dan hukum pidana khusus itu merupakan hukum pidana yang tercantum di dalam perundang-undangan di luar KUHP.<sup>15</sup>

Hukum pidana umum, menurut Moeljatno, merupakan hukum pidana “yang berlaku untuk umum”.<sup>16</sup> Andi Hamzah, sebagaimana dikutip sebelumnya, mengemukakan bahwa hukum pidana umum itu hukum pidana yang tercantum di dalam KUHP. Moeljatno menulis bahwa dikatakan berlaku untuk umum karena itu juga berlaku bagi para militer, meskipun bagi mereka itu khusus berlaku hukum pidana militer (*staatsblad* 1934-167 jo undang-undang 1947 no. 39). Bahwa KUHP juga berlaku bagi anggota tentara antara lain ternyata dalam Pasal 1 dikatakan aturan-aturan umum termasuk juga Bab IX KUHP pada umumnya berlaku dalam menggunakan KUHP militer. Dalam Pasal 2: jika perbuatan yang dilakukan oleh orang yang tunduk pada KUHP militer tidak ada disebut di situ, maka dipakai perbuatan pidana yang tersebut dalam KUHP.<sup>17</sup>

Hukum pidana khusus menurut Sudarto, sebagaimana dikutip oleh Rodliyah dan Salim HS, adalah “hukum pidana yang diterapkan untuk golongan orang khusus atau yang berhubungan dengan perbuatan-perbuatan

khusus. Termasuk di dalamnya hukum pidana militer (golongan orang khusus) dan hukum pidana fiskal (perbuatan-perbuatan khusus)”.<sup>18</sup> Sudarto mencontohkan hukum pidana khusus antara lain hukum pidana militer dan hukum pidana fiskal. Andi Hamzah juga mengemukakan sebagai salah satu contoh hukum pidana khusus yaitu hukum pidana fiskal.<sup>19</sup> Demikian pula Moeljatno yang sebagai ketentuan khusus selain menyebut hukum pidana militer juga menyebut hukum pidana fiskal.<sup>20</sup>

Berkenaan dengan sifat khusus dari hukum pidana fiskal oleh Moeljatno dikemukakan antara lain:

Perbedaan sistem antara lain ... dalam hal ditentukan denda, dan terhukum tidak bisa membayar jumlah itu dapat diambil dari penjualan barang-barangnya terhukum atau barang-barang yang ada dalam aturan yang bersangkutan dinyatakan executabel untuk bayar denda tersebut. Jadi eksekusi pidana denda dalam hukum pidana fiskal dilakukan seperti dalam perkara perdata, jika yang kalah tidak bisa membayar kerugian yang ditetapkan oleh hakim.

Ini berlainan dengan sistem KUHP di mana dalam pasal 30 ayat 2 ditentukan bahwa jika denda tidak dibayar, maka harus diganti dengan pidana kurungan pengganti.<sup>21</sup>

Fiskal merupakan istilah lain untuk pajak, di mana dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia dijelaskan bahwa fiskal: berkenaan dengan urusan pajak atau pendapatan negara,<sup>22</sup> sehingga hukum pidana fiskal dapat juga disebut sebagai hukum pidana pajak. Penggunaan istilah hukum pidana pajak antara lain dalam terjemahan buku Ch.J. Enschede dan A. Heijder sebagai salah satu contoh hukum pidana khusus di mana dikemukakan bahwa:

Mengenai hukum pidana pajak, kita bisa bicara secara singkat: menunjukkan adanya persamaan, akan tetapi, agak kurang

<sup>14</sup> Andi Hamzah, *Asas-asas Hukum Pidana*, Rineka Cipta, Jakarta, 2010, hlm. 10-11.

<sup>15</sup> *Ibid.*, hlm. 11.

<sup>16</sup> Moeljatno, *Azas-azas Hukum Pidana*, cet.2, Bina Aksara, Jakarta, 1984, hlm. 20.

<sup>17</sup> *Ibid.*

<sup>18</sup> Rodliyah dan Salim HS, *Hukum Pidana Khusus. Unsur dan Sanksi dan Pidananya*, Rajawali Pers, Depok, 2017, hlm. 2.

<sup>19</sup> Andi Hamzah, *Loc.cit.*

<sup>20</sup> Moeljatno, *Loc.cit.*

<sup>21</sup> *Ibid.*, hlm. 21-22.

<sup>22</sup> Tim Penyusun Kamus Pusat Bahasa, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, ed.3 cet.2, Balai Pustaka, Jakarta, 2002, hlm. 317.

perbedaan mendalam dengan hukum pidana umum, seperti dengan hukum pidana ekonomi yang penting di sini adalah, bahwa hukum fiskal memberi kesempatan yang luas untuk penyelesaian dari delik-delik itu, dengan sanksi-sanksi administratif, para pembesar pajak dapat menjatuhkan hukuman denda; lagi pula, jawatan pajak dapat juga menyelesaikan secara damai dengan si pelanggar.<sup>23</sup>

Dalam skripsi ini selanjutnya akan lebih sering digunakan istilah hukum pajak dan hukum pidana pajak yang merupakan istilah yang sudah lebih umum digunakan dalam tulisan-tulisan sekarang ini, antara lain terjemahan buku Ch.J. Enschede dan A. Heijder, yang telah dikutipkan sebelumnya, yang menggunakan istilah hukum pidana pajak.

Sumber hukum pajak terutama berupa peraturan perundang-undangan, di mana pembaruan peraturan perundang-undangan tentang pajak dimulai ketika pada tahun 1983 pemerintah melaksanakan reformasi pajak melalui Pembaharuan Sistem Perpajakan Nasional (PSPN) dengan mengundang lima paket undang-undang perpajakan, yaitu tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), serta Bea Meterai.<sup>24</sup>

Masing-masing dari undang-undang tersebut memiliki ketentuan pidana, seperti Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan memiliki Bab VIII (Ketentuan Pidana) yang mencakup Pasal 38 sampai dengan Pasal 43. Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ini telah mengalami beberapa kali perubahan, yaitu: 1. Pertama kali diundangkan sebagai Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; 2. Perubahan pertama dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; 3. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; 4. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; 5. 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; dan 6. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Salah satu tindak pidana dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu yang dirumuskan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 pada Pasal 39A huruf a bahwa, setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.<sup>25</sup>

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 juga memperhatikan orang-orang yang terlibat dalam tindak pidana Pasal 39A sehingga dalam Pasal 43 ayat (1) ditentukan bahwa, "Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan,

---

<sup>23</sup> Ch.J. Enschede dan A. Heijder, *Asas-asas Hukum Pidana* terjemahan R.A. Soema Di Pradja dari *Beginnelsen van strafrecht*, Alumni, Bandung, 1982, hlm. 56-57.

<sup>24</sup> Alexander Hery, *Op.cit.*, hlm. 2.

<sup>25</sup> Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740)

atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan”.<sup>26</sup>

Dalam kenyataan masih terjadi peristiwa-peristiwa di mana ada wajib pajak atau pegawai dari wajib pajak yang menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Hal ini terlihat antara lain dari putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 418/Pid.Sus/2024/PN Jkt.Pst., 26 September 2024.

