

BAB II

AJARAN PENYERTAAN DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

2.1. Tindak Pidana

Sebelum membahas lebih jauh mengenai ajaran penyertaan dalam tindak pidana perpajakan, maka perlu diuraikan terlebih dahulu mengenai istilah tindak pidana, cakupan serta asas-asas yang melandasi tindak pidana baru kemudian dibahas lebih lanjut mengenai tindak pidana dalam bidang perpajakan serta ajaran penyertaan dalam tindak pidana perpajakan itu sendiri.

Istilah tindak pidana ini merupakan terjemahan yang dikemukakan oleh para sarjana dan ahli pidana Indonesia terhadap istilah dari bahasa Belanda yaitu *strafbaar feit*. Terdapat beberapa istilah yang digunakan untuk menerjemahkan *strafbaar feit* yaitu:

- a) Tindak pidana: istilah tindak pidana ini merupakan istilah yang banyak digunakan dalam peraturan perundang-undangan, termasuk digunakan dalam Rancangan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (RKUHP) tahun 2019 yang akan disahkan oleh DPR pada tahun 2019 namun akhirnya ditunda untuk kesekian kalinya.
- b) Peristiwa pidana: istilah peristiwa pidana ini dapat ditemukan dalam Pasal 14 Undang-Undang Dasar Sementara (UUDS) tahun 1950. Selain itu, Utrecht juga menggunakan istilah peristiwa pidana dalam menerjemahkan *strafbaar feit* dalam bukunya yang berjudul Hukum Pidana jilid 1.

- c) Perbuatan pidana: istilah perbuatan pidana juga pernah digunakan dalam sejarah peraturan perundang-undangan Indonesia yaitu pada Pasal 5 Undang-Undang Darurat No 1 tahun 1951. Selain itu, Moeljatno juga menggunakan istilah perbuatan pidana dalam menerjemahkan *strafbaar feit* sebagai perbuatan yang dilarang dalam undang-undang dan diancam dengan pidana barangsiapa melanggar larangan itu. Larangan ditujukan terhadap suatu perbuatan, sedangkan ancaman pidana ditujukan pada orang yang melakukan perbuatan tersebut.⁴⁴
- d) Delik: istilah delik banyak digunakan dalam literatur menggantikan istilah perbuatan pidana. Penggunaan istilah delik karena dianggap lebih singkat, universal, dan dapat mengacu pada pembedaan badan hukum atau organisasi sesuai dengan perkembangan hukum pidana.⁴⁵ Eddy O.S. Hiariej dalam bukunya berjudul Prinsip Prinsip Hukum Pidana juga menyatakan bahwa ketika berbicara mengenai unsur-unsur delik dan jenis-jenis delik, maka sama saja berbicara mengenai unsur-unsur perbuatan pidana dan jenis-jenis perbuatan pidana.⁴⁶

Berdasarkan uraian mengenai beberapa istilah yang digunakan oleh para ahli atau pakar untuk menerjemahkan *strafbaar feit* di atas, penulis berpendapat bahwa istilah tindak pidana lebih condong banyak digunakan dalam peraturan perundang-undangan seperti contohnya Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana

⁴⁴Moeljatno I, *op.cit.*, h. 54

⁴⁵Andi Zainal Abidin, *Asas-asas Hukum Pidana Bagian Pertama*, Alumni, Bandung, 1987, h. 246.

⁴⁶Eddy O.S. Hiariej, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, Cahaya Atma Pustaka, Yogyakarta, 2014 (selanjutnya disingkat Eddy O.S. Hiariej II), h. 97

Korupsi, Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Terorisme, Undang-Undang Kesehatan, termasuk juga dalam UU KUP dan RUKHP tahun 2019. Oleh karena itu, dalam konteks penulisan skripsi ini penulis menggunakan istilah tindak pidana sebagai istilah untuk menerjemahkan *strafbaar feit*.

Lebih lanjut, terdapat 2 pandangan mengenai ruang lingkup *strafbaar feit*. Pandangan yang pertama adalah menyatukan antara tindak pidana dengan pertanggungjawaban pidana yang disebut dengan pandangan monistis. Selanjutnya, pandangan yang kedua adalah pandangan dualisme dimana menurut pandangan ini harus dibedakan antara tindak pidana dan pertanggungjawaban pidana⁴⁷. Berdasarkan pandangan dualisme ini, maka orang yang tidak melakukan tindak pidana maka pasti tidak dipidana, sedangkan pelaku tindak pidana juga belum tentu dipidana⁴⁸. Pandangan yang tidak menyatukan antara tindak pidana dan pertanggungjawaban pidana ini pada dasarnya untuk memudahkan penuntutan terhadap pelaku tindak pidana dalam hal pembuktian dimana dimulai dengan adanya perbuatan / tindak pidana terlebih dahulu baru kemudian apakah tindak pidana tersebut dapat dimintakan pertanggungjawabannya terhadap terdakwa yang sedang diadili⁴⁹.

Mengutip pendapat Eddy O.S. Hiariej bahwa dalam hukum pidana di Indonesia, terdapat pemisahan yang tegas antara perbuatan pidana / tindak pidana dengan pertanggungjawaban pidana. Tindak pidana hanya mencakup dilarangnya suatu perbuatan, sedangkan pertanggungjawaban pidana mencakup dapat-tidaknya

⁴⁷Didik Endro Purwoleksono, *Hukum Pidana*, Airlangga University Press, Surabaya, 2014, h.43

⁴⁸*Ibid.*, 44

⁴⁹Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.93

si pelaku tindak pidana dijatuhi sanksi pidana. Dasar dari perbuatan pidana adalah asas legalitas, sementara dasar dari pertanggungjawaban pidana adalah asas kesalahan dimana tiada pidana tanpa kesalahan atau *geen straf zonder schuld*⁵⁰.

Asas legalitas dinyatakan secara jelas dan eksplisit dalam Pasal 1 ayat (1) KUHP yang menyatakan bahwa tiada suatu perbuatan yang dapat dipidana kecuali jika sudah ditentukan atau diatur terlebih dahulu dalam perundang-undangan. Terkait dengan makna yang terkandung dalam asas legalitas terdapat beberapa pandangan yang dikemukakan oleh para ahli seperti Moeljatno, van Bemmelen dan van Hattum serta Simons yang kemudian ditarik kesimpulan oleh Eddy O.S. Hiariej yaitu: Pertama, perbuatan pidana atau tindak pidana itu sendiri harus tertuang dalam ketentuan pidana. Kedua, ketentuan pidana mencakup ketentuan pidana yang terdapat dalam kodifikasi sebagai ketentuan pidana umum maupun ketentuan pidana di luar kodifikasi sebagai ketentuan pidana khusus. Ketiga, undang-undang mencakup undang-undang dalam arti formil yaitu undang-undang yang disusun, dibentuk dan disahkan oleh Presiden dan Dewan Perwakilan Rakyat serta undang-undang dalam arti materil mencakup ketentuan-ketentuan pidana yang terkandung dalam peraturan selain undang-undang yang mana hanyalah Peraturan Daerah (baik peraturan daerah tingkat propinsi, kabupaten, maupun kota)⁵¹.

Sedangkan asas yang melandasi pertanggungjawaban pidana adalah asas tiada pidana tanpa kesalahan atau *geen straf zonder schuld*⁵². Berbeda dengan asas

⁵⁰*Ibid.*, h.43

⁵¹*Ibid.*, h.55-56

⁵²*Ibid.* h. 119

legalitas yang ditemukan secara eksplisit dalam KUHP, asas kesalahan ini tidak ditemukan dalam undang-undang. Definisi pertanggungjawaban pidana yang dikemukakan oleh Simons adalah berkaitan dengan keadaan psikis dari pihak pelaku tindak pidana dan terdapat adanya hubungan antara keadaan psikis tersebut dengan perbuatan yang dilakukan sehingga orang itu dapat dicela karena melakukan perbuatan tadi⁵³. Dengan demikian, pertanggungjawaban pidana berkaitan dengan keadaan jiwa pelaku yang kemudian dikaitkan dengan perbuatan / tindakan yang dilakukan.

Lebih lanjut terkait dengan asas tiada pidana tanpa kesalahan, maka elemen-elemen dari kesalahan meliputi: Pertama, mampu bertanggung jawab. Kedua, dengan bentuk kesalahan kesengajaan atau kealpaan yang merupakan perwujudan dari kondisi psikis si pelaku. Ketiga, tidak ada alasan pemaaf dan alasan pembenar⁵⁴. Uraian mengenai elemen-elemen kesalahan ini berkaitan dengan pertanggungjawaban pidana dalam bidang perpajakan karena sekali lagi asas pertanggungjawaban pidana ini berlaku untuk seluruh tindak pidana baik yang diatur dalam KUHP maupun undang-undang di luar KUHP yang mengatur mengenai ketentuan pidana.

Ukuran atau batasan yang digunakan untuk menentukan apakah seseorang yang telah melakukan tindak pidana dianggap mampu bertanggung jawab adalah melalui tiga hal berikut: Pertama, mampu memahami secara sungguh-sungguh akibat dari perbuatannya. Kedua, mampu untuk menginsyafi bahwa perbuatan itu

⁵³*Ibid.*, h 122, dikutip dari Simons, *Leerboek Van Het Nederlandsche Strafrecht*, Eerste Deel, Zesde Druk, P. Noordhoof, N.V., Batavia, 1937, h. 187-188

⁵⁴Didik Endro Purwoleksono, *op.cit*, h.63

bertentangan dengan ketertiban masyarakat. Ketiga, mampu untuk menentukan kehendak berbuat.⁵⁵ Ketiga faktor tersebut bersifat kumulatif dimana apabila salah satu tidak terpenuhi maka pelaku tindak pidana tidak dapat dianggap mampu bertanggungjawab atas perbuatan / tindakan yang dilakukannya. Dalam Pasal 44 KUHP dinyatakan secara eksplisit mengenai kategori orang yang tidak mampu bertanggung jawab adalah orang yang mengalami gangguan pertumbuhan jiwa (seperti idiot) atau mengalami gangguan jiwa yang disebabkan karena penyakit (seperti sakit jiwa / gila). Terhadap orang-orang yang mengalami gangguan kejiwaan tersebut dikecualikan sebagai orang yang mampu bertanggung jawab atas tindak pidana yang dilakukannya.

Elemen kesalahan yang selanjutnya adalah kesengajaan atau kealpaan. Secara umum, definisi mengenai unsur kesengajaan tidak diuraikan lebih lanjut dalam kitab undang-undang, namun demikian terdapat dua teori yang umumnya dibahas dalam beberapa literatur yang digunakan untuk menjembatani definisi unsur kesengajaan. Yang pertama adalah teori kehendak (*wills theorie*) dimana menurut teori ini bahwa seseorang dikatakan melakukan perbuatan dengan unsur kesengajaan apabila memang orang tersebut berkehendak melakukannya, sedangkan teori yang kedua adalah teori pengetahuan (*voorstellings theorie*) yaitu seseorang diklasifikasikan melakukan suatu tindakan secara sengaja apabila orang tersebut mengetahui apa yang dilakukan dan mengetahui akibat dari tindak pidana yang dilakukannya⁵⁶.

⁵⁵Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit*, h.121 dikutip dari van Hamel, *Inleiding Tot De Studie Van Het Nederlandsche Strafrecht*, Derde Druk, De Erven F.Bohn Haarlem & Gebr. Belinfante's-Gravenhage, 1913, h.387

⁵⁶Didik Endro Purwoleksono, *op.cit*, h.70

Kedua teori kesengajaan di atas pada dasarnya digunakan untuk menentukan apakah unsur kesengajaan telah terpenuhi dalam suatu tindak pidana. Namun demikian, antara mengetahui dan menghendaki seharusnya tidak terdapat perbedaan yang signifikan karena mengacu pada sejarah pembentukan KUHP di Parlemen Belanda sebagaimana dikutip oleh Eddy O.S. Hiariej dari buku yang ditulis Pompe menyatakan bahwa syarat kesengajaan adalah mengetahui dan menghendaki itu sendiri.⁵⁷ Oleh karena itu, seseorang memenuhi unsur kesengajaan apabila orang tersebut mengetahui dan menghendaki melakukan suatu tindak pidana walaupun hasil dari tindak pidananya bisa saja tidak sesuai dengan kehendak atau tujuan asalnya.

Definisi unsur kealpaan juga tidak diuraikan lebih lanjut dalam KUHP. Namun demikian, kealpaan timbul karena seseorang melakukan suatu tindakan dengan alpa, sembrono, teledor, lalai, berbuat kurang hati-hati atau kurang penduga-duga. Lebih lanjut, syarat kealpaan yaitu kurang berhati-hati dan kurang penduga-dugaan menurut Eddy O.S. Hiariej juga bukan merupakan syarat kumulatif, melainkan alternatif.⁵⁸

Terkait dengan unsur kesengajaan dan unsur kealpaan dalam rumusan delik terkadang tidak secara eksplisit dinyatakan dalam peraturan dengan menggunakan rumusan “dengan sengaja”, tapi menggunakan redaksi yang lain misalnya “mengetahui”, “dengan maksud”, “dengan rencana”, “dengan tujuan” dan redaksional lainnya untuk menunjukkan unsur kesengajaan dalam tindak pidana.

⁵⁷Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.133 dikutip dari Pompe, W.P.J, *Handboek Van Het Nederlandse Strafrecht*, Vijfde Herziene Druk, N.V. Uitgevers-Maatschappij W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1959, h.166

⁵⁸*Ibid*, h.151

Namun demikian, ketentuan pidana di bidang perpajakan dalam UU KUP merumuskan unsur kesengajaan dengan menggunakan redaksional “dengan sengaja” dan unsur kealpaan dengan redaksional “karena kealpaannya” sehingga ketentuan pidana yang diatur dalam UU KUP secara eksplisit memisahkan antara kesengajaan dan kealpaan.

Elemen berikutnya dari kesalahan adalah tidak adanya alasan penghapus pidana. Secara garis besar, alasan penghapus pidana terdiri dari alasan pemaaf dan alasan pembenar. Alasan pembenar berfokus pada kebenaran dari suatu perbuatan, sedangkan alasan pemaaf berfokus pada apakah pelaku dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya yang salah⁵⁹. Selain itu, alasan pembenar menghapus sifat melawan hukum suatu tindak pidana sehingga tindakan terdakwa dapat menjadi patut dan benar, sedangkan alasan pemaaf menghapus kesalahan terdakwa dimana tindakan terdakwa tetap merupakan tindak pidana namun tidak dapat dipidana karena tidak ada kesalahan⁶⁰. Penggolongan antara alasan pemaaf dan alasan pembenar terhadap alasan penghapus pidana selanjutnya dapat ditemukan dalam ketentuan undang-undang atau KUHP seperti daya paksa, keadaan darurat, pembelaan terpaksa, pembelaan terpaksa melampaui batas, melaksanakan perintah undang-undang, perintah jabatan. Ada juga alasan penghapus pidana yang tidak diatur secara eksplisit dalam undang-undang atau KUHP seperti hal-hal sebagai berikut: izin dari orang yang akan dirugikan, adanya kesesatan fakta (*error facti*), kesesatan hukum (*error juris*), hak jabatan, dan

⁵⁹Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit*, h.253

⁶⁰Didik Endro Purwoleksono, *op.cit*, h.76

mewakili urusan orang lain tanpa berhak mendapatkan upah dan tanpa perintah dari orang yang diwakilinya.

2.2. Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Dalam pandangan hukum pajak, tidak ada uraian lebih lanjut mengenai definisi tindak pidana perpajakan sehingga menurut hemat penulis maka uraian mengenai tindak pidana di bidang perpajakan secara umum mengacu pada uraian tindak pidana secara umum sebagaimana telah diuraikan di atas termasuk juga berlakunya asas legalitas dan asas kesalahan. Namun demikian, secara khusus UU KUP mengatur mengenai bentuk-bentuk tindakan atau perbuatan yang tergolong sebagai tindak pidana di bidang perpajakan beserta dengan pertanggungjawaban pidananya yang diatur dalam BAB VIII UU KUP tentang “Ketentuan Pidana” yaitu Pasal 38, 39, 39A, 40, 41, 41A, 41B, 41C, 43, dan 43A.

Berdasarkan perumusan ketentuan tindak pidana di bidang perpajakan dalam UU KUP, tampak bahwa UU KUP memisahkan bentuk pertanggungjawaban pidana berdasarkan hubungan psikis Wajib Pajak dengan tindak pidana yang dilakukannya yaitu tindak pidana perpajakan dalam bentuk pelanggaran yang dilakukan secara tidak sengaja atau kealpaan (Pasal 38 UU KUP) dan tindak pidana yang dilakukan dengan sengaja (Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP). Selain itu, tindak pidana di bidang perpajakan apabila dilihat dari pihak yang melakukan rumusan tindak pidana di bidang perpajakan dapat dibagi menjadi tiga yaitu: tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak (Pasal 38, 39, 39A UU KUP), tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh pegawai atau pejabat Direktorat

Jenderal Perpajakan (Pasal 41 dan 43A UU KUP), dan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh pihak ketiga (Pasal 41A, 41B, 41C, dan 43 UU KUP).

Lebih lanjut, ajaran penyertaan tindak pidana di bidang perpajakan secara khusus diatur dalam Pasal 43 UU KUP yang mencakup pihak ketiga selain Wajib Pajak yang terlibat dalam suatu tindak pidana di bidang perpajakan. Dalam skripsi ini, penulis akan berfokus pada rumusan tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak baik secara tidak sengaja dan sengaja sebagai pengantar untuk pembahasan selanjutnya mengenai ajaran penyertaan tindak pidana dalam bidang perpajakan. Uraian rumusan delik pidana dari klasifikasi tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak ini akan diuraikan lebih lanjut dalam sub bab berikut ini.

2.3. Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak karena Kealpaan sebagaimana diatur dalam Pasal 38 UU KUP

Ketentuan pidana di bidang perpajakan yang akan diuraikan dalam sub bab ini adalah tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan unsur kealpaan. Kutipan Pasal 38 UU KUP berbunyi demikian:

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Rumusan Pasal 38 UU KUP di atas mengatur mengenai tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak secara tidak sengaja yang terbatas pada tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau menyampaikan SPT namun isinya tidak benar atau tidak lengkap. Salah satu unsur tindak pidana yang diatur dalam Pasal 38 UU KUP ini adalah kealpaan terhadap kewajiban penyampaian SPT yang dilakukan setelah pertama kali (yang kedua dan seterusnya). Apabila pelanggaran kewajiban penyampaian SPT karena kealpaan yang pertama kali, maka pelanggaran tersebut masih belum termasuk sebagai tindak pidana dalam bidang perpajakan melainkan hanya pelanggaran terhadap kewajiban administratif Wajib Pajak. Namun demikian, unsur pelanggaran karena kealpaan setelah yang pertama ini sudah tidak berlaku lagi sejak diundangkannya Undang-Undang No 11 tahun 2020 tentang Cipta Kerja (“UU Cipta Kerja”) tanggal 2 November 2020 dengan revisi perumusan Pasal 38 menjadi sebagai berikut:

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. Menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Dengan demikian, ketentuan Pasal 38 yang direvisi dalam UU Cipta Kerja spesifik hanya terbatas pada hilangnya syarat unsur kealpaan perbuatan yang dilakukan setelah pertama kali sehingga apabila pelanggaran kewajiban penyampaian SPT karena kealpaan yang dilakukan pertama kali oleh Wajib Pajak sudah memenuhi unsur tindak pidana di bidang perpajakan (sebelumnya untuk

pelanggaran yang pertama kali masih dikategorikan sebagai pelanggaran administratif).

Lebih lanjut, unsur atau delik pidana yang terkandung dalam rumusan Pasal 38 UU KUP sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Cipta Kerja adalah sebagai berikut:

1. Unsur “setiap orang”

UU KUP tidak memberikan definisi secara eksplisit atas unsur setiap orang ini. Lain halnya dengan Undang-Undang No 31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No 20 tahun 2001 (“UU Tipikor”) yang memberikan definisi “setiap orang” secara eksplisit dalam Pasal 1 Angka 3 yaitu orang perseorangan termasuk korporasi. Dengan tidak adanya definisi unsur “setiap orang” yang diberikan oleh UU KUP, maka penulis berpendapat bahwa unsur “setiap orang” yang dianut oleh UU KUP mengacu pada ketentuan umum yang diatur dalam KUHP.

Dalam KUHP, tidak dapat ditemukan secara eksplisit pengaturan mengenai pemidanaan terhadap badan hukum. Berdasarkan hukum pidana yang berlaku di Indonesia (KUHP), yang dapat menjadi *dader* atau pelaku suatu tindak pidana hanyalah manusia.⁶¹ Lebih lanjut, Lamintang dan Franciscus Theojunior juga berpendapat bahwa dalam KUHP juga dinyatakan beberapa

⁶¹P.A.F. Lamintang dan Franciscus Theojunior Lamintang, *op.cit*, h. 611, dikutip dari J.M. van Bemmelen, *Ons Strafrecht I, algemeen deel het materiele strafrecht*, H.D. Tjeenk Willing, Groningen, 1971, h. 232

fakta bahwa yang menjadi subjek hukum masih berfokus pada manusia sebagai berikut:

- a. Rumusan tindak pidana dalam KUHP mayoritas diawali dengan penggunaan kata “barangsiapa” dan diikuti dengan unsur subyektif yang harus dilakukan oleh si pelaku seperti: *opzet, oogmerk, culpa, dan voornemen*
- b. Pertanggungjawaban pidana yang diatur dalam KUHP dapat dilaksanakan oleh manusia seperti hukuman denda, hukuman penjara atau hukuman kurungan
- c. Ketentuan-ketentuan dalam KUHP tidak secara eksplisit dapat ditemukan adanya pengaturan mengenai penuntutan terhadap badan hukum
- d. Memori penjelasan pembentukan Pasal 59 KUHP yang diterjemahkan dalam bahasa Indonesia menyatakan bahwa: tindak pidana hanya dapat dilakukan oleh manusia. Anggapan seakan-akan bahwa badan hukum dapat melakukan suatu tindakan seperti manusia tidak berlaku dalam bidang hukum pidana.⁶²

Selain itu, Professor van Hattum juga menyatakan hal yang sama bahwa KUHP hanya berlaku bagi manusia dan mengenai hal ini tidak ada yang menentang.⁶³ Di dalam KUHP, yang menjadi subjek hukum adalah orang atau manusia dalam konotasi biologis yang alami (*naturlijke person*) sehingga

⁶²*Ibid.*, h. 611-612

⁶³*Ibid.*, h. 612 – 613 dikutip dari W.F.C van Hattum, *Hand-en Leerboek van het Nederlandse Strafrecht I*, S. Gouda Quint -D, Brouwer en Zoon, Arnhem, Martinus Nijhoff's Gravenhage, 1953, h. 140

pertanggungjawaban pidana bukan ditujukan kepada korporasi melainkan ditujukan kepada pengurus atau wakil korporasi.⁶⁴

Terkait dengan konsep pertanggungjawaban pidana oleh pengurus korporasi, UU KUP juga memperkenalkan konsep serupa dalam Pasal 32 ayat 1 UU KUP menyatakan bahwa yang bertanggung jawab menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan termasuk bertanggung jawab secara pribadi dan/atau tanggung renteng atas pembayaran pajak dari Wajib Pajak Badan (atau korporasi) diwakili oleh pengurus. Selanjutnya, Pasal 32 ayat 4 UU KUP menguraikan lebih lanjut siapa yang dimaksud sebagai pengurus yang dapat mewakili Wajib Pajak Badan adalah orang yang terbukti berwenang menentukan kebijaksanaan dan/atau memutuskan sesuatu dalam kegiatan Wajib Pajak Badan atau perusahaan. Dengan demikian, oleh karena ketentuan pidana yang diatur dalam UU KUP adalah terkait dengan pelanggaran kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak (termasuk Wajib Pajak Orang Pribadi maupun Wajib Pajak Badan), maka menurut hemat penulis bahwa dalam pihak yang dapat menerima atau menanggung pertanggungjawaban pidana yang diatur oleh UU KUP adalah orang pribadi bagi Wajib Pajak Orang Pribadi dan Pengurus bagi Wajib Pajak Badan.

Dewasa ini terdapat pendapat yang muncul berdasarkan teori-teori pertanggungjawaban (termasuk teori pertanggungjawaban pengganti, teori

⁶⁴ Bismar Nasution, *Kejahatan Korporasi dan Pertanggungjawabannya*, <https://bismar.wordpress.com/2009/12/23/kejahatan-korporasi/>, diakses pada tanggal 5 Januari 2021

identifikasi, teori agregasi, teori tanggung jawab mutlak) bahwa pada dasarnya pemidanaan atas subjek hukum korporasi dalam tindak pidana perpajakan masih dapat dimungkinkan terjadi. Namun demikian, penulis berpendapat bahwa unsur setiap orang dalam perumusan ketentuan pidana yang dimaksud dalam UU KUP masih mengacu pada orang atau manusia sehingga apabila Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan terbukti melakukan tindak pidana di bidang perpajakan maka unsur setiap orang dalam rumusan ketentuan pidana yang diatur dalam UU KUP ini mengacu pada orang atau manusia sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi itu sendiri dan Pengurus sebagai wakil dari Wajib Pajak Badan atau korporasi.

2. Unsur “karena kealpaannya”

Unsur kealpaan merupakan secara umum telah diuraikan sebelumnya pada sub bab di atas. Prof Van Bemmelen merumuskan *schuld* (yang dimaksudkan sebagai *culpa* atau ketidaksengajaan atau kealpaan) sebagai kekuranghatianian dimana si pelaku tidak mengetahui bahwa suatu keadaan itu ada, dan ketidaktahuannya itu disebabkan karena ia kurang hati-hati atau karena ia acuh tak acuh.⁶⁵

Selanjutnya, untuk menentukan apakah seseorang melakukan suatu tindak pidana dengan kealpaan adalah melalui analisis sebagai berikut: Pertama, kealpaan ditentukan secara normatif yaitu dengan menentukan bagaimana tindakan yang akan dilakukan oleh orang lain pada umumnya dengan situasi yang sama dengan pelaku. Kedua, klausul orang pada umumnya juga

⁶⁵*Ibid*, h. 340, dikutip dari J.M. van Bemmelen, *Ibid*, h. 119

seharusnya merujuk pada orang yang biasa bukan orang yang ahli atau orang yang cermat. Ketiga, ada atau tidak adanya kewajiban untuk berbuat lain juga menentukan kekurangan hati-hati dari pelaku. Keempat, ketentuan dalam peraturan perundang-undangan mengenai apakah terdapat sesuatu yang seharusnya dilakukan atau tidak melakukan sesuatu⁶⁶

Namun demikian, dalam praktek sangat sulit untuk dapat menentukan atau membuktikan secara jelas batas antara kealpaan dan kesengajaan. Hal ini disebabkan karena kesengajaan maupun *culpa* merupakan unsur batin (subjektif) bisa berupa kehendak, pengetahuan, perasaan, pikiran dan kata lainnya yang dapat menggambarkan perihal keadaan batin manusia.⁶⁷ Berdasarkan pandangan subjektif ini, sikap batin si pelaku dibagi menjadi dua kelompok yaitu: 1) ketiadaan pikir sama sekali, 2) pemikiran bahwa akibat tidak akan terjadi.⁶⁸ Wajib Pajak dikatakan mempunyai ketiadaan pikir sama sekali (*onbewuste schuld / culpa*) apabila Wajib Pajak sama sekali tidak memikirkan kemungkinan timbulnya suatu akibat (kerugian negara) dari tindakan yang dilakukan (tidak melaporkan atau melalaporkan SPT namun tidak benar atau tidak lengkap), walaupun sebenarnya Wajib Pajak tersebut “dapat” atau “harus” berbuat demikian.⁶⁹ Sebaliknya, sikap batin yang kedua adalah Wajib Pajak telah membayangkan kemungkinan terjadinya suatu akibat namun

⁶⁶Sudarto, *Hukum Pidana I*, Yayasan Sudarto Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, 1990, h. 128-120

⁶⁷Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana Bagian 1: Stelsel Pidana, Tindak Pidana, Teori-teori Pemidanaan, dan Batas Berlakunya Hukum Pidana*, Rajawali Pers, Jakarta, 2001 (selanjutnya disingkat Adami Chazawi I), h. 99-100

⁶⁸*Ibid*, h. 101

⁶⁹P.A.F. Lamintang dan Franciscus Theojunior Lamintang, *op.cit*, h. 341

Wajib Pajak berasumsi bahwa akibat itu tidak akan timbul (*bewuste schuld / culpa*).⁷⁰

Selain pandangan subjektif, syarat kelalaian / *culpa* juga dipandang secara obyektif (pandangan obyektif) dimana dinilai dari kebiasaan yang berlaku pada masyarakat pada umumnya. Maksudnya adalah suatu tindakan Wajib Pajak dikategorikan sebagai *culpa* apabila masyarakat pada umumnya tidak akan melakukan tindakan tersebut dalam kondisi suatu keadaan atau kondisi yang sama. Sebaliknya, apabila dalam situasi yang sama masyarakat pada umumnya melakukan perbuatan yang sama dengan perbuatan Wajib Pajak maka bukan termasuk sebagai *culpa*.⁷¹ Pada prakteknya, pandangan obyektif ini lebih banyak digunakan sebagai tolak ukur untuk menentukan apakah terdapat unsur *culpa* pada tindakan yang dilakukan oleh si pelaku karena apabila syarat obyektif ini telah terpenuhi maka umumnya syarat subyektif juga terpenuhi.⁷² Kriteria untuk menentukan kealpaan juga ditegaskan dalam penjelasan Pasal 38 UU KUP sebagaimana telah diubah dengan UU Cipta Kerja dimana menguraikan definisi kealpaan adalah tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya, sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Uraian penjelasan Pasal 38 ini kurang lebih sama dengan definisi yang disampaikan oleh para ahli yaitu berkaitan dengan kekurang hati-hatian, namun sekali lagi tidak memberikan batasan yang jelas mengenai unsur kealpaan dan kesengajaan.

⁷⁰Adami Chazawi I, *op.cit*, h. 102

⁷¹*Ibid.*

⁷²Moeljatno I, *op.cit.*, h. 204

3. Unsur perbuatan “Tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar”

Unsur tindakan yang dilarang atau tindakan yang seharusnya dilakukan oleh Wajib Pajak berdasarkan ketentuan Pasal 38 UU KUP ini terdapat 2 kelompok yaitu tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan namun isinya tidak benar atau tidak lengkap. Untuk menentukan apakah tindakan Wajib Pajak memenuhi kriteria unsur atau delik pidana yang diatur dalam ketentuan pidana UU KUP, maka diperlukan rangkaian proses pemeriksaan dimana UU KUP mengikuti UU No 8 tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana yang terbagi menjadi penyidikan yang dilakukan oleh penyidik, penuntutan dilakukan oleh penuntut umum, pengadilan dilaksanakan oleh hakim, dan eksekusi putusan dilakukan oleh kejaksaan dan lembaga permasyarakatan.⁷³ Lebih lanjut, sebelum dilakukan penyidikan yang dilaksanakan berdasarkan Hukum Acara Pidana, DJP memiliki kewenangan untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan guna mengumpulkan dan memperoleh bukti-bukti yang membuktikan adanya tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Apabila tidak terdapat cukup bukti atau Wajib Pajak mengakui tindakannya, melakukan pembetulan SPT, dan kemudian membayar kekurangan pembayaran pajak beserta dengan sanksinya (100% dari

⁷³ Bastanul Siregar, Menegaskan Kembali Asas Ultimum Remedium, https://news.ddtc.co.id/menegaskan-kembali-asas-ultimum-remedium-1-9218?page_y=317, diakses pada tanggal 11 Januari 2021

kekurangan pokok pajak), maka Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak dilanjutkan ke Penyidikan dan tahap-tahap selanjutnya.

Bagi Wajib Pajak yang tidak melaporkan SPT sesuai dengan batas waktu yang telah ditetapkan dalam ketentuan peraturan perpajakan, dalam prakteknya tidak serta merta langsung dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan atau penyidikan tindak pidana perpajakan dalam rangka penerapan sanksi pidana. Pada umumnya, pihak Kantor Pelayanan Pajak (KPP) akan mengirimkan surat teguran atau surat himbauan kepada Wajib Pajak yang belum menyampaikan SPT untuk segera menyampaikan SPT. Apabila kemudian Wajib Pajak tetap tidak menyampaikan SPT maka akan dilakukan pemeriksaan oleh KPP. Sebaliknya, apabila Wajib Pajak kemudian menyampaikan SPT setelah ditegur atau dihimbau oleh KPP, maka Wajib Pajak akan dikenakan sanksi administrasi atas keterlambatan penyampaian SPT tersebut.

Lebih lanjut, bagi Wajib Pajak yang telah menyampaikan SPT tepat waktu namun isinya tidak benar atau tidak lengkap maka Wajib Pajak akan dikenakan sanksi pidana. Memori penjelasan Pasal 3 UU KUP menguraikan apa yang dimaksud dengan SPT yang benar dan lengkap. Benar dalam mengisi SPT adalah benar dalam perhitungan SPT, penerapan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, penulisan, dan isi yang mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Sedangkan yang dimaksud dengan lengkap yaitu isi SPT sudah mencakup segala hal yang berkaitan dengan objek pajak yang harus dilaporkan di dalam SPT. Sama halnya dengan Wajib Pajak yang tidak menyampaikan SPT, apabila pihak KPP memperoleh informasi atau data

mengenai ketidakbenaran atau ketidaklengkapan isi SPT yang telah disampaikan oleh Wajib Pajak maka pihak KPP akan menerbitkan surat-surat himbauan untuk membetulkan SPT atau permintaan klarifikasi atas data yang ditemukan oleh KPP. Apabila Wajib Pajak tidak membetulkan atau tidak dapat memberikan klarifikasi yang sebenarnya, maka pihak KPP akan melakukan pemeriksaan terhadap kebenaran SPT yang dilaporkan oleh Wajib Pajak. Berdasarkan hasil pemeriksaan tersebut apabila terdapat ketidakbenaran atau ketidaklengkapan SPT yang dilaporkan oleh Wajib Pajak sehingga menimbulkan kekurangan pembayaran pajak, maka Wajib Pajak akan dikenakan sanksi administrasi sejumlah kekurangan pembayaran pajak tersebut. Hal ini sejalan dengan ketentuan dalam Pasal 43A UU KUP yang memberikan kewenangan bagi DJP untuk mengembangkan dan menganalisis informasi, data, laporan dan pengaduan yang diterima oleh DJP dan kemudian DJP dapat menindaklanjuti dengan Pemeriksaan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, atau bahkan tidak ditindaklanjuti.

Dengan demikian, dalam praktek penerapan sanksi pidana dalam bidang perpajakan merupakan upaya terakhir (*ultimum remedium*) dengan tujuan meningkatkan tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban Wajib Pajak di bidang perpajakan khususnya mendukung penerimaan negara dari pajak⁷⁴. Direktur Penyuluhan Pelayanan dan Hubungan Masyarakat DJP menyebutkan bahwa langkah-langkah yang akan diambil oleh pihak DJP tidak

⁷⁴ Gunadi, Unsur Setiap Orang dan Ultimum Remedium dalam Pidana Pajak, <https://mucglobal.com/id/news/2028/unsur-setiap-orang-dan-ultimum-remedium-dalam-pidana-pajak>, diakses pada tanggal 3 Oktober 2020

serta merta menyeret Wajib Pajak ke ranah pidana, namun pihak DJP akan melakukan upaya pendekatan yang lebih lunak misalnya permintaan klarifikasi dari Wajib Pajak, himbuan membetulkan SPT, dilakukan Pemeriksaan, baru terakhir Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.⁷⁵

4. Unsur akibat “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara”

Unsur akibat yang diatur dalam ketentuan Pasal 38 UU KUP berfokus pada 2 frase yaitu “dapat menimbulkan” serta “kerugian pada pendapatan negara” yang akan dibahas secara terpisah sebagai berikut:

Aspek “dapat menimbulkan”

Unsur akibat dalam suatu ketentuan pidana erat kaitannya dengan dengan penentuan delik formil atau delik materiil dari ketentuan pidana itu sendiri. Dalam hal ini, frase “dapat menimbulkan” merupakan frase penentu apakah ketentuan pidana Pasal 38 UU KUP merupakan delik formil atau materiil. Sedangkan frase “kerugian pada pendapatan negara” merupakan bentuk akibat dari tindakan yang dilakukan atau tidak dilakukan oleh Wajib Pajak sebagaimana telah dibahas sebelumnya.

Sehubungan dengan delik formil dan delik materiil, Eddy O.S. Hiariej secara singkat menegaskan bahwa dalam membedakan antara delik formil dan delik materiil maka bermula dari makna yang terkandung dalam perbuatan, yaitu kelakuan atau tindakan dan akibat.⁷⁶ Delik formil lebih menekankan pada tindakan atau kelakuan, sebaliknya delik materiil lebih menekankan pada

⁷⁵ Edi Suwiknyo, Tren Tindak Pidana Perpajakan Terus Meningkat, <https://ekonomi.bisnis.com/read/20190911/259/1147203/tren-tindak-pidana-perpajakan-terus-meningkat>, diakses pada tanggal 11 Januari 2021

⁷⁶Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit*, h.136

akibat.⁷⁷ Lebih lanjut, Adami Chazawi menguraikan bahwa suatu ketentuan pidana disebut dengan cara formil apabila larangan melakukan perbuatan disebutkan secara tegas sehingga jika perbuatan yang menjadi larangan telah selesai dilakukan maka tindak pidana selesai pula tanpa harus bergantung pada akibat yang ditimbulkan oleh perbuatan tersebut. Sebaliknya, disebut dengan cara materiil jika yang menjadi pokok larangan tindak pidana adalah menimbulkan akibat tertentu sehingga wujud perbuatan tidak menjadi persoalan namun yang menjadi titik beratnya adalah pada akibat yang ditimbulkan (disebut juga dengan akibat konstitutif).⁷⁸ Berdasarkan kutipan beberapa pendapat di atas, maka dapat disimpulkan bahwa yang membedakan antara delik formil dan materiil adalah pada pokok penekanannya yaitu apakah pada perbuatan atau akibat yang ditimbulkannya. Hal ini menjadi krusial dalam menentukan apakah suatu tindakan telah memenuhi unsur-unsur yang diatur dalam suatu ketentuan pidana.

Sama halnya dengan ketentuan Pasal 38 UU KUP, apabila pokok penekanannya adalah pada unsur akibat yang ditimbulkan oleh perbuatan yang dilakukan oleh Wajib Pajak atau akibat konstitutif, maka tindakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak dianggap belum memenuhi unsur tindak pidana apabila belum atau tidak menimbulkan kerugian negara. Sebaliknya, apabila pokok penekanannya adalah pada perbuatan yang dilarang atau seharusnya dilakukan oleh Wajib Pajak, maka apabila unsur tindakan tersebut telah

⁷⁷*Ibid.*, h.207

⁷⁸Adami Chazawi I, *op.cit.*, h.119

terpenuhi walaupun akibat yang ditimbulkan belum atau tidak terbukti, maka tetap saja artinya tindak pidana di bidang perpajakan telah selesai dilakukan.

Kembali lagi pada ketentuan Pasal 38 UU KUP yang mencantumkan unsur akibat sebagai bagian dalam unsur pokok tindak pidana. Namun demikian, menurut hemat penulis penggunaan kata “dapat” seakan-akan menimbulkan penafsiran sebagai unsur akibat yang hanya berupa perkiraan saja, bukan akibat yang benar-benar telah terjadi atau nyata terwujud dalam tindak pidana di bidang perpajakan. Penggunaan kata “dapat” sebagai bagian dari unsur akibat maka dapat ditafsirkan sebagai delik formil juga sejalan dengan pendapat salah satu Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, I Gede Dewa Palguna, dalam amar pertimbangan Putusan Mahkamah Konstitusi No. 25/PUU-XIV/2016 terkait permohonan pengujian Undang-Undang (yang dikenal sebagai *judicial review*) terhadap Pasal 2 dan Pasal 3 UU Tipikor yang menyatakan bahwa kata “dapat” pada Pasal 2 dan Pasal 3 UU Tipikor tersebut merupakan delik formil dimana jika menghilangkan kata “dapat” maka mengubah secara mendasar kualifikasi delik formil tindak pidana korupsi menjadi delik materii.⁷⁹

Dengan demikian, maka ketentuan Pasal 38 UU KUP ini menurut hemat penulis lebih condong kepada delik formil dimana tidak menitikberatkan pada akibat yang ditimbulkan dari tindakan Wajib Pajak yang tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT namun isinya tidak benar atau tidak lengkap. Konsekuensinya adalah walaupun akibat yang dilarang yaitu “kerugian pada

⁷⁹Agus Sahbani, “Begini Alasan MK Ubah Delik Tipikor”, *Hukum Online*, 26 Januari 2017, <https://www.hukumonline.com/berita/baca/lt5888f5b5bb039/begini-alasan-mk-ubah-delik-tipikor/>, diakses pada tanggal 18 Januari 2021

pendapatan Negara” tidak terjadi namun unsur perbuatan yang dilarang yaitu “tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan namun tidak benar atau tidak lengkap” telah terpenuhi, maka dapat diartikan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.

Aspek “kerugian pada pendapatan Negara”

Aspek berikutnya dalam unsur akibat yang diatur dalam Pasal 38 UU KUP adalah kerugian pendapatan negara. UU KUP tidak memberikan definisi maupun uraian secara eksplisit mengenai kerugian pendapatan negara. Dengan demikian, penulis dalam membahas pendapatan negara (sebelum kemudian masuk dalam pembahasan mengenai kerugian) merujuk pada Undang-Undang No 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara (“UU Keuangan Negara”) dimana dalam Pasal 1 angka 1 memberikan definisi pendapatan negara adalah hak dari pemerintah pusat dengan diakui sebagai penambah nilai harta atau kekayaan bersih dari pemerintah pusat. Lebih lanjut, Pasal 11 ayat 3 UU Keuangan Negara juga menegaskan bahwa yang dimaksud dengan penerimaan Negara mencakup penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak dan hibah. Dengan demikian, maka dapat disimpulkan bahwa penerimaan atau pendapatan Negara merupakan bagian dari keseluruhan sistem keuangan negara atau dengan kata lain keuangan negara lebih luas dibandingkan penerimaan atau pendapatan negara karena dalam konteks keuangan negara termasuk juga penggunaan,

pertanggungjawaban, kebijakan dan kegiatan fiskal, moneter, pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan, dan seterusnya.⁸⁰

Kemudian mengenai definisi kerugian belum dibahas secara eksplisit dalam UU Keuangan Negara. Dalam UU Keuangan Negara hanya diatur mengenai penyelesaian kerugian negara yang selanjutnya diatur dalam undang-undang, dimana yang dimaksud dengan undang-undang di sini mengacu pada Undang-Undang No 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (“UU Perbendaharaan Negara”).⁸¹ Bila merujuk pada Pasak 1 angka 22 UU Perbendaharaan Negara maka disebutkan bahwa kerugian negara atau daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang mana telah terjadi secara nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat dari perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.

Dengan merujuk pada beberapa ketentuan dalam UU Keuangan Negara dan UU Perbendaharaan Negara sebagaimana diuraikan di atas, maka Penulis berpendapat bahwa unsur kerugian pada pendapatan Negara dapat diartikan sebagai kekurangan penerimaan pajak sebagai salah satu sumber penerimaan atau pendapatan negara sehingga menimbulkan kerugian negara. Dengan demikian, terkait dengan pemenuhan unsur kerugian pada pendapatan negara ini akan dilakukan perhitungan nilai kekurangan pajak berdasarkan hukum material perpajakan yaitu Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.

⁸⁰ Nindi Achid Arifki, “Penyelesaian Kerugian pada Pendapatan Negara melalui Pengungkapan Ketidakbenaran (Suatu Kajian Hukum Doktrinal dalam Sistem Perpajakan)”, *Jurnal Suara Hukum*, Volume 1 Nomor 1, Maret 2019, h. 93-94

⁸¹*Ibid.*, h.94

Lebih lanjut, PMK-239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan mengatur mengenai pihak yang menentukan kerugian negara dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksa bukti permulaan yang diketuai oleh Kepala Unit Pemeriksa Bukti Permulaan. Sedangkan PMK-55/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Permintaan Penghentian Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Untuk Kepentingan Penerimaan Negara juga mengatur bahwa Menteri Keuangan harus memperoleh pendapat serta hasil penelitian yang dibuat oleh DJP sebelum memutuskan apakah menyetujui permohonan penghentian penyidikan yang diajukan oleh Wajib Pajak. Dengan demikian, pihak otoritas pajak (DJP) memiliki hak mutlak untuk melakukan perhitungan dan menentukan besarnya nominal kerugian akan pendapata Negara sebagai akibat yang ditimbulkan dari tindakan Wajib Pajak.

2.4. Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak karena Kesengajaan sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP

Ketentuan pidana di bidang perpajakan yang akan diuraikan dalam sub bab ini adalah tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan unsur kesengajaan. Kutipan Pasal 39 ayat (1) UU KUP berbunyi demikian:

Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;

- c. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- d. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- e. Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
- f. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
- g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
- h. Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau
- i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Berdasarkan kutipan ketentuan pidana yang diatur dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP, maka terdapat beberapa unsur yang terkandung dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP dimana sama dengan unsur-unsur yang terkandung dalam Pasal 38 UU KUP sebagaimana telah diuraikan pada sub bab sebelumnya. Oleh karena terdapat beberapa unsur yang sama, maka penulis tidak membahasnya lagi yang sifatnya pengulangan dalam pembahasan unsur atau delik ketentuan pidana Pasal 39 ayat (1) UU KUP di bawah ini:

1. Unsur “setiap orang”

Unsur “setiap orang” dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP ini sama dengan unsur “setiap orang” dalam Pasal 38 UU KUP yang telah dibahas sebelumnya. Secara singkat, istilah “setiap orang” tidak diuraikan dan ditegaskan lebih lanjut dalam

UU KUP apakah mencakup Wajib Pajak Badan atau korporasi sehingga dalam hal ini cakupan unsur setiap orang dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP juga masih condong pada Wajib Orang Pribadi atau pengurus sebagai wakil dari Wajib Pajak Badan atau korporasi.

2. Unsur “dengan sengaja”

Perbedaan yang mendasar antara ketentuan pidana yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 ayat (1) UU KUP adalah terletak pada unsur kesalahan. Pasal 38 UU KUP menitikberatkan pada unsur kealpaan, sedangkan dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP menitikberatkan pada unsur kesengajaan. Secara garis besar pemahaman maupun teori mengenai kesengajaan telah penulis bahas di bab dan sub bab di atas.

UU KUP tidak memberikan definisi dan uraian mengenai apa yang dimaksud dengan sengaja. Demikian juga dalam KUHP juga tidak diuraikan lebih lanjut mengenai definisi kesengajaan. Dalam *Memorie van Toelichting* (MvT) terdapat uraian mengenai unsur kesengajaan yang menyebutkan bahwa pidana seharusnya dikenakan pada barangsiapa yang melakukan perbuatan dilarang dengan dikehendaki (*willens*) dan diketahui (*wetens*).⁸² Dengan demikian, secara singkat dapat disimpulkan bahwa kesengajaan merupakan perbuatan yang dilakukan karena adanya kehendak dan pengetahuan (diketahui). Bermula dari uraian MvT ini kemudian timbul dua teori kesengajaan yaