

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pasal 1 ayat (3) amandemen Undang – Undang Dasar 1945 (“UUD 1945”) menyatakan bahwa negara Indonesia adalah negara hukum. Hal ini menjadi landasan bahwa seluruh aspek dan tatanan kehidupan bermasyarakat dan bernegara di Indonesia harus berlandaskan hukum yang berlaku.

Untuk mewujudkan Indonesia sebagai negara hukum maka diperlukan suatu instrumen atau perangkat hukum yang dapat digunakan sebagai pedoman atau landasan dalam melaksanakan aktivitas baik dalam kehidupan bermasyarakat maupun dalam ruang lingkup administrasi pemerintahan. Salah satu instrumen hukum tersebut adalah peraturan perundang-undangan yang memiliki peranan penting dalam negara hukum Indonesia.

Gambaran besar mengenai definisi peraturan perundang-undangan menurut Bagir Manan adalah sebagai berikut:

1. Peraturan Perundang-undangan merupakan keputusan tertulis yang dikeluarkan Pejabat atau lingkungan jabatan yang berwenang, berisi aturan tingkah laku yang bersifat mengikat umum.
2. Merupakan aturan-aturan tingkah laku yang berisi ketentuan-ketentuan mengenai hak, kewajiban, fungsi, status, atau suatu tatanan.

3. Merupakan peraturan yang mempunyai ciri-ciri umum-abstrak atau abstrak-umum, artinya tidak mengatur atau tidak ditujukan pada objek, peristiwa atau gejala konkret tertentu¹

Selain memberikan uraian secara garis besar mengenai gambaran umum peraturan perundang-undangan, Bagir Manan juga menyatakan bahwa peraturan perundang-undangan berperan cukup besar dalam membangun sistem hukum dalam kehidupan bermasyarakat di Indonesia. Alasan-alasan yang diuraikan oleh Bagir Manan adalah sebagai berikut:

1. Peraturan Perundang-undangan merupakan kaidah hukum yang mudah dikenal (diidentifikasi), mudah diketemukan kembali, dan mudah ditelusuri. Sebagai kaidah hukum tertulis, bentuk, jenis, dan tempatnya jelas. Begitu pula pembuatnya.
2. Peraturan Perundang-undangan memberikan kepastian hukum yang lebih nyata karena kaidah-kaidahnya mudah diidentifikasi dan mudah diketemukan kembali.
3. Struktur dan sistematika peraturan Perundang-undangan lebih jelas sehingga memungkinkan untuk diperiksa kembali dan diuji baik segi-segi formal maupun materi muatannya.
4. Pembentukan dan pengembanan peraturan Perundang-undangan dapat direncanakan. Faktor ini sangat penting bagi negara-negara yang sedang

¹ Bagir Manan, *Ketentuan-Ketentuan tentang Pembentukan Peraturan Perundangundangan dalam Pembangunan Hukum Nasional*, Pertemuan Ilmiah tentang Kedudukan Biro-Biro Hukum/Unit Kerja Departemen/ LPND dalam Pembangunan Hukum, Jakarta, 19-20 Oktober 1994, h. 13

membangun termasuk membangun sistem hukum baru yang sesuai dengan kebutuhan dan perkembangan masyarakat.²

Menurut Aristoteles dan Plato, kumpulan atau seperangkat peraturan-peraturan yang mengikat dan berlaku dalam suatu masyarakat tertentu merupakan definisi atau pengertian dari hukum. Dengan demikian, hukum merupakan suatu instrument yang memiliki peran yang signifikan dalam mengatur perilaku masyarakat sehingga terwujud keadilan dan kedamaian dalam kehidupan berbangsa dan bernegara. Hukum menurut isinya dibagi menjadi dua yaitu hukum privat dan hukum publik. Hukum publik mengatur hubungan antara negara dengan perorangan atau warga negara yang salah satu contoh dari hukum publik adalah hukum pidana dan hukum pajak.

Di dalam hukum pidana, dikenal adanya jenis sanksi pencabutan atau perampasan kemerdekaan bagi pihak-pihak yang terbukti melanggar norma-norma yang telah diatur dalam hukum. Istilah pencabutan atau perampasan kemerdekaan ini merupakan istilah yang ditujukan untuk sanksi berupa penjara atau kurungan. Penerapan sanksi pidana perampasan kemerdekaan merupakan salah satu bentuk upaya dalam memperbaiki tingkah laku manusia dengan harapan tidak melakukan tindakan-tindakan yang melanggar norma-norma hukum yang telah ditetapkan (*ultimum remedium*)³.

Selain itu, dalam hukum pidana dikenal adanya ajaran penyertaan (*deelneming*) dalam kaitannya dalam menentukan sejauh mana batasan

²Bagir Manan, *Dasar-Dasar Perundang-undangan Indonesia*, Jakarta: Ind. Hill, co. 1992, hal 8

³P.A.F. Lamintang dan Franciscus Theojunior Lamintang, *Dasar-Dasar Hukum Pidana di Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, 2014, hal 17

pertanggungjawaban pidana dari masing-masing peserta atau pelaku tindak pidana. Hal ini dilandasi karena dalam suatu tindak pidana sering terjadi bahwa peserta atau pelaku tindak pidana tidak sendirian atau bahkan terdapat actor intelektual atau perancang di belakang layar yang mendukung terjadinya suatu tindak pidana tersebut. Ajaran penyertaan ini diatur dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (“KUHP”).

Sebagaimana telah disinggung sebelumnya bahwa hukum pajak (sebagai bagian dari hukum publik) merupakan hukum yang mengatur hubungan antara negara sebagai pemegang yurisdiksi pemajakan dengan warga atau masyarakat sebagai Wajib Pajak yaitu pihak yang membayar pajak kepada negara.

Pemerintah pada tahun 1984 mulai melakukan reformasi perpajakan melalui UU No 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berlaku mulai 1 Januari 1984. UU ini mengawali penghapusan tata hukum kolonial pemungutan pajak yang tidak menjamin keadilan dan penghargaan kepada hak asasi rakyat. Reformasi perpajakan ini membawa perubahan besar dalam mekanisme dan cara pandang terhadap Wajib Pajak yang dianggap bukan sebagai objek melainkan sebagai subjek yang perlu dibina dan diarahkan agar mampu melaksanakan kewajiban perpajakannya secara mandiri. Corak khusus dalam sistem pemungutan pajak dalam reformasi perpajakan ini adalah sebagai berikut⁴:

- a. pemungutan pajak adalah perwujudan pengabdian kewajiban dan peran serta Wajib Pajak secara langsung

⁴Penjelasan Umum UU No 6 tahun 1983.

- b. Tanggung jawab atas kewajiban pelaksanaan pajak terletak pada Wajib Pajak itu sendiri
- c. Masing-masing Wajib Pajak diberi kepercayaan melalui sistem *self-assessment* untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pajak yang terutang.

Sejalan dengan tujuan untuk mendorong kemandirian Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya adalah kemauan politik untuk mereformasi kebijakan, administrasi dan penegakan hukum yang mendorong partisipasi masyarakat dalam pembayaran pajak. Untuk melaksanakan tujuan ini diperlukan suatu perangkat hukum yang menjamin kepastian hukum dan terciptanya keadilan dalam pemungutan pajak.

Ide mengenai kepastian hukum merupakan karakteristik dasar pemungutan pajak. Aspek ini juga ditekankan dalam pasal 23A UUD 1945 yang menegaskan bahwa Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang. Sebagai pelaksanaan ketentuan ini dibentuklah UU No 6 tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU No 16 tahun 2009 Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). UU KUP ini merupakan ketentuan hukum formal yang berisi ketentuan-ketentuan dan tata cara pelaksanaan hukum pajak materiil yaitu UU No 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh) dan UU No 8 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No 42 tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai (UU PPN).

Reformasi perpajakan dalam UU KUP ini juga paling tidak ditujukan untuk menciptakan timbulnya keadilan dalam pemungutan pajak. Menurut Aristoteles, keadilan yang dimaksud dalam konteks ini dapat bermakna memberikan kepada setiap orang sesuatu yang menjadi hak-nya (*unicuique suum tribuere*) dan tidak merugikan orang lain (*neminem laedere*)⁵. Lebih lanjut lagi, secara teoritis keadilan dalam hukum pajak adalah *distributive justice* yaitu keadilan yang memberikan kepada tiap-tiap orang hak atas bagiannya sesuai dengan jasa atau amal baktinya⁶. Dengan demikian, makna keadilan dalam hukum pajak adalah keseimbangan antara hak dan kewajiban Wajib Pajak yang telah diatur dalam UU KUP.

Adanya ketidakseimbangan antara hak dan kewajiban ini atau kondisi bahwa pihak fiskus tidak menjamin hak Wajib Pajak akan mengarah pada sengketa perpajakan. Selain itu, dalam praktik perpajakan di Indonesia, tidak jarang terjadi inkonsistensi antara satu peraturan dengan peraturan lainnya atau antara undang-undang dengan peraturan pelaksanaannya (baik pada tingkatan Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, maupun Peraturan Direktur Jenderal Pajak). Inkonsistensi ini tampak dalam beberapa ketentuan pembatas yaitu misalnya mengenai pemberian imbalan bunga dan pembatasan kompetensi absolut dalam penyelesaian sengketa di tahap gugatan. Inkonsistensi ini pada gilirannya akan menimbulkan konflik hukum dalam dunia perpajakan di Indonesia. Efek dari konflik hukum ini dalam tatanan praktis perpajakan berujung pada mekanisme penyelesaian sengketa di bidang perpajakan.

⁵Diminikus Rato, *Filsafat Hukum: Mencari, Menemukan, dan Memahami Hukum*, Laksbang Pressindo, Jakarta, 2010, h. 55.

⁶Ibid, h. 59.

Wajib Pajak cenderung akan menekan pembayaran pajak seminimal atau seefisien mungkin. Hal ini disebabkan karena pembayaran pajak tergolong sebagai biaya atau beban yang harus dibayar atau ditanggung oleh Wajib Pajak kepada negara. Sebaliknya, salah satu sumber penerimaan negara yang signifikan adalah berasal dari pembayaran pajak dari Wajib Pajak. Oleh karena itu, untuk memperkuat atau meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak terhadap norma-norma hukum pajak demi mengoptimalkan penerimaan negara yang berasal dari pajak, maka dalam UU KUP diberlakukan juga sanksi pidana selain sanksi administrasi perpajakan. Penerapan sanksi pidana di samping sanksi administrative ini ditujukan agar secara efektif dapat meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak, bukan sebaliknya untuk merampas kemerdekaan Wajib Pajak karena hal ini justru akan mengganggu arus penerimaan negara dan yang kemudian berdampak pada roda perekonomian.

Penerapan sanksi pidana dalam hukum pajak juga mengenal ajaran penyertaan. Walaupun ajaran penyertaan juga dikenal dalam hukum pajak, namun hukum pajak tidak menguraikan lebih lanjut mengenai definisi, kualifikasi maupun batasan pertanggungjawaban pidana atas bentuk penyertaan dalam hukum pajak. Oleh karena itu, skripsi ini berfokus pada uraian mengenai ajaran penyertaan dan tanggung jawab pidana yang diatur dalam UU KUP dan dilengkapi dengan konsep yang dianut oleh hukum pidana di Indonesia dalam KUHP. Lebih lanjut, penulis juga menganalisa penerapan ajaran penyertaan dan pertanggungjawaban pidana dalam perkara pidanan perpajakan yang telah diputuskan oleh Majelis Hakim dalam putusan Pengadilan Negeri Surabaya No.573/Pid.B/2020/PN.SBY. Secara umum, penulis melihat bahwa dalam praktek peradilan (salah satunya adalah putusan yang

diteliti oleh penulis tersebut), penentuan suatu tindak pidana sebagai salah satu jenis bentuk penyertaan tidak diuraikan secara jelas dan terang padahal setiap bentuk penyertaan memiliki kualifikasi yang berbeda-beda, pertanggungjawaban pidana yang bisa berbeda, dan ikut berperan dalam menentukan apakah suatu tindak pidana yang dilakukan secara bersama-sama telah memenuhi unsur-unsur yang disyaratkan, baik itu sebagai delik formil maupun delik materiil.

Dengan demikian, dalam skripsi ini penulis akan membahas tindak pidana dalam bidang perpajakan yang kemudian dilanjutkan dengan ajaran penyertaan ditinjau dari hukum pajak dan KUHP. Selanjutnya, penulis juga membahas penerapan dari teori atau konsep penyertaan dalam tindak pidana perpajakan, secara khusus dari amar pertimbangan Majelis Hakim terhadap perkara yang telah diputus mealalui putusan Pengadilan Negeri Surabaya No.573/Pid.B/2020/PN.SBY.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan pemikiran ini, dua masalah pokok yang akan dibahas dalam skripsi ini adalah sebagai berikut:

1. Apa kualifikasi ajaran penyertaan dalam tindak pidana perpajakan?
2. Apa *Ratio Decidendi* dalam Putusan Pengadilan Negeri Surabaya No.573/Pid.B/2020/PN.SBY terkait penerapan ajaran penyertaan dalam tindak pidana perpajakan?

1.3. Tujuan Penelitian

Beberapa tujuan yang hendak dicapai melalui penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Memahami kualifikasi penyertaan dalam tindak pidana perpajakan
- b. Memahami *Ratio Decidendi* dalam Putusan Pengadilan Negeri Surabaya No.573/Pid.B/2020/PN.SBY terkait ajaran penyerataan dalam tindak pidana perpajakan.

1.4. Manfaat Penelitian

Manfaat penelitian ini bagi pengembangan teori adalah sebagai berikut:

- a. Hasil penelitian ini diharapkan mampu memberi sumbangan teoritis yang signifikan dalam bidang hukum pajak khususnya terkait tindak pidana perpajakan.
- b. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan kajian pertimbangan dalam penerapan ajaran penyertaan dan tanggung jawab pidana atas tindak pidana perpajakan.

Manfaat penelitian ini bagi pengembangan praktik hukum pajak adalah sebagai berikut:

- a. Penelitian ini dapat membantu para praktisi dalam menganalisis kegiatan pemenuhan administratif perpajakan apakah memenuhi kriteria tindak pidana perpajakan.

- b. Penelitian ini secara umum juga dapat membantu praktisi dalam menganalisis penerapan ajaran penyertaan dalam tindak pidana perpajakan.

1.5. Tinjauan Pustaka

Secara umum tulisan ini berpangkal pada kualifikasi tindak pidana perpajakan yang kemudian secara khusus membahas tanggung jawab pidana atas tindak pidana perpajakan yang dikaitkan dengan ajaran penyertaan. Oleh karena itu, dalam kerangka konseptual akan dipaparkan mengenai kriteria tindak pidana perpajakan dan tanggung jawab pidana atas penyertaan tindak pidana perpajakan.

Filsafat Prinsip Keadilan

Sebelum masuk pada pembahasan mengenai tindak pidana perpajakan, bentuk pertanggungjawaban dan ajaran penyertaan, maka perlu dibahas terlebih dahulu prinsip keadilan. Berdasarkan model Harry C. Bredemeier, salah satu output atau keluaran dari sistem hukum adalah keadilan yang mana salah satu input yang diproses dalam sistem hukum ini adalah variabel ekonomi.⁷ Dengan demikian, apabila dikaitkan antara model Harry C Bredemeier di atas dengan konsep perumusan tindak pidana di bidang perpajakan termasuk instrument-instrumen yang digunakan dalam proses penegakan hukumnya, maka dapat disimpulkan bahwa ketentuan-ketentuan yang diatur dalam hukum pajak bertujuan untuk memberikan rasa keadilan bagi Wajib Pajak secara khusus.

⁷Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, h. 143

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, kata adil memiliki arti sama berat; tidak berat sebelah; tidak memihak; berpihak kepada yang benar; berpegang pada kebenaran; sepatutnya; tidak sewenang-wenang⁸. Sedangkan keadilan adalah suatu sifat dari adil itu sendiri. Definisi keadilan sangat bervariasi dan relatif terhadap bidang-bidang tertentu atau menurut pihak-pihak tertentu.

Sejauh ini dalam prakteknya dapat ditemukan uraian mengenai definisi prinsip keadilan dalam suatu proses penegakan hukum. Namun demikian, penerapan prinsip keadilan perlu disesuaikan dengan kondisi dan situasi dalam masyarakat atau Wajib Pajak. Secara garis besar, dalam lapangan hukum perdata atau pidana sesuatu akan dipandang tidak adil apabila dalam distribusi beban dan manfaat terdapat suatu diskriminasi di antara orang-orang dengan basis karakteristik seperti warna kulit atau keyakinan agama.⁹ Teori keadilan telah menjadi topik yang hangat didiskusikan sejak zaman dahulu. Terdapat beberapa hasil pemikiran dari para filsuf mengenai teori-teori atau prinsip keadilan. Aristoteles dalam filsafat klasik memperkenalkan klasifikasi keadilan menjadi keadilan distributif dan keadilan korektif. Untuk tipe keadilan yang pertama, yaitu keadilan distributif, Aristoteles menguraikannya sebagai keadilan yang diterapkan terhadap distribusi persamaan perlakuan diberikan kepada masyarakat berdasarkan kedudukan atau posisinya serta adanya persamaan perlakuan

⁸<https://kbbi.web.id/adil>, diakses pada tanggal 6 Februari 2021

⁹Petrus C.K.L. Bello, *Hukum dan Moralitas: Tinjauan Filsafat Hukum*, Penerbit Erlangga, Jakarta, 2012, h. 39

dan derajat di mata hukum (yang sering dikenal dengan istilah *equity before the law*). Sedangkan keadilan korektif sesuai dengan namanya yaitu memiliki fungsi untuk mengoreksi atau memperbaiki sesuatu yang tidak seharusnya dimana memberikan hukuman bagi pihak yang merugikan dan sebaliknya memberikan kompensasi bagi pihak yang dirugikan.

Berikutnya terdapat filsuf lainnya yang juga membahas mengenai konsep keadilan yaitu Thomas Aquinas dengan membagi konsep keadilan menjadi dua bagian besar yaitu keadilan umum dan khusus. Dalam konsep keadilan umum, menurut Thomas Aquinas sesuatu disebut adil bila tiap pihak menerima apa yang memang menjadi haknya. Sedangkan dalam konsep keadilan umum, Thomas Aquinas mengelompokkan keadilan menjadi keadilan distributif, keadilan komutatif, dan keadilan vindikatif.¹⁰ Konsep keadilan distributif menurut Thomas Aquinas kurang lebih sama atau melingkupi konsep yang dikenalkan oleh Aristoteles yaitu pemberian hak dan kewajiban berdasarkan kedudukan atau proporsi masing-masing pihak. Selanjutnya, keadilan komutatif adalah konsep keadilan tanpa memperhatikan prestasi dari masing-masing pihak. Dalam konsep hukum, keadilan komutatif lebih condong diterapkan pada hukum perikatan dimana lebih mengutamakan hubungan timbal balik melalui pelaksanaan hak dan kewajiban dari masing-masing pihak sesuai dengan yang telah disepakati sebelumnya. Sedangkan konsep keadilan yang terakhir menurut Thomas

¹⁰Darji Darmodihardjo dan Shidarta, *Pokok-pokok Filsafat Hukum*, Penerbit Gramedia, Jakarta, 2008, h. 157

Aquinas adalah konsep keadilan vindikatif dimana condong kepada penerapan pembalasan atas tindak pidana dengan pemberian hukuman atau ganti rugi yang sesuai.¹¹

Hasil beberapa pemikiran para filsuf di atas tetap belum menjawab apa yang dimaksud dengan keadilan itu sendiri, melainkan lebih condong kepada pembagian konsep-konsep keadilan. Berbeda dengan gagasan konsep keadilan yang telah diuraikan di atas, John Rawls menghasilkan suatu pemikiran yang dikenal dengan sebutan “*The Principles of Justice*” (Prinsip-Prinsip Keadilan). Menurut John Rawls, prinsip keadilan terdiri dari 2 hal yaitu¹²:

FIRST PRINCIPLE

Each person is to have an equal right to the most extensive total system of equal basic liberties compatible with a similar system of liberty for all.

SECOND PRINCIPLE

Social and economic inequalities are to be arranged so that they are both:

(a) to the greatest benefit of the least advantaged, consistent with the just savings principle, and

(b) attached to offices and positions open to all under conditions of fair equality of opportunity.

Prinsip keadilan yang pertama menurut John Rawls (*first principle*) di atas merupakan prinsip kesamaan dimana masing-masing individu harus memperoleh hak yang sama atau sejajar atas keseluruhan sistem sosial untuk memperoleh kebebasan yang paling mendasar dan hakiki bagi masing-

¹¹ Muhammad Erwin, *Filsafat Hukum: Refleksi Kritis terhadap Hukum dan Hukum Indonesia (Dalam Dimensi Ide dan Aplikasi)*, Jakarta: Rajawali Press, 2016, h. 302

¹² Rawls John, *A Theory of Justice Revised Edition*, The Belknap Press of Harvard University Press Cambridge, Massachusetts, 1971, h.266

masing individu. Kebebasan yang paling mendasar menurut prinsip kesamaan ini misalnya kebebasan untuk memilih dan memegang jabatan publik, kebebasan menyampaikan pendapat; kebebasan hati nurani dan kebebasan berpikir; kebebasan pribadi, yang mencakup kebebasan dari penindasan psikologis dan penyerangan fisik serta pemotongan (integritas orang tersebut); hak untuk memiliki properti pribadi dan kebebasan dari penangkapan dan penyitaan sewenang-wenang sebagaimana didefinisikan dalam suatu konsep negara hukum.¹³

Sedangkan prinsip keadilan yang kedua menurut John Rawls (*second principle*) adalah prinsip ketidaksamaan. Pada dasarnya, prinsip ketidaksamaan ini mengatur bahwa perbedaan sosial dan ekonomis dalam suatu tatanan masyarakat harus diatur guna memberikan manfaat yang paling besar bagi pihak-pihak yang paling kurang beruntung dalam suatu masyarakat.¹⁴ Dengan kata lain, prinsip ketidaksamaan atau perbedaan ini mendorong adanya pengaturan struktur masyarakat sehingga mempersempit kesenjangan atau perbedaan dalam suatu masyarakat khususnya bagi pihak yang kurang diuntungkan dalam bidang kesejahteraan, pendapatan, dan kehidupan yang layak. Contoh dari penerapan prinsip keadilan berdasarkan prinsip ketidaksamaan yang digagas oleh John Rawls ini adalah pemberian insentif pajak bagi para investor yang menanamkan modalnya di Indonesia. Dalam contoh tersebut, sekilas dapat disimpulkan bahwa fasilitas atau

¹³*Ibid.*, 53

¹⁴ Damanhuri Fattah, *Teori Keadilan Menurut John Rawls*, <http://ejournal.radenintan.ac.id/index.php/TAPIS/article/view/1589>, diakses pada tanggal 24 Oktober 2020.

insentif atau kemudahan justru diberikan kepada pihak yang beruntung (dalam hal ini memiliki modal lebih dibandingkan pihak lain). Namun demikian, dengan adanya insentif tersebut akan menimbulkan minat atau gairah bagi para penanam modal baik dalam maupun luar negeri untuk berlomba-lomba membuka usaha sehingga dapat mengakibatkan terciptanya lapangan pekerjaan bagi masyarakat Indonesia, khususnya bagi pihak yang kurang beruntung dalam suatu masyarakat. Atas hal ini, pemerintah Indonesia menggunakan kewenangannya untuk mengolah dan mengatur sedemikian rupa sehingga dapat memberikan dampak bagi pihak yang beruntung sekaligus yang kurang beruntung sebagaimana dimaksud dalam gagasan prinsip keadilan berdasarkan prinsip ketidaksetaraan John Rawls.

Pemikiran John Rawls di atas menghasilkan konsep keadilan yang dikenal dengan konsep *justice as fairness* dimana konsep keadilan adalah sebagai bentuk keseimbangan yang merata bagi kebaikan masyarakat dan kebaikan masing-masing individu. Dengan demikian, kriteria keadilan menurut John Rawls adalah adanya keselarasan antara pencapaian tujuan individual dan tujuan bersama dalam masyarakat. Konsep keadilan John Rawls apabila ditinjau dari sisi perpajakan maka pemerintah dengan kewenangan dan kuasanya secara bijak mengalokasikan sumber daya yang berasal dari hasil jerih payah seluruh masyarakat melalui sistem pungutan pajak yang

kemudian ditujukan untuk mendukung pihak-pihak yang paling kurang beruntung dalam masyarakat¹⁵.

Hakekat Hukum Pajak

Salah satu ajaran filosofis yang berkaitan dengan pajak adalah tentang teori kedaulatan. Dipandang dari sisi etimologi, kedaulatan berasal dari bahasa Inggris yaitu *sovereignty* atau dari bahasa latin *superanus* yang memiliki arti sebagai “yang teratas”. Sifat hakiki dari suatu negara adalah berdaulat atau dengan kata lain negara memiliki kekuasaan tertinggi dalam suatu batasan wilayah negara tersebut. Negara yang berdaulat memiliki hak-hak eksklusif berupa kekuasaan, yaitu: 1) Kekuasaan untuk mengendalikan persoalan domestik; 2) Kekuasaan untuk menerima dan mengusir orang; 3) Hak-hak istimewa untuk membuka perwakilan diplomatiknya di negara lain; 4) Yurisdiksi penuh atas kejahatan yang dilakukan dalam wilayahnya.¹⁶ Oleh karena itu, konsep kedaulatan melekat erat dengan kewenangan bulat untuk melaksanakan kebijakan dan hukum nasional, mengatur warga negara dan menjalankan tindakan pemerintahan dalam suatu wilayah atau yurisdiksi suatu negara.

Teori kedaulatan ini apabila dikaitkan dengan pajak tercermin dalam sifat memaksa dalam pajak.¹⁷ Terdapat beberapa definisi hukum pajak yang

¹⁵T.J. Gunawan, *Konsep Pemidanaan Berbasis Nilai Kerugian Ekonomi*, Genta Press, Yogyakarta, 2015, h. 60

¹⁶ M Iman Santoso, *Keadulatan dan Yurisdiksi Negara Dalam Sudut Pandang Keimigrasian*, <https://media.neliti.com/media/publications/275401-kedaulatan-dan-yurisdiksi-negara-dalam-s-2c304abe.pdf>, diakses pada tanggal 24 Oktober 2020

¹⁷Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung, 2008, h. 2.

diuraikan oleh beberapa ahli. Menurut Rochmat Soemitro, hukum pajak adalah suatu kumpulan peraturan yang mengatur antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Hukum pajak menerangkan mengenai siapa saja wajib pajak (subjek) dan apa kewajiban-kewajiban mereka terhadap pemerintah, hak-hak pemerintah, objek-objek apa saja yang dikenakan pajak, cara penagihan, cara pengajuan keberatan-keberatan, dan sebagainya.¹⁸ Selanjutnya, Santoso Brotodihardjo memberikan definisi Hukum pajak adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antar Negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (wajib pajak)¹⁹. Berdasarkan beberapa definisi hukum pajak di atas maka terasa kental adanya unsur memaksa yang dilakukan oleh Negara kepada warga negara (Wajib Pajak). Dengan adanya kedaulatan dan sifat memaksa, maka dalam hukum pajak selain mengatur mengenai prosedur pungutan pajak juga terdapat sanksi atau pertanggungjawaban hukum bagi pihak-pihak yang melanggar ketentuan-ketentuan perpajakan.

Selain memiliki karakteristik yang memaksa sebagai bentuk kedaulatan negara, hukum pajak dapat dipandang sebagai ketentuan-ketentuan yang

¹⁸Rochmat Soemitro, *Dasar-Dasar Perpajakan dan Pajak Pendapatan 1944*, Eresco, Jakarta-Bandung, 1979, h.24

¹⁹Santoso Brotodihardjo, *op.cit*, h.1

mengatur hubungan antara Wajib Pajak dan Negara yang dalam hal ini dijalankan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Hal ini menimbulkan adanya perikatan antara Wajib Pajak dengan pihak DJP yaitu perikatan yang timbul karena peraturan perundang-undangan yang mewajibkan Wajib Pajak untuk memberikan prestasi tertentu atau membayar kepada Negara yang dapat dipaksakan tanpa mendapat imbalan (kontra-prestasi) secara langsung²⁰. Bentuk sederhana dan konkrit dari konsep ini adalah Wajib Pajak mempunyai kewajiban membayar pajak (*schuld*) berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan dan apabila Wajib Pajak menghindari atau tidak membayar pajak tersebut, maka konsekuensinya adalah sanksi atau pertanggung jawaban hukum yang dapat menimbulkan harta benda milik Wajib Pajak tersebut dimiliki oleh Negara sebanyak hutang pajak tersebut (*haftung*)²¹.

Prinsip Hukum Pidana

Simons menguraikan Hukum Pidana sebagai semua perintah dan larangan yang diadakan oleh negara yang diancam dengan hukuman pidana bagi pihak yang tidak menaatinya beserta dengan ketentuan untuk menjatuhkan dan menjalankan pidana tersebut²²

²⁰Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Edisi Revisi, Penerbit PT Eresco: Bandung, 1990, h. 50-51

²¹ Mariam Darus Badruzaman, Sutan Remy Sjahdeini, Heru Soeprapto, Faturrahman Djamil, dan Taryana Soenandar, *Kompilasi Hukum Perikatan: Dalam Rangka Memperingati Memasuki Masa Purna Bakti Usia 70 Tahun*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2001, h. 8.

²²Simons, *Kitab Pelajaran Hukum Pidana* (terjemahan P.A.F. Lamintang), Pioner jaya, Bandung, 1992, h. 72

Sedangkan definisi Hukum Pidana menurut Moeljatno adalah bagian dari keseluruhan hukum yang berlaku di suatu negara yang mengadakan dasar-dasar dan mengatur perbuatan yang dilarang dengan disertai ancaman pidana bagi yang melanggar, menentukan kapan dan dalam hal apa kepada pihak yang telah melanggar larangan itu dapat dikenakan sanksi pidana, dan menentukan dengan cara bagaimana pengenaan pidana itu dapat dilaksanakan.²³

Dalam bahasa yang sederhana, hukum pidana adalah hukum yang berisi larangan-larangan terhadap suatu perbuatan beserta dengan sanksi pidana yang dikenakan bagi yang melanggarnya. Tujuan dari larangan dan sanksi pidana ini adalah menciptakan kehidupan bermasyarakat yang harmonis dengan memberikan larangan-larangan demi mencegah terjadinya tindakan yang meresahkan masyarakat.

Uraian mengenai definisi dan tujuan hukum pidana di atas mengarah kepada perbuatan atau tindakan yang diatur dalam hukum pidana yang disebut sebagai tindak pidana. Menurut Tien S. Hulukati, tindak pidana berasal dari bahasa Belanda yaitu *starfbaarfeit* yang artinya tingkah laku yang dilarang oleh undang-undang untuk dilakukan dan disertai dengan ancaman pidana.²⁴

Lebih lanjut, Pompe merumuskan arti *starfbaarfeit* sebagai suatu pelanggaran norma (gangguan terhadap tertib hukum) yang disengaja ataupun tidak dengan sengaja yang dilakukan oleh seseorang pelaku,

²³ Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Rineka Cipta, Jakarta, 2002 (selanjutnya disingkat Moeljatno I), h.1.

²⁴ Hj. Tien S. Hulukati dan Gialdah Tapiansari B, *Hukum Pidana*, Fakultas Hukum Universitas Pasundan, Bandung, 2006, h. 23

dimana penjatuhan hukuman terhadap pelaku tersebut adalah perlu demi terpeliharanya tertib hukum dan terjaminnya kepentingan hukum.²⁵

Sedangkan Wirjono Projudikoro memberikan definisi tindakan pidana sebagai perbuatan yang dapat dikenakan hukum pidana atau dengan kata lain pelakunya merupakan subjek tindak pidana.²⁶

Berdasarkan beberapa definisi tindak pidana yang telah diuraikan di atas, maka dapat ditarik benang merahnya dimana tindak pidana yaitu suatu perbuatan yang telah dilakukan namun tindakan tersebut telah dilarang oleh suatu peraturan sehingga konsekuensi yang mengikuti adalah sanksi pidana sebagai bentuk pertanggungjawabannya.

Kemudian mengenai pertanggungjawaban hukum dalam konteks pidana, maka Moeljatno menegaskan bahwa tidak mungkin ada pertanggungjawaban apabila tidak melakukan perbuatan pidana terlebih dahulu. Timbulnya kemungkinan untuk dipidana ialah karena telah melakukan perbuatan yang dilarang dan diancam pidana.²⁷ Konsep tiada hukuman pidana tanpa adanya tindakan atau perbuatan pidana inilah yang juga dianut dalam konsep Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Konsep ini juga sesuai dengan asas *actus non facit reum nisi mens sit rea* yang terjemahannya adalah bahwa suatu perbuatan tidak dapat menjadikan seseorang bersalah bilamana maksudnya tidak bersalah.²⁸

²⁵Ibid., 182

²⁶Wirjono Projudikoro, *Tindak-Tindak Pidana Tertentu di Indonesia*, Reflika Aditama Bandung, 2003, hlm. 45

²⁷Moeljatno, *Hukum Pidana Delik-Delik Percobaan dan Delik-Delik Penyertaan*, Bina Aksara, Jakarta, 1983 (selanjutnya disingkat Moeljatno II), h.11

²⁸H.A Zainal Abidin Farid, *Hukum Pidana I*, Sinar Grafika, Jakarta, 2007, h. 42

Dengan demikian, suatu perbuatan dapat dituntut pertanggungjawaban hukumnya apabila perbuatan tersebut telah memenuhi seluruh unsur-unsur yang telah dirumuskan dalam suatu peraturan atau ketentuan. Syarat-syarat pokok dari suatu delik adalah²⁹:

- a) Dipenuhinya semua unsur delik seperti yang terdapat didalam rumusan delik;
- b) Dapat dipertanggungjawabkan si pelaku atas perbuatannya;
- c) Tindakan dari pelaku tersebut haruslah dilakukan dengan sengaja ataupun tidak sengaja;
- d) Pelaku tersebut dapat dihukum, sedangkan syarat-syarat penyerta seperti yang dimaksud diatas itu merupakan syarat yang harus terpenuhinya setelah tindakan seseorang itu memenuhi semua unsur yang terdapat di dalam rumusan delik

Secara garis besar, unsur-unsur tindak pidana juga dapat dibagi menjadi dua bagian besar yaitu unsur subyektif yaitu unsur yang melekat pada diri pelaku dan unsur obyektif yaitu unsur yang berada di luar diri pelaku. Unsur subyektif terdiri dari:³⁰

- a) Kesengajaan dan ketidaksengajaan;
- b) Maksud dan voormemen pada suatu percobaan atau poging seperti yang dimaksud dalam Pasal 53 ayat (1) KUHP;
- c) Macam-macam maksud atau oogmerk yang terdapat misalnya dalam kejahatan-kejahatan pencurian, penipuan, pemerasan dan pemalsuan dll;
- d) Merencanakan terlebih dahulu atau voobedachte read seperti yang misalnya terdapat di dalam kejahatan pembunuhan menurut Pasal 340 KUHP;
- e) Perasaan takut seperti yang antara lain terdapat dalam rumusan tindak pidana menurut Pasal 306 KUHP.

Dengan demikian, tindak pidana yang dapat dituntut suatu pertanggungjawaban hukumnya merupakan tindakan yang sengaja atau

²⁹Lamintang, *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 1997, h. 187

³⁰*Ibid.*, 193-194

tidak sengaja atau lalai atau alpa. Baik kesengajaan maupun ketidaksengajaan dapat diartikan sebagai tindakan aktif maupun tindakan pasif. Tindakan aktif terjadi ketika pelaku dengan aktif melakukan tindakan yang dilarang oleh suatu peraturan. Sedangkan tindakan pasif adalah ketika pelaku tidak melakukan perbuatan apapun dimana justru tidak menjalankan apa yang diharuskan oleh peraturan perundang-undangan. Tidak melakukan perbuatan atau tindakan pasif ini salah satunya memenuhi rumusan tindak pidana dalam kaidah hukum pajak sehingga termasuk dalam delik pajak.³¹ Sedangkan yang dimaksud dengan unsur kealpaan adalah dimana terdakwa tidak mengadakan penduga-duga yang perlu menurut hukum atau tidak mengadakan penghati-hati (*due care*) sebagaimana diharuskan oleh hukum.³² Dengan kata lain, kelalaian mengandung makna tidak ada kehati-hatian atau tidak ada perhatian dengan dampak yang akan kemungkinan timbul sehingga tidak ditemukan adanya niat atau keinginan atau pengetahuan dari pihak pelaku untuk melakukan suatu tindakan pidana. Lain halnya dengan kealpaan, kesengajaan dapat dimaknai sebagai tindakan yang memiliki suatu tujuan yang ingin dicapai sehingga diperlukan suatu tindakan terlebih dahulu (dimana tindakan tersebut melanggar peraturan perundang-undangan) untuk dapat mencapai tujuannya. Oleh karena itu, unsur kesengajaan erat kaitannya dengan keinginan melakukan delik (aktif) atau tidak melakukan (pasif) untuk memperoleh tujuan yang diharapkan.

³¹ Muhammad Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, *Kejahatan di Bidang Perpajakan*, Rajawali Pers, Jakarta, 2011, h. 3

³² Moeljatno I, *op.cit.*, h. 217.

Selain motif kehendak, Moeljatno justru lebih menekankan kepada teori pengetahuan dari pelaku tindak pidana karena di dalam kehendak seseorang pasti didasari adanya pengetahuan mengenai delik atau unsur suatu tindak pidana.³³

Apabila unsur kesengajaan dan kelalaian dipandang dari konteks hukum pajak, maka dalam prakteknya sulit dalam menentukan batas yang jelas apakah Wajib Pajak sengaja atau lalai. Pada umumnya, unsur kesengajaan atau kelalaian dalam konteks hukum pajak dapat dilihat dari pengetahuan atau latar belakang Wajib Pajak mengenai delik pajak. Hal ini sesuai dengan teori pengetahuan mengenai unsur kesengajaan yang diungkapkan oleh Moeljatno di atas.

Politik Hukum Pidana di Bidang Perpajakan

Politik hukum pidana pada dasarnya adalah suatu bentuk kebijakan yang merespon perkembangan pemikiran manusia tentang kejahatan.³⁴ Hal ini didasari dengan kenyataan bahwa perkembangan bentuk tindak pidana menjadi sangat luas dan bervariasi dimana hal ini disebabkan karena perkembangan dari pemikiran manusia. Selain itu, faktor perkembangan teknologi juga memiliki andil dalam menimbulkan fenomena perkembangan tindak pidana. Namun di sisi lain, perkembangan hukum pidana terkesan tidak mengikuti arah perkembangan yang terjadi. Meskipun

³³Moeljatno I, *op.cit.*, h. 187.

³⁴ Memahami Politik Hukum Pidana dalam RKUHP dan RKUHAP, <http://www.dpr.go.id/berita/detail/id/16862/t/javascript;#:~:text=Politik%20hukum%20pidana%20pada%20dasarnya,atas%20perkembangan%20masyarakat%20itu%20sendiri>, diakses pada tanggal 24 Oktober 2020

demikian, hukum pidana tetap dipandang sebagai sarana atau instrumen yang berfungsi untuk menanggulangi terjadinya tindak pidana dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara.

Konsep politik hukum pidana di atas apabila dilihat dalam konteks hukum pajak juga dapat diartikan sebagai suatu usaha rasional dari masyarakat dalam menanggulangi kejahatan di bidang perpajakan.³⁵ Prinsip ini tercermin dalam penjelasan Pasal 38 UU KUP yang menegaskan bahwa pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak akan dikenakan sanksi administrasi apabila pelanggaran tersebut berkaitan dengan tindakan administrasi. Sedangkan pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan maka Wajib Pajak akan dikenai sanksi pidana. Dengan adanya ketentuan pidana di bidang perpajakan yang diatur dalam UU KUP maka diharapkan kesadaran dan kemauan Wajib Pajak untuk mentaati kewajiban perpajakan semakin bertumbuh.

Rumusan ketentuan pidana di bidang perpajakan dalam UU KUP harus tunduk pada asas-asas hukum pidana, khususnya asas legalitas. Secara umum, asas legalitas ketentuan pidana menurut Eddy OS Hiariej meliputi³⁶:

1. Terhadap ketentuan pidana, tidak boleh berlaku surut (*non retroaktif/ nullum crimen nulla poena sine lege praeviae/ lex praeviae*);
2. Ketentuan pidana harus tertulis dan tidak boleh dipidana berdasarkan hukum kebiasaan (*nullum crimen nulla poena sine lege scripta/ lex scripta*);

³⁵Teguh Prasetyo, *Kriminalisasi dalam Hukum Pidana*, Nusa Media, Bandung, 2011, h. 26-27.

³⁶Eddy O.S. Hiariej, *Asas Legalitas dan Penemuan Hukum*, Erlangga, Jakarta, 2009, h. 24-28

3. Rumusan ketentuan pidana harus jelas (*nullum crimen nulla poena sine lege certa/ lex certa*);

Ketentuan pidana di bidang perpajakan diikuti dengan proses penegakan hukum itu sendiri. Menurut Jimly Asshiddiqie, penegakan hukum adalah proses dilakukannya upaya untuk tegaknya atau berfungsinya norma-norma hukum secara nyata sebagai pedoman perilaku dalam lalu lintas atau hubungan-hubungan hukum dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara.³⁷ Lebih lanjut, penegakan hukum pidana dalam arti sempit bila ditinjau dari subjeknya mengandung makna bahwa penegakan hukum itu diartikan sebagai upaya aparat penegak hukum untuk menjamin dan memastikan bahwa suatu aturan hukum berjalan sebagaimana seharusnya.³⁸ Aparat penegak hukum dalam bidang perpajakan dapat dikelompokkan menjadi aparat penegak hukum administrasi dan aparat penegak hukum pidana.³⁹ Aparat penegak hukum di bidang administrasi perpajakan dilakukan oleh pegawai DJP dibawah naungan Kementerian Keuangan, sedangkan aparat penegak hukum di bidang pidana pajak dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak melalui sistem peradilan pidana, jaksa, dan hakim pengadilan negeri dalam suatu bingkai sistem peradilan pidana.

³⁷ Jimly Asshiddiqie, Penegakan Hukum, http://www.jimly.com/makalah/namafile/56/Penegakan_Hukum.pdf, diakses tanggal 24 Oktober 2020

³⁸ *Ibid.*,

³⁹ Rudi Kurniawan, Politik Hukum Pidana di Bidang Perpajakan, <file:///C:/Users/erwin.setiawan/Downloads/6284-15073-2-PB.pdf>, diakses tanggal 24 Oktober 2020

Ketentuan pidana beserta dengan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan sebagaimana diuraikan di atas menjadi penting untuk ditinjau mengenai prinsip keadilan terhadap sanksi pidana atas tindak pidana perpajakan yang diatur dalam ketentuan pidana UU KUP. Secara umum, prinsip keadilan dalam tindak pidana perpajakan diterapkan melalui sistem peradilan pidana yang menguji secara komprehensif apakah suatu tindakan pelanggaran di bidang perpajakan memenuhi unsur-unsur tindak pidana perpajakan. Selain itu, prinsip keadilan juga diterapkan pada penjatuhan sanksi pidana di bidang perpajakan yang seimbang dengan kualifikasi tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Mengenai keseimbangan penerapan sanksi pidana yang diberikan terhadap suatu tindak pidana perpajakan dapat dianalisa dengan teori pembenaran pidana yang dikemukakan oleh Herbert L Packer (*Integrated Theory of Criminal Punishment*) yaitu: pendekatan *retribution*, pendekatan *utilitarian deterrence*, pendekatan *special deterrence* atau *intimidation*, pendekatan *behavioral prevention incapacitation*; dan pendekatan *behavioral prevention rehabilitation*.⁴⁰

Berdasarkan pendekatan *retribution*, sanksi pidana dikenakan atau dijatuhkan semaksimal mungkin dengan alasan bahwa terdakwa sudah seharusnya bertanggung jawab atas pelanggarannya sehingga sudah sewajarnya menanggung sanksi pidana.

⁴⁰ M Arif Setiawan, Kajian Kritis Teori-Teori Pembenaran Pidana, <https://media.neliti.com/media/publications/81873-ID-kajian-kritis-teori-teori-pembenaran-pem.pdf>, diakses pada tanggal 24 Oktober 2020

Pendekatan *utilitarian deterrence* mempunyai dasar premis bahwa sanksi pidana yang mengakibatkan rasa sakit tidak dibenarkan kecuali apabila dengan diterapkannya sanksi pidana tersebut dapat mengakibatkan hasil yang lebih baik jika tidak diberikan sanksi pidana.⁴¹ Sedangkan pendekatan *intimidation* berangkat dari pemahaman bahwa jika seseorang telah merasakan beratnya sanksi pidana maka akan menimbulkan intimidasi bagi orang tersebut untuk tidak mengulang pelanggaran-pelanggaran.

Kemudian pendekatan selanjutnya adalah pendekatan *behavioral prevention incapacitation* yang mana pihak pelaku pelanggaran diberikan sanksi pidana sedemikian rupa sehingga pelaku tidak dapat melakukan pelanggaran lagi selama dalam menjalani sanksi pidana. Pendekatan *behavioral prevention incapacitation* yang sempurna contohnya adalah hukuman mati atau penjara seumur hidup. Sedangkan pendekatan *behavioral prevention rehabilitation* dimana sanksi pidana dijatuhkan dengan tujuan mengubah kepribadian pelaku pelanggaran sehingga mental dan kepribadiannya dapat selaras dengan hukum.

Berdasarkan uraian mengenai teori-teori pembenaran pidanaan di atas, nampaknya penerapan sanksi pidana di bidang perpajakan lebih condong pada pendekatan retributive sebagai bentuk wujud pertanggungjawaban Wajib Pajak terhadap tindak pidana di bidang perpajakan yang telah dilakukannya. Lebih lanjut, apabila pendekatan ini dikatkan dengan politik hukum pidana di bidang perpajakan, maka tampak dalam Undang-Undang

⁴¹*Ibid.*,

Cipta Kerja yang menghilangkan klausul penerapan sanksi administrasi terhadap pelanggaran ketentuan pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak sebagaimana sebelumnya diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 13A UU KUP. Namun demikian, bentuk pertanggungjawaban pidana terhadap suatu tindak pidana juga harus mengacu pada asas-asas hukum pidana yaitu: (1) asas *actus reus* dan *mens rea* yang menekankan bahwa seseorang hanya boleh dihukum apabila ia terbukti bersalah. (2) asas proporsionalitas yaitu prinsip bahwa berat ringannya sanksi pidana harus sesuai atau sepadan dengan besar kecilnya tingkat kesalahan, dan (3) asas perlakuan yang sama bahwa semua orang dalam situasi dan kondisi yang sama harus dihukum dengan bentuk dan tingkat hukuman yang sama.⁴²

1.6. Orisinalitas

Judul dan penelitian skripsi ini merupakan hasil penelitian, pemikiran dan pemaparan asli saya sendiri. Saya tidak mencantumkan tanpa pengakuan bahan-bahan yang telah dipublikasikan sebelumnya atau ditulis oleh orang lain, atau sebagai bahan yang pernah diajukan untuk gelar atau ijazah pada Universitas Narotama atau perguruan tinggi lainnya

⁴²Andre Ata Ujan, *Filsafat Hukum: Membangun Hukum, Membela Keadilan*, Kanisius, Yogyakarta, 2009, h. 121

1.7. Metode Penelitian

1. Tipe Penelitian

Penelitian ilmu hukum yang digunakan dalam skripsi ini adalah penelitian hukum normatif yaitu penelitian terhadap hukum sebagai sistem yang mandiri dan tertutup dari faktor-faktor eksternal di luar hukum (*law as independent variable*).

2. Pendekatan (*Approach*)

Metode pendekatan yang akan diterapkan dalam skripsi ini adalah berdasarkan peraturan perundang-undangan (*statute approach*), pandangan atau doktrin para pakar hukum (*conceptual approach*) dan pendekatan kasus (*case approach*)⁴³. Dalam *statute approach*, skripsi ini akan meninjau penerapan delik penyertaan UU KUP dengan delik penyertaan yang dianut dalam KUHP.

Sumber Bahan Hukum (*Legal Sources*)

Sesuai dengan sifat penelitian ini yaitu penelitian hukum normatif, bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini dibedakan dalam dua jenis yaitu bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Bahan hukum primer lebih bersifat mengikat yaitu perundang-undangan yang dalam hal ini menjadi bahan dasar penelitian ini yaitu antara lain:

- a. KUHP
- b. UU No 6 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU

⁴³ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Penerbit Kencana Prenada Media, Jakarta, 2010, h. 93.

KUP) Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85 dan
Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4999,

Disamping menggunakan bahan hukum primer, penelitian ini juga menggunakan bahan penelitian sekunder yang bersifat menjelaskan bahan hukum primer yaitu diantaranya:

- a. buku-buku yang menjadi rujukan, serta
- b. beberapa hasil diskusi yang dilakukan oleh rekan sejawat dalam Ikatan Konsultan Pajak Indonesia terkait dengan tindak pidana perpajakan ini.

1.8 Sistematika Penelitian

Struktur skripsi ini terbagi dalam empat bab.

Bab I Pendahuluan terdiri dari latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, tinjauan pustaka mengenai filsafat prinsip keadilan, hakekat hukum pajak, prinsip hukum pidana, dan politik hukum pidana di bidang perpajakan, orisinalitas, dan metode penelitian yang terdiri dari tipe penelitian, pendekatan, sumber bahan hukum.

Bab II ajaran penyertaan dalam tindak pidana perpajakan yang membahas mengenai tindak pidana, tindak pidana di bidang perpajakan, tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak karena kealpaan sebagaimana diatur dalam Pasal 38 UU KUP, Pasal 39 ayat (1) UU KUP, dan Pasal 39A UU KUP, tindak pidana penyertaan di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP, serta sistem pertanggungjawaban pidana pada penyertaan.

Bab III penerapan ajaran penyertaan pada tindak pidana di bidang perpajakan dalam Putusan Pengadilan Negeri Surabaya No.573/Pid.B/2020/PN.SBY membahas mengenai posisi kasus, dakwaan dan tuntutan Jaksa Penuntut Umum, *Ratio Decidendi* dan amar putusan hakim, dan analisis penulis

Akhirnya Bab IV Penutup berisi kesimpulan dan saran.