Dalam kasus ini terdakwa, direktur PT MPI, yang usahanya bergerak di bidang perdagangan eceran komputer, handphone dan perlengkapannya, merupakan Pengusaha Kena Pajak (PKP), telah memberikan User ID, password dan passphrase aplikasi e-faktur atas nama PT. MPI dari terdakwa, kepada pegawainya, saksi SM (yang penuntutannya diajukan dalam berkas perkara terpisah, sudah berkekuatan hukum tetap tanggal 3 Juli 2023). Terdakwa memberitahukan kepada saksi SM bahwa faktur pajak dari PT MPI dibuang kepada perusahaan - perusahaan yang membutuhkan, karena Pajak Masukan PT MPI lebih banyak sedangkan Pajak Keluarnya lebih kecil dikarenakan PT MPI menjual eceran ke perorangan yang tidak memerlukan faktur pajak. Untuk itu saksi SM telah membuat Faktur Pajak Masukan di mana dasar dokumen untuk membuat Faktur Pajak Keluaran PT MPI bukan Dokumen/Invoice/Nota, tetapi permintaan saksi SM. Nama pembeli di Faktur Pajak Keluaran dibuat atas permintaan saksi SM, sedangkan nama barang, harga barang dan jumlah barang diambil dari data yang ada di komputer kantor dan disesuaikan dengan permintaan saksi SM.<sup>27</sup>

Jaksa Penuntut Umum telah mendakwa terdakwa dengan dakwaan bahwa, “Perbuatan Terdakwa sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39 A huruf a jo pasal 43 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 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP”.<sup>28</sup> Pengadilan Negeri Jakarta Pusat dengan putusan 418/Pid.Sus/2024/PN Jkt.Pst., 26 September 2024, sesuai dakwaan Jksa Penuntut Umum telah menyatakan terdakwa bersalah melakukan Tindak Pidana “*secara bersama-sama dan berlanjut menerbitkan faktur pajak, yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya*” dan menjatuhkan hukuman pidana terhadap terdakwa.

Adanya peraturan dan sanksi pidana terhadap perbuatan menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, tetapi dalam kenyataan masih terjadi peristiwa-peristiwa seperti itu menimbulkan pertanyaan-pertanyaan tentang pengaturan rumusan tindak pidana (delik) dalam Pasal 39A huruf a Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta pemidaan berdasarkan pasal tersebut

Apa yang dikemukakan sebelumnya menunjukkan adanya urgensi untuk dilakukan pembahasan lebih mendalam terhadap pokok itu sehingga dalam menjalankan kewajiban untuk menulis skripsi telah dipilih untuk dibahas lebih lanjut dengan menggunakan judul “**Menerbitkan dan/atau Menggunakan Faktur Pajak Yang Tidak Berdasarkan Transaksi Yang Sebenarnya Sebagai Tindak Pidana Pajak Berdasarkan Pasal 39A Huruf a Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. Putusan PN Jakarta Pusat no. 418/Pid.Sus/2024/PN Jkt.Pst**”.

#### A. Rumusan Masalah

1. Bagaimana pengaturan rumusan tindak pidana (delik) dalam Pasal 39A huruf a Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan?
2. Bagaimana pemidanaan menurut Pasal 39A huruf a Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan?

<sup>26</sup> Ibid.

<sup>27</sup> Direktori Putusan Mahkamah Agung RI, “Putusan PN JAKARTA PUSAT Nomor 418/Pid.Sus/2024/PN Jkt.Pst Tanggal 26 September 2024”,

<https://putusan3.mahkamahagung.go.id/direktori/putusan/zaef7c87573edd3897e8313131363539.html>, diakses 10/11/2024, hlm. 7, 33.

<sup>28</sup> Ibid., hlm. 15.

### **C. Metode Penelitian**

Jenis penelitian ini bersifat Yuridis Normatif .

### **PEMBAHASAN**

#### **A. Pengaturan Rumusan Tindak Pidana (Delik) dalam Pasal 39A huruf a Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan**

Tanah Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sejak diundangkan pada tahun 1983 telah mengalami beberapa kali perubahan, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Undang-undang ini memiliki ketentuan pidana yang ditempatkan dalam Bab VIII (Ketentuan Pidana) yang mencakup Pasal 38 sampai dengan Pasal 43. Tindak pidana yang menjadi perhatian di sini yaitu tindak pidana di mana seseorang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.

Tindak pidana “dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya” ini belum diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, juga belum diatur dalam perubahan pertama (Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994) dan perubahan kedua (Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000), tetapi nanti ditambahkan oleh Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Tindak pidana “dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya” ini merupakan bagian dari Pasal 39A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang keseluruhannya berbunyi:

Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau

- b. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak

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

Tindak pidana yang menjadi perhatian yaitu tindak pidana yang dirumuskan dalam Pasal 39A huruf a, yaitu “dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya”. Bagian-bagian dari ketentuan pidana (tindak pidana ditambah ancaman pidana) dalam Pasal 39A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yaitu:

1. Setiap orang
2. Yang dengan sengaja
3. Menerbitkan dan/atau menggunakan
4. Faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya
5. dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Bagian-bagian dari ketentuan pidana Pasal 39A huruf a Undang-Undang Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dapat dijelaskan satu per satu sebagai berikut ini.

#### **1. Setiap orang**

“Setiap Orang” merupakan unsur subjek tindak pidana atau pelaku/pembuat maupun pembantu yang dapat melakukan tindak pidana. Penggunaan istilah “setiap Orang” atau “Orang” ini merupakan ketentuan

khusus (*lex specialis*) terhadap ketentuan umum (*lex generalis*) dalam KUHP sebagai hukum pidana umum yang rumusan tindak pidananya kebanyakan menggunakan istilah “barang siapa” atau menunjuk subjek hukum tertentu seperti misalnya:

- a. “seorang dokter”, antara lain Pasal 267 ayat (1) KUHP: “Seorang dokter yang dengansengajamemberikan surat keterangan palsu tentang ada atau tidaknya penyakit, kelemahan atau cacat, diancam dengan pidana penjara paling lama empat tahun”;<sup>29</sup>
- b. “seorang ibu”, antara lain Pasal 341 KUHP: “Seorang ibu yang karena takut akan ketahuan melahirkan anak pada saat anak dilahirkan atau tidak lama kemudian, dengan sengaja merampas nyawa anaknya, diancam karena membunuh anak sendiri, dengan pidana penjara paling lama tujuh tahun”;<sup>30</sup>
- c. “seorang hakim”, antara lain Pasal 420 ayat (1) ke-1 KUHP: “Diancam dengan pidana penjara paling lama sembilan tahun: seorang hakim yang menerima hadiah atau janji. padahal diketahui bahwa hadiah atau janji itu diberikan untuk mempengaruhi putusan perkara yang menjadi tugasnya”;<sup>31</sup>
- d. “seorang pejabat” (Bld: *ambtenaar*), antara lain Pasal 429 ayat (1) KUHP: “Seorang pejabat yang melampaui kekuasaan atau tanpa mengindahkan cara-cara yang ditentukan dalam peraturan umum, memaksa masuk ke dalam rumah atau ruangan atau pekarangan tertutup yang dipakai oleh orang lain, atau jika berada di situ secara melawan hukum, tidak segera pergi atas permintaan yang berhak atau atas nama orang itu, diancam dengan pidana penjara paling lama satu tahun empat bulan atau pidana denda paling tinggi empat ribu lima ratus rupiah”;<sup>32</sup>
- e. “seorang nakoda”, antara lain Pasal 467 KUHP: “Seorang nakoda kapal Indonesia, yang dengan maksud untuk menguntungkan diri sendiri atau orang

lain secara melawan hukum, atau untuk menutupi keuntungan yang demikian, mengubah haluan kapalnya, diancam dengan pidana penjara paling lama empat tahun”.<sup>33</sup>

Tetapi, apa yang disebut dalam KUHP sebagai barang siapa, seorang dokter, seorang ibu, seorang hakim, seorang pejabat, dan nakoda itu, semuanya terbatas pada manusia atau orang perseorangan, yang dalam peristilahan hukum bahasa Belanda disebut *natuurlijk persoon*. Hal ini sebagaimana dikemukakan oleh Jan Remmelink bahwa:

Yang dapat dipidana hanya tindakan berbuat atau tidak berbuat yang dilakukan manusia. Dengan kata lain, manusia adalah subjek tindak pidana. Dalam arti tertentu, kita juga dapat menyebut ‘subjek’ sebagai salah satu unsur tindak pidana.

Konsekuensinya adalah bahwa hukum (pidana) yang ada sekarang ini tidak mengakui lagi pidana dan proses terhadap hewan, yang berlaku sejak zaman nenek moyang sampai abad ke-17. Sebaliknya, ini juga berarti bahwa hukum pidana hanya berlaku bagi subjek hukum manusia, tetapi tidak bagi perkumpulan keperdataan (korporasi), perhimpunan manusia yang berbentuk badan hukum maupun tidak, dan yayasan atau bentuk perkumpulan lain yang mengelola kekayaan yang dipisahkan untuk tujuan-tujuan lain.<sup>34</sup>

Menurut Jan Remmelink, dalam KUHP yang dapat dipidana hanya **manusia**. Hewan (binatang) juga perkumpulan orang baik berbadan hukum maupun tidak dan perkumpulanyang mengelola yang dipisahkan untuk tujuan-tujuan lain seperti yayasan, tidak dapat dipidana dalam KUHP.

Penulis lainnya, D. Schaffmeister, N. Keijzer, dan E. Ph. Sutorius dengan mengutip risalah penjelasan (*memorie van toelichting*) mengemukakan bahwa, “dalam Memori Penjelasan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana yang diberlakukan pada tanggal 1 September 1886, dapat dibaca: ‘Suatu perbuatan pidana hanya dapat dilakukan oleh perorangan (*natuurlijk persoon*). Pemikiran

<sup>29</sup> Tim Penerjemah Badan Pembinaan Hukum Nasional (BPHN), *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*, Sinar Harapan, Jakarta, 1983, hlm. 109.

<sup>30</sup> *Ibid.*, hlm. 135.

<sup>31</sup> *Ibid.*, hlm. 163.

<sup>32</sup> *Ibid.*, hlm. 166.

<sup>33</sup> *Ibid.*, hlm. 177.

<sup>34</sup> Jan Remmelink, *Op.cit.*, hlm. 93.

fiksi (*fictie*) tentang sifat badan hukum (*rechtspersoonlijkheid*) tidak berlaku pada bidang hukum pidana ...’.”<sup>35</sup>

Demikian pula Teguh Prasetyo yang menulis bahwa:

Rumusan tindak pidana di dalam Buku Kedua dan Ketiga KUHP biasanya dimulai dengan kata *barangsiapa*. Ini mengandung arti bahwa yang dapat melakukan tindak pidana atau subjek tindak pidana pada umumnya adalah manusia. Juga dari ancaman pidana yang dapat dijatuhkan sesuai dengan Pasal 10 KUHP, seperti pidana mati, pidana penjara, pidana kurungan, denda dan pidana tambahan mengenai pencabutan hak, dan sebagainya menunjukkan bahwa yang dapat dikenai pada umumnya manusia atau *persoon*.

Memang pandangan klasik berpendapat bahwa subjek tindak pidana adalah orang pribadi, meskipun ia berkedudukan sebagai pengurus atau komisaris suatu badan hukum.<sup>36</sup>

Tulisan-tulisan para pakar hukum pidana tersebut menunjukkan bahwa dalam sistem KUHP yang berlaku, hanya manusia yang dapat dipidana, sedangkan perkumpulan orang baik yang berbentuk badan hukum maupun tidak, juga hewan (binatang), bukan merupakan subjek tindak pidana menurut KUHP dan karenanya tidak dapat dipidana menurut KUHP.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dalam merumuskan tindak pidana menggunakan istilah “setiap Orang”. Tetapi, undang-undang ini tidak memberi definisi apa yang dimaksud dengan istilah “setiap Orang” tersebut. Sekalipun tidak diberi definisi, oleh karena undang-undang ini merupakan salah satu peraturan perundang-undangan dalam bidang hukum pajak, maka dapat dipahami bahwa “setiap Orang” tersebut adalah subjek pajak. Menurut Alexander Hery, “Subjek Pajak adalah pihak-pihak (orang ataupun badan) yang akan dikenakan pajak”.<sup>37</sup>

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dalam Pasal 1 ada memberikan definisi terhadap beberapa pihak yang berkenaan dengan subjek pajak, yaitu Wajib Pajak (angka

2), Badan (angka 3), Pengusaha (angka 4), dan Pengusaha Kena Pajak (Pasal 5).

Wajib Pajak, menurut Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, 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”. Selanjutnya tentang Wajib Pajak ini, ditentukan dalam Pasal 2 ayat (1) bahwa “Setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak”, dan dalam Pasal 2 ayat (2) bahwa “Setiap Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, wajib melaporkan usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha, dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak”.

Di antara Wajib Pajak tersebut ada yang merupakan Pengusaha. Pengusaha, menurut Pasal 1 angka 4 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, adalah “orang pribadi atau badan dalam bentuk apa pun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar daerah pabean, melakukan usaha jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean”. Jadi, Pengusaha, adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apapun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya: 1) menghasilkan barang, 2) mengimpor barang, mengekspor barang, 3) melakukan usaha perdagangan, 4) memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar daerah pabean, 5) melakukan usaha jasa, atau 6) memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean.

<sup>35</sup> D. Schaffmeister, N. Keijzer, dan E. Ph. Sutorius, *Op.cit.*, hlm. 272-273.

<sup>36</sup> Teguh Prasetyo, *Hukum Pidana*, cet.4, Rajawali Pers, Jakarta, 2013, hlm. 54.

<sup>37</sup> Alexander Hery, *Op.cit.*, hlm. 33.



Pengusaha yang telah melaporkan usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak dan menjalankan kegiatan usaha atau pekerjaannya merupakan Pengusaha Kena Pajak. Pengertian Pengusaha Kena Pajak, menurut Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, adalah “Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya”.

Pengusaha, juga Pengusaha Kena Pajak, merupakan orang pribadi atau badan dalam bentuk apa pun. Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 ada memberi definisi tentang Badan, yaitu “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”.

Pasal 39 huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 berkenaan dengan “faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”, yang berarti tindak pidana ini berkenaan dengan Pengusaha Kena Pajak (orang pribadi atau badan dalam bentuk apa pun) yang terkait dengan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), di mana dikatakan oleh Alexander Hery bahwa, “Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah pajak yang dikenakan terhadap penyerahan atau impor Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak, dan dapat dikenakan berkali-kali setiap ada pertambahan nilai, dan dapat dikreditkan”.<sup>38</sup> Selanjutnya menurut Alexander Heri, “Subjek Pajak PPN adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP)”.<sup>39</sup>

Objek Pajak Pertambahan Nilai (PPN), menurut Alexander Hery, adalah sebagai berikut:

- a. Penyerahan Baanfg Kena Pajak di dalam daeah Pabean yang dilakukan dalamlingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh pengusaha.
- b. Impor Barang kena Pajak.
- c. Penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam daerah Pabean yangdilakukan dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh pengusaha.
- d. Pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujued dari luar daerah paeban di dalam daerah pabean.
- e. Pemanfaatan Jasa Jena Pajak dari luar daeah pabean di dalam daerah pabean.
- f. Ekspor Barang Kena Pajak tidak ebrwujud oleh Pengusaha Kena Pajak.
- g. Ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.
- h. Kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak di dalam lingkungn perusahaan atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya akan digunakan sendiri atau digunakan oleh pihak lain.
- i. Penyerahan aset oleh Pengusaha Kena Pajak yang menurut tujuan semula aset terebut tidak untuk diperjualbelikan, sepanjang Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat perolehannya menurut ketentuan dapat dikredit.<sup>40</sup>

Kelompok barang yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah sebagai berikut:

- a. Barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya, seperti:
  - 1) Minyak mentah,
  - 2) Gas bumi,
  - 3) Panas bumi,
  - 4) Pasir dan kerikil,
  - 5) Batu bara sebelum diproses menjadibriket batu bara,
  - 6) Bijih besi, bijih timah, bijih emas, bijih tembaga, bijih nikel, bijih perak, dan bijih bauksit.

<sup>38</sup> *Ibid.*, hlm. 46.

<sup>39</sup> *Ibid.*

<sup>40</sup> *Ibid.*, hlm. 46, 47.

- b. Barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak, seperti:
- 1) Beras,
  - 2) Gabah,
  - 3) Jagung
  - 4) Sagu,
  - 5) Kedelai,
  - 6) Dan
  - 7) Garam, baik yang beryodium maupun yang tidak beryodium.
- c. Makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di empat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau catering.
- d. Uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.<sup>41</sup>

Sedangkan kelompok jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah sebagai berikut:

- a. Jasa pelayanan kesehatan.
- b. Jasa pelayanan sosial.
- c. Jasa pengiriman surat dengan perangko.
- d. Jasa keuangan.
- e. Jasa asuransi.
- f. Jasa keagamaan.
- g. Jasa pendidikan.
- h. Jasa kesenian dan hiburan.
- i. Jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan.
- j. Jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri.
- k. Jasa tenaga kerja.
- l. Jasa perhotelan.
- m. Jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum.
- n. Jasa penyediaan tempat parkir.
- o. Jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam.
- p. Jasa pengiriman uang dengan wesel pos.
- q. Jasa boga atau catering.<sup>42</sup>

Tentang tarif pajak, dalam Pasal 7 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009

Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah ditentukan bahwa:

- (1) Tarif Pajak Pertambahan Nilai adalah 10% (sepuluh persen).
- (2) Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% (nol persen) diterapkan atas:
  - a. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud;
  - b. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud; dan
  - c. ekspor Jasa Kena Pajak.
- (3) Tarif pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat diubah menjadi paling rendah 5% (lima persen) dan paling tinggi 15% (lima belas persen) yang perubahan tarifnya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

## 2. Yang dengan sengaja

Unsur ini merupakan unsur kesalahan, khususnya dalam bentuk sengaja (Lat.: *dolus*). Apa yang dimaksudkan dengan kata “sengaja” tidak didefinisikan atau dijelaskan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Pengertian sengaja ini mengikuti ketentuan dalam KUHP sebagai hukum pidana umum.

Andi Hamzah dengan mengutip risalah penjelasan (*memorie van toelichting*) terhadap rancangan KUHP Belanda mengemukakan bahwa, “menurut penjelasan tersebut, ‘sengaja’ (*opzet*) berarti ‘*de (bewuste) richting van den wil op een bepaald misdrijf*,’ (kehendak yang disadari yang ditujukan untuk melakukan kejahatan tertentu). Menurut penjelasan tersebut, ‘sengaja’ (*opzet*) sama dengan *willens en wetens* (dikehendaki dan diketahui)”.<sup>43</sup> Hal yang kurang lebih sama dikatakan oleh I Made Widnyana bahwa, “kesengajaan = diketahui dan dikehendaki”.<sup>44</sup>

Sekarang dalam yurisprudensi dan doktrin telah dikembangkan tiga corak sengaja, yaitu sengaja sebagai maksud, sengaja dengan kesadaran keharuaan/kepastian, dan sengaja dengan kesadaran kemungkinan (*dolus eventualis*).

Sengaja sebagai maksud, menurut Teguh Prasetyo, yaitu “perbuatan pelaku memang dikehendaki dan ia juga menghendaki (atau

<sup>41</sup> Ibid., hlm. 47, 48.

<sup>42</sup> Ibid., hlm. 48.

<sup>43</sup> Andi Hamzah, *Op.cit.*, hlm. 114.

<sup>44</sup> I Made Widnyana, *Asas-asas Hukum Pidana. Buku Panduan Mahasiswa*, Fikahati Aneska, Jakarta, 2010, hlm. 69.

membayangkan) akibatnya yang dilarang. Kalau akibat yang dikehendaki atau dibayangkan ini tidak akan ada, ia tidak akan melakukan perbuatan”;<sup>45</sup> contoh dengan pistolnya X dengan sengaja mengarahkan dan menembakkan pistol itu kepada Y dengan kehendak matinya Y.<sup>46</sup>

Sengaja dengan kesadaran tentang keharusan/kepastian, yaitu yang bersangkutan sebenarnya tidak sepenuhnya menghendaki apa yang terjadi tetapi ia melakukan perbuatan itu sebagai keharusan demi untuk mencapai tujuan yang lain. Andi Hamzah memberikan contoh yaitu kasus Thomas van Bremerhaven, di mana pemilik kapal telah meminta asuransi yang sangat tinggi atas kapalnya. Ia memasang dinamit supaya kapal tenggelam di laut lepas. Motifnya ialah menerima uang asuransi. Kesengajaannya ialah menenggelamkan kapal. Jika orang yang berlayar dengan kapal itu mati tenggelam, maka itu adalah sengaja dengan kepastian.<sup>47</sup>

Sengaja dengan kesadaran kemungkinan (*dolus eventualis*), merupakan sengaja di mana pelaku sebenarnya tidak menghendaki terjadinya akibat itu, tapi ia sudah mengetahui adanya kemungkinan tersebut tapi ia tetap melakukan perbuatannya dengan mengambil risiko untuk itu. Kasus pertama di negeri Belanda di mana diterima adanya bentuk sengaja ini yaitu kasus taart di kota Hoorn (*Hoornse taart-arrest*), yang diputuskan Hof Amsterdam 9 Maret 1911 dan Hoge Raad 19 Juni 1911. Dalam kasus kasus taart di kota Hoorn tersebut, seseorang hendak membunuh kepala pasar yang berdiam di kota Hoorn. Dengan maksud untuk membunuhnya ia mengirim kue tart yang telah dibubuhi racun tikus ke alamat tersebut. Ia mengetahui bahwa di samping musuhnya itu, juga berdiam di alamat itu isterinya, di tempat kue itu akan tiba. Ia menerangkan bahwa di atas kereta api antara Amsterdam dan Hoorn (sesudah kue tart dikirim dari Amsterdam) dengan pengertian yang jelas dan sesua tentu akan terjadi bahwa isteri itu juga akan memakan kue tart itu. Waktu di atas kereta api itu ia masih mempunyai waktu untuk mencegah hal itu

tetapi tidak melakukannya, dan oleh karena itu Hof Amsterdam, memutuskan bahwa ini merupakan perbuatan direncanakan lebih dahulu (*voorbedachte rade*) suatu bentuk sengaja yang diperberat.<sup>48</sup>

Tiga corak sengaja tersebut berlaku jika dalam suatu pasal tercantum kata “sengaja”, termasuk juga berlaku untuk kata “sengaja” dalam Pasal 39A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

### 3. Menerbitkan dan/atau menggunakan

Unsur ini merupakan unsur **perbuatan**.

Perbuatan yang dilarang dalam pasal ini ada dua macam. Pertama, yaitu perbuatan “menerbitkan”, yakni menerbitkan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Kedua, yaitu perbuatan “menggunakan”, yakni menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tidak memberi definisi atau penjelasan terhadap istilah “menerbitkan dan/atau menggunakan” dalam Pasal 39A huruf a. Istilah-istilah ini juga tidak diberikan definisi atau keterangan dalam KUHP sebagai hukum pidana umum. Tetapi istilah-istilah ini merupakan istilah-istilah yang umum atau biasa digunakan sehari-hari, oleh karenanya untuk mengartikan istilah-istilah tersebut dapat digunakan penafsiran (interpretasi) tata bahasa (gramatikal), yaitu “menetapkan arti kata-kata undang-undang menurut bahasa sehari-hari atau teknis”.<sup>49</sup> Menurut bahasa sehari-hari dapat dilihat dari kamus umum seperti antara lain Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) sedangkan bahasa teknis dapat dilihat dari kamus khusus seperti kamus hukum. Tetapi istilah-istilah “menerbitkan dan/atau menggunakan” ini tidak ditemukan dalam kamus kamus hukum, sehingga perlu dilihat artinya dalam bahasa umum atau bahasa sehari-hari.

<sup>45</sup> Teguh Prasetyo, *Op.cit.*, hlm. 98.

<sup>46</sup> *Ibid.*

<sup>47</sup> Andi Hamzah, *Op.cit.*, hlm. 125.

<sup>48</sup> *Ibid.*, hlm. 126, 127.

<sup>49</sup> Donald Albert Rumokoy dan Frans Maramis, *Pengantar Ilmu Hukum*, cet.3, Rajawali Pers, Jakarta, 2016, hlm. 158.

Menurut KBBI, “menerbitkan” salah satu artinya, yaitu: menimbulkan (perselisihan dan sebagainya).<sup>50</sup> Jadi, “menerbitkan” merupakan suatu perbuatan untuk menimbulkan akibat tertentu, sehingga dapat disamakan dengan perbuatan membuat atau membikin. Dengan demikian perbuatan “menerbitkan” dalam Pasal 39A huruf a dapat diartikan sebagai perbuatan menimbulkan, membuat atau membikin faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.

Menurut KBBI, “menggunakan” berarti: memakai (alat, perkakas); mengambil manfaatnya; melakukan sesuatu dengan.<sup>51</sup> Jadi, “menggunakan” dalam Paal 39A huruf a dapat diartikan sebagai memaai, mengambil manfaat, atau melakukan sesuatu terhadap faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.

Dalam hukum pidana, unsur perbuatan merupakan unsur penting yang oleh Andi Zainal Abidin disebut *actus reus*, perbuatan kriminal.<sup>52</sup> *Actus reus* (perbuatan kriminal) merupakan bagian dari Syarat-syarat Pidanaan (*Strafvoraussetzungen*), yang terdiri atas:

- a. *Actus reus*, perbuatan kriminal - syarat pidanaaan objektif
- b. *Mens rea*, pertanggungjawaban kriminal – syarat pidanaaan subektif.<sup>53</sup>

Unsur perbuatan (*actus reus*) merupakan unsur penting yang menjadi salah satu syarat pidanaaan, yaitu sebagai syarat pidanaaan objektif, di samping unsur *mens rea* (pertanggungjawaban kriminal) sebagai syarat pidanaaan subjektif, seperti sengaja (Lat.: *dolus*) atau alpa/lalai (Lat.: *culpa*).

#### **4. Faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya**

Unsur ini merupakan unsur objek tindak pidana. Objek tindak pidana Pasal 39A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yaitu: a. Faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya

Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ada menggunakan istilah “Faktur Pajak” tetapi tidak memberi definisi terhadap apa yang dimaksud dengan Faktur Pajak. Pemberian definisi terhadap “Faktur Pajak” ada diberikan dalam undang-undang pajak yang lain, yaitu Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Pasal 1 angka 23 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 ada diberi definisi Faktur Pajak bahwa, “Faktur Pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak”.<sup>54</sup>

Pengertian Faktur Pajak menurut Pasal 1 angka 23 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah ini seharusnya berlaku juga dalam penerapan istilah Faktur Pajak dalam Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan seperti penerapan Pasal 39A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Hal ini berdasarkan metode penafsiran sistematis, di mana menurut L.J. van Apeldoorn bahwa, “perundang-undangan sesuatu negara merupakan kesatuan, tak sebuah dari peraturannya dapat ditafsirkan seolah-olah ia berdiri sendiri, pada penafsiran peraturan undang-undang, selalu harus diingat hubungannya dengan peraturan-peraturan undang-undang yang lain”.<sup>55</sup> Atau sebagaimana dikemukakan oleh Donald Albert

<sup>50</sup> Tim Penyusun Kamus Pusat Bahasa, *Op.cit.*, hlm. 1182.

<sup>51</sup> *Ibid.*, hlm. 375.

<sup>52</sup> Andi Zainal Abidin, *Asas-asas Hukum Pidana. Bagian Pertama*, Alumni, Bandung, 1987, hlm. 264.

<sup>53</sup> *Ibid.*

<sup>54</sup> Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor

8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069)

<sup>55</sup> L.J. van Apeldoorn, *Op.cit.*, hlm. 390.

Rumokoy dan Frans Maramis bahwa, “penafsiran sistematis berarti menetapkan arti undang-undang dengan melihat hubungan antara suatu pasal atau undang-undang dengan pasal atau undang-undang yang lain. Dilakukannya penafsiran sistematis adalah dengan latar belakang pandangan bahwa peraturan perundang-undangan dalam suatu negara merupakan satu kesatuan yang membentuk suatu sistem”.<sup>56</sup> Apalagi Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Undang-Undang Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, keduanya merupakan peraturan perundang-undangan dalam bidang perpajakan.

Definisi yang kurang lebih sama dikemukakan dalam suatu artikel dalam laman *ortax.org*, 23 Juli 2022, berjudul “Apa Itu Faktur Pajak?”, di mana dikemukakan bahwa, “Faktur Pajak merupakan dokumen yang diterbitkan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP)”.<sup>57</sup>

Dua definisi tersebut menunjukan bahwa Faktur Pajak merupakan dokumen bukti pungutan pajak yang diterbitkan/dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak. Jadi, dalam hal Pengusaha Kena Pajak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak. Dengan demikian, Faktur Pajak merupakan dokumen bukti setoran pajak pada saat Pengusaha Kena Pajak mengeluarkan (menyerahkan, menjual) Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak. Pengertian Faktur Pajak ini melihat Faktur Pajak dari sudut yang dalam praktik disebut Pajak Keluaran.

Dalam praktik, istilah Faktur Pajak digunakan dalam arti yang lebih luas, sebagaimana dikemukakan oleh Rani Maulida dalam suatu artikel bahwa jenis-jenis Faktur Pajak, yang perlu diperhatikan setiap Pengusaha Kena Pajak (PKP), yaitu:

- 1) **Faktur Pajak Keluaran** adalah faktur pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak saat melakukan penjualan terhadap barang kena pajak, jasa kena

pajak, dan atau barang kena pajak yang tergolong dalam barang mewah;

- 2) **Faktur Pajak Masukan** adalah faktur pajak yang didapatkan oleh PKP ketika melakukan pembelian terhadap barang kena pajak atau jasa kena pajak dari PKP lainnya;

Pajak Masukan, diberi definisi dalam Pasal 1 angka 24 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 bahwa, “Pajak Masukan adalah Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean dan/atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean dan/atau impor Barang Kena Pajak”. Faktur Pajak Masukan, sebagaimana dijelaskan oleh Rani Mulidan adalah, “faktur pajak yang didapatkan oleh PKP ketika melakukan pembelian terhadap barang kena pajak atau jasa kena pajak dari PKP lainnya”.<sup>58</sup>

- 3) **Faktur Pajak Pengganti** adalah penggantian atas faktur pajak yang telah terbit sebelumnya dikarenakan ada kesalahan pengisian, kecuali kesalahan pengisian NPWP. Sehingga, harus dilakukan pembetulan agar sesuai dengan keadaan yang sebenarnya;
- 4) **Faktur Pajak Gabungan** adalah faktur pajak yang dibuat oleh PKP yang meliputi seluruh penyerahan yang dilakukan kepada pembeli barang kena pajak atau jasa kena pajak yang sama selama satu bulan kalender;
- 5) **Faktur Pajak Digunggung** adalah faktur pajak yang tidak diisi dengan identitas pembeli, nama, dan tandatangan penjual yang hanya boleh dibuat oleh PKP Pedagang Eceran;
- 6) **Faktur Pajak Cacat** adalah faktur pajak yang tidak diisi secara lengkap, jelas, benar, dan/atau tidak ditandatangani termasuk juga kesalahan dalam pengisian kode dan nomor seri. Faktur

<sup>56</sup> Donald Albert Rumokoy dan Frans Maramais, *Op.cit.*, hlm. 159-150.

<sup>57</sup> Dewa Suartama, *Loc.cit.*

<sup>58</sup> Rani Maulida, *Loc.cit.*

pajak cacat dapat dibetulkan dengan membuat faktur pajak pengganti;

- 7) **Faktur Pajak Batal** adalah faktur pajak yang dibatalkan dikarenakan adanya pembatalan transaksi. Pembatalan juga harus dilakukan ketika ada kesalahan pengisian NPWP dalam faktur pajak.<sup>59</sup>

Dalam hal ini yang dilarang yaitu menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Pengertian “transaksi”, menurut suatu kamus hukum, yaitu “*transactie*, perjanjian dalam bidang perdagangan”.<sup>60</sup> Jadi, misalnya dalam suatu jual beli yang kena Pajak Pertambahan Nilai (PPN), di mana harga barang yang sebenarnya dijual dengan harga Rp10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah) tetapi ditulis hanya Rp6.000.000,00 (enam juta rupiah) sehingga nilai Pajak Pertambahan Nilai (PPN) juga lebih kecil dari pada yang seharusnya.

a. bukti pemungutan pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya

Pada bagian Penjelasan Pasal 39A diberikan keterangan bahwa:

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

Pengusaha yang menjalankan suatu usaha tentunya wajib melakukan pembukuan. Pembukuan, menurut Alexander Hery, adalah “suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan

informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta untuk harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi untuk periode Tahun Pajak tersebut”.<sup>61</sup>

Pembukuan perlu didukung oleh berbagai dokumen. Untuk itu ada kewajiban menyimpan pembukuan dan dokumen pendukung, sebagaimana dikatakan oleh Alexander Hery bahwa:

Buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau secara program aplikasi *online* wajib disimpan selama 10 (sepuluh) tahun di Indonesia, yaitu di tempat kegiatan atau tempat tinggal Wajib Pajak orang pribadi, atau di tempat kedudukan Wajib Pajak badan.<sup>62</sup>

Bukti pemungutan pajak, sebagaimana yang dikemukakan sebelumnya, merupakan salah satu dokumen yang mendukung kebenaran pembukuan, sehingga penerbitan dan penggunaan bukti pemungutan pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, dapat mengakibatkan dampak negatif dalam keberhasilan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

b. bukti pemotongan pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya

“Bukti pemotongan pajak” ada disebut bersama-sama dengan bukti pemungutan pajak dalam Penjelasan Pasal 39A. Keterangan terhadap bukti pemungutan pajak yang dikemukakan sebelumnya berlaku juga untuk bukti pemotongan pajak.

c. bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya

Pajak yang terutang wajib dibayar oleh Wajib Pajak. Wajib Pajak yang telah membayar pajak diberikan Surat Setoran Pajak, di mana menurut Pasal 1 angka 14 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, “Surat Setoran Pajak adalah bukti pembayaran atau penyetoran pajak yang telah dilakukan dengan menggunakan formulir atau telah

<sup>59</sup> *Ibid.*

<sup>60</sup> R. Soebakti dan Tjitrosoedibio, *Op.ci.*, hlm.

<sup>61</sup> Alexander Hery, *Op.cit.*, hlm. 161.

<sup>62</sup> *Ibid.*, hlm. 163.

dilakukan dengan cara lain ke kas negara melalui tempat pembayaran yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan". Ini merupakan bukti setoran pajak yang sah.

Pengusaha yang menerbitkan dan/menggunakan bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya, diancam pidana, karena, sebagaimana yang dikemukakan dalam bagian Penjelasan Pasal 39A, dapat mengakibatkan dampak negatif dalam keberhasilan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

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

Bagian dari ketentuan pidana Pasal 39A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 ini merupakan sanksi pidana. Struktur dari ancaman pidana ketentuan pidana ini, yaitu:

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

Struktur sanksi pidana ini merupakan ketentuan khusus (*lex specialis*) terhadap KUHP yang merupakan hukum pidana umum, yaitu ancaman pidana bersifat kumulatif pidana penjara dan pidana denda. Jadi, pidana penjara harus dijatuhkan bersama-sama dengan pidana denda. Sanksi pidana Pasal 39A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 ini juga mengenal minimum khusus untuk pidana penjara dan minimum khusus pidana denda. Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan juga memperhatikan orang-orang yang terlibat dalam tindak pidana selain dari Pengusaha itu sendiri. Pasal 43 ayat (1)

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 menentukan bahwa, "Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan".

Penjelasan pasal demi pasal terhadap Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 memberikan keterangan bahwa, "yang dipidana 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 juga terhadap mereka yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan". Jadi, "setiap Orang" yang dapat dipidana atas tindak pidana Pasal 39A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yaitu:

- 1) Wajib Pajak,
- 2) wakil Wajib Pajak,
- 3) kuasa Wajib Pajak,
- 4) pegawai Wajib Pajak,
- 5) Akuntan Publik,
- 6) Konsultan Pajak, atau pihak lain, tetapi juga terhadap mereka yang:
- 7) menyuruh melakukan,
- 8) yang turut serta melakukan,
- 9) yang menganjurkan, atau
- 10) yang membantu melakukan

Dalam Pasal 43 ayat (1) dan penjelasan pasal Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 ditegaskan tentang berlakunya ketentuan tentang penyertaan (*deelneming*) dalam KUHP, khususnya yang diatur dalam Pasal 55 dan Pasal 56 KUHP, yaitu selain pelaku, termasuk juga yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan. Istilah-istilah tersebut, karena tidak diberi definisi tersendiri dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, maka pengertiannya mengikuti pengertian menurut KUHP.

Tentang yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, dan yang menganjurkan, dijelaskan oleh D.

Schaffmeister, N. Keijzer, dan E.Ph. Sutorius yaitu sebagai berikut:

- 1) Menyuruh melakukan, artinya: menggerakkan orang lain, yang (dengan alasan apapun) tidak dapat dikenai pidana, melakukan suatu perbuatan pidana;
- 2) Turut (serta) melakukan, artinya: bersepakat dengan oranglain membuat rencana untuk melakukan suatu perbuatan pidana dan secara bersama-sama melaksanakan (kerjasama);
- 3) Membujuk, artinya: dengan bantuan salah satu upaya dari yang secara limitatif disebut dalam Pasal 55 ayat (1) ke-2 KUHP, yang biasa disebut sarana-sarana pembujukan, membujuk orang lain yang memang dapat dipidana karena itu, untuk melakukan suatu perbuatan pidana.<sup>63</sup>

Tentang “yang membantu melakukan” dalam Pasal 56 KUHP ditentukan bahwa, dipidana sebagai pembantu kejahatan: 1. mereka yang sengaja memberi bantuan pada waktu kejahatan dilakukan; 2. mereka yang sengaja memberi kesempatan, sarana atau keterangan untuk melakukan kejahatan.

Tentang pembantuan (*medeplichtige*), dikatakan oleh D. Schaffmeister, N. Keijzer, dan E.Ph. Sutorius bahwa, “prakarsa si pembuat harus sudah ada pada saat si pembantu pembuat dalam tahap pembuatan rencana-rencana atau dalam tahap pelaksanaannya tercampur dalam perkara”.<sup>64</sup>

Jadi, membantu melakukan berarti orang yang bersangkutan tidak atau belum ikut dalam prakarsa melakukan kejahatan, yaitu belum tercampur dalam perkara pada saat tahap pembuatan rencana-rencana.

#### **B. Pidanaan menurut Pasal 39A huruf a Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan**

Bertambahnya Salah satu kasus tindak pidana Pasal 39A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang diputus Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 418/Pid.Sus/2024/PN

Jkt.Pst., 26 September 2024. Dalam kasus ini terdakwa, direktur sekaligus pemilik PT MPI, yang usahanya bergerak di bidang perdagangan eceran komputer, handphone dan perlengkapannya, merupakan Pengusaha Kena Pajak (PKP), telah memberikan User ID, password dan passphrase aplikasi e-faktur atas nama PT. MPI dari terdakwa, kepada pegawainya, saksi SM (yang penuntutannya diajukan dalam berkas perkara terpisah, sudah berkekuatan hukum tetap tanggal 3 Juli 2023). Terdakwa memberitahukan kepada saksi SM bahwa faktur pajak dari PT MPI dibuang kepada perusahaan-perusahaan yang membutuhkan, karena Pajak Masukan PT MPI lebih banyak sedangkan Pajak Keluarannya lebih kecil dikarenakan PT MPI menjual eceran ke perorangan yang tidak memerlukan faktur pajak.

Untuk itu saksi SM telah membuat Faktur Pajak Masukan di mana dasar dokumen untuk membuat Faktur Pajak Keluaran PT MPI bukan Dokumen/Invoice/Nota, tetapi permintaan saksi SM. Nama pembeli di Faktur Pajak Keluaran dibuat atas permintaan saksi SM, sedangkan nama barang, harga barang dan jumlah barang diambil dari data yang ada di komputer kantor dan disesuaikan dengan permintaan saksi SM.<sup>65</sup>

Jaksa Penuntut Umum telah mendakwa terdakwa dengan dakwaan bahwa, “Perbuatan Terdakwa sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39 A huruf a jo pasal 43 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 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP”.<sup>66</sup>

Jaksa Penuntut Umum di depan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat pada tanggal 19 September 2024 telah membacakan tuntutan pidana, yang isinya antara lain:

**1. Menyatakan terdakwa: [xxxxxx]<sup>67</sup> terbukti bersalah melakukan Tindak Pidana “secara**

<sup>63</sup> D. Schaffmeister, N. Keijzer, dan E.Ph. Sutorius, *Op.cit.*, hlm. 249.

<sup>64</sup> *Ibid.*, hlm. 250.

<sup>65</sup> Direktori Putusan Mahkamah Agung RI, *Op.cit.*, hlm. 6, 7, 33.

<sup>66</sup> *Ibid.*, hlm. 15.

<sup>67</sup> Nama terdakwa disamarkan oleh penulis skripsi ini.



***bersama-sama dan berlanjut menerbitkan faktur pajak, yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya***” sebagaimana dalam surat dakwaan melanggar Perbuatan Terdakwa sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam 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 diubah beberapa kali dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 16 Tahun 1983 dan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan jo. Pasal 64 ayat (1) Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

2. Menjatuhkan pidana terhadap terdakwa: [xxxxxx] dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun 6 (enam) bulan dikurangi selama Terdakwa dalam masa penahanan dengan perintah agar Terdakwa tetap ditahan dalam Rumah Tahanan Negara dan denda sebesar Rp. 3.221.280.951.- x 2 = Rp. 6.442.561.902,- (Enam milyar empat ratus empat puluh dua juta lima ratus enam puluh satu ribu sembilan ratus dua rupiah) Jika Terdakwa tidak membayar denda tersebut paling lama waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan Pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta benda milik Terdakwa dapat disita oleh Jaksa dan dilelang untuk membayar denda, dalam hal Terdakwa tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda, maka Terdakwa dijatuhi pidana penjara pengganti denda selama 2 (dua) tahun;

3. Menyatakan barang bukti; ...

Tuntutan pidana (Lat.: *requisitoir*) adalah “permintaan atau tuntutan jaksa, sebagai kesimpulan pemeriksaan di muka sidang Pengadilan, setelah pemeriksaan itu ditutup”.<sup>68</sup> Tuntutan pidana (*requisitoir*) merupakan suatu tahap dalam pemeriksaan di sidang pengadilan. Tahap tuntutan pidana disebut dalam Pasal 182 ayat (1) Undang-

Undang Nomor 8 Tahun 1981, yang juga disebut Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP), yang menentukan:

- a. Setelah pemeriksaan dinyatakan selesai, penuntut umum mengajukan tuntutan pidana;
- b. Selanjutnya terdakwa dan atau penasihat hukum mengajukan pembelaannya yang dapat dijawab oleh penuntut umum, dengan ketentuan bahwa terdakwa atau penasihat hukum selalu mendapat giliran terakhir;
- c. Tuntutan, pembelaan dan jawaban atas pembelaan dilakukan secara tertulis dan setelah dibacakan segera diserahkan kepada hakim ketua sidang dan turunannya kepada pihak yang berkepentingan.<sup>69</sup>

Jadi, tuntutan pidana (*requisitoir*) merupakan tahap pemeriksaan di sidang pengadilan setelah pemeriksaan alat bukti dan barang bukti dinyatakan selesai dan sebelum terdakwa dan/atau penasihat hukum mengajukan pembelaan (*pleidooi*).

Pengadilan Negeri Jakarta Pusat dalam putusan 418/Pid.Sus/2024/PN Jkt.Pst., 26 September 2024, telah memberikab pertimbangan:

Menimbang bahwa 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 diubah beberapa kali dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 16 Tahun 1983 dan terakhir dengan Undang-Undang No.7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan jo. Pasal 64 ayat (1) Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, yang unsur-unsurnya sebagai berikut:

1. Setiap Orang;
2. dengan sengaja ;
3. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti

<sup>68</sup> R. Subekti dan Tjitrosoedibio, *Op.cit.*, hlm. 96.

<sup>69</sup> Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (Lembaran Negara Republik

Indonesia Tahun 1981 Nomor 76, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3209)

pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya;

4. sebagai wakil, kuasa, pegawai dari wajib pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan;

5. melakukan beberapa perbuatan meskipun masing-masing merupakan kejahatan atau pelanggaran, ada hubungannya sedemikian rupa sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut;<sup>70</sup>

Hakim telah menimbang masing-masing unsur tersebut satu persatu dengan menggunakan alat bukti dan barang bukti yang ada dan memandang semua unsur itu terbukti secara sah dan meyakinkan, sesuai dengan dakwaan Jaksa Penuntut Umum dan telah menjatuhkan putusan yang amarnya antara lain:

#### MENGADILI:

1. Menyatakan terdakwa: [xxxxxx]<sup>71</sup> terbukti bersalah melakukan Tindak Pidana “*secara bersama-sama dan berlanjut menerbitkan faktur pajak, yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya*”
2. Menjatuhkan pidana terhadap terdakwa: **INDRA PURNOMO** dengan pidana penjara selama **2 (dua) tahun** dan denda sebesar Rp.1.449.576.427.95 (satu milyar empat ratus empat puluh sembilan lima ratus tujuh puluh enam ribu empat ratus dua puluh tujuh rupiah sembilan puluh lima sen X 2 dua kali sehingga menjadi Rp. 2.899.152.855.9 (dua milyar delapan ratus sembilan puluh sembilan juta rupiah seratus lima puluh dua ribu delapan ratus lima puluh lima rupai sembilan sen), dengan ketentuan Jika Terdakwa tidak membayar denda tersebut paling lama waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan Pengadilan yang telah memperoleh

kekuatan hukum tetap, maka harta benda milik Terdakwa dapat disita oleh Jaksa dan dilelang untuk membayar denda, dalam hal Terdakwa tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda, maka Terdakwa dijatuhi hukuman penjara pengganti denda selama 1 (satu) tahun ;

3. Menetapkan Pidana yang dijatuhkan dikurangi selama Terdakwa dalam masa penahanan;
4. Memerintahkan agar Terdakwa tetap ditahan dalam Rumah Tahanan Negara
5. Menyatakan barang bukti; ...<sup>72</sup>

Tuntutan pidana Jaksa Penuntut Umum dan putusan pengadilan sudah sesuai dengan susunan pidana yang diancamkan, yaitu pidana penjara serta pidana denda, jadi pidana penjara dan pidana denda itu dijatuhkan sekaligus secara kumulatif. Besaran pidana denda itu juga, sesuai dengan Pasal 39A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yaitu “2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak”.

Hal yang dapat menjadi perhatian dalam dakwaan Jaksa Penuntut Umum dan putusan pengadilan, yaitu penuntutan dan pidana hanya ditujukan pada orang perseorangan, yaitu terdakwa sebagai Pengusaha dan pemilik PT MPI yang merupakan suatu perseroan terbatas (PT).

Hal ini karena sekalipun Pengusaha, yang pengertiannya menurut mencakup mencakup “orang pribadi atau badan dalam bentuk apapun” tetapi tidak ada ancaman pidana khusus untuk “badan dalam bentuk apapun” itu. Ini berbeda dengan beberapa undang-undang tindak pidana khusus lain, antara lain Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yang dalam Pasal 20 ayat (1) menentukan: “Dalam hal tindak pidana korupsi dilakukan oleh atau atas nama suatu korporasi, maka tuntutan dan penjatuhan pidana dapat dilakukan terhadap korporasi dan atau pengurusnya”,<sup>73</sup> selanjutnya dalam Pasal 20 ayat (7) menentukan: “Pidana pokok yang dapat dijatuhkan terhadap korporasi hanya

<sup>70</sup> Direktori Putusan Mahkamah Agung RI, *Op.cit.*, hlm. 85-86.

<sup>71</sup> Nama terdakwa disamarkan oleh penulis skripsi ini

<sup>72</sup> *Ibid.*, hlm. 110.

<sup>73</sup> Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1999 Nomor 140, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3874).

pidana denda, dengan ketentuan maksimum pidana ditambah 1/3 (satu pertiga)".<sup>74</sup>

Ketentuan seperti dalam Pasal 20 ayat (1) dan ayat (7) Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebaiknya diadakan dan ditambahkan juga ke dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan agar undang-undang ini lebih efektif dalam penegakannya.

## PENUTUP

### A. Kesimpulan

1. Pengaturan rumusan tindak pidana (delik) dalam Pasal 39A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu sebagai tindak pidana pajak yang unsur-unsurnya: Setiap orang (unsur subjek tindak pidana), Yang dengan sengaja (unsur kesalahan), Menerbitkan dan/atau menggunakan, Faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya (unsur objek). Unsur-unsur tindak pidana ini dalam pembuktian dapat bertambah jika dilakukan dengan penyertaan orang lain (Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007) dan dilakukan berkelanjutan beberapa kali sehingga merupakan perbuatan berlanjut (Pasal 64 ayat (1) KUHP).
2. Pemidanaan menurut Pasal 39A huruf a Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yaitu terhadap setiap orang (subjek tindak pidana) dengan susunan bersifat kumulatif, yaitu pidana penjara serta pidana denda, di mana tidak dibuka kemungkinan untuk hanya menjatuhkan pidana penjara saja atau pidana denda saja.

### B. SARAN

- A. Berkenaan dengan penegakan Pasal 39A huruf a Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 selalu perlu diperhatikan kemungkinan menyangkut adanya penyertaan (Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007) dan perbuatan berlanjut (Pasal 64 ayat (1)

KUHP).B. Penguatan Sistem Hukum dan Digitalisasi

- B. Ketentuan seperti dalam Pasal 20 ayat (1) dan ayat (7) Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebaiknya diadakan dan ditambahkan juga ke dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan agar undang-undang ini lebih efektif dalam penegakannya, yaitu ketentuan bahwa dalam hal tindak pidana pajak dilakukan oleh atau atas nama suatu badan (korporasi), maka tuntutan dan penjatuhan pidana dapat dilakukan terhadap badan (korporasi) dan atau pengurusnya, dan ketentuan bahwa pidana pokok yang dapat dijatuhkan terhadap badan (korporasi) hanya pidana denda, dengan ketentuan maksimum pidana ditambah 1/3 (satu pertiga).

## DAFTAR PUSTAKA

### Buku

- Abidin, Andi Zainal, *Asas-asas Hukum Pidana. Bagian Pertama*, Alumni, Bandung, 1987.
- Ali, Mahrus, *Dasar-dasar Hukum Pidana*, cet.2, Sinar Grafika, Jakarta, 2012.
- Apeldoorn, L.J. van, *Pengantar Ilmu Hukum* terjemahan Oetarid Sadino dari *Inleiding tot de studie van het Nederlandse recht*, cet.29, Pradnya Paramita, Jakarta, 2001.
- Enschede, Ch.J. dan A. Heijder, *Asas-asas Hukum Pidana* terjemahan R.A. Soema Di Pradja dari *Beginnselen van strafrecht*, Alumni, Bandung, 1982
- Hamzah, Andi, *Asas-asas Hukum Pidana*, Rineka Cipta, Jakarta, 2010.
- Hery, Alexander, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Penerbit Yrama Widya, Bandung, 2021.
- Mahmud, Peter Marzuki, *Penelitian Hukum*, cet.2, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2006.
- Moeljatno, *Azas-azas Hukum Pidana*, cet.2, Bina Aksara, Jakarta, 1984.
- Mulkan, Hasanah dan Serlika Aprita, *Hukum Pajak*, Mitra Wacana Media, Bogor, 2023.

---

<sup>74</sup> Ibid.

- Prasetyo, Teguh, *Hukum Pidana*, cet.4, Rajawali Pers, Jakarta, 2013.
- Prodjodikoro, Wirjono, *Asas-asas Hukum Pidana di Indonesia*, cet.3, Eresco, Jakarta-Bandung, 1981.
- Rahardjo, Satjipto, *Ilmu Hukum*, cet.8, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2014.
- Remmelink, Jan, *Hukum Pidana. Komentar Atas Pasal-pasal Terpenting dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda dan Padanannya dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia* terjemahan Tristam Pascal Moeliono, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2003.
- Rodliyah dan Salim HS, *Hukum Pidana Khusus. Unsur dan Sanksi dan Pidananya*, Rajawali Pers, Depok, 2017.
- Rumokoy, Donald Albert dan Frans Maramis, *Pengantar Ilmu Hukum*, cet.3, Rajawali Pers, Jakarta, 2016.
- Schaffmeister, D., N. Keijzer, dan E.Ph. Sutorius, *Hukum Pidana* editor J.E. Sahetapy, Liberty, Yogyakarta, 1995.
- Soekanto, S. dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, cet.16, Rajawali Pers, Jakarta, 2014.
- Subekti, R. dan Tjitrosoedibio, *Kamus Hukum*, cet.15, Pradnya Paramita, Jakarta, 2003.
- Taufik, Mohammad, *Pengantar Hukum Pajak*, cet.2, Tanah Air Beta, Yogyakarta, 2019.
- Tim Penyusun Kamus Pusat Bahasa, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, ed.3 cet.2, Balai Pustaka, Jakarta, 2002.
- Tresna, R., *Azas-azas Hukum Pidana*, Tiara, Jakarta, 1959.
- Widnyana, I Made, *Asas-asas Hukum Pidana. Buku Panduan Mahasiswa*, Fikahati Aneska, Jakarta, 2010.
- Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3209)
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740)
- Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069)
- Tim Penerjemah Badan Pembinaan Hukum Nasional (BPHN), *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*, Sinar Harapan, Jakarta, 1983.

#### **PERATURAN/UU**

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945)
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1981 Nomor 76,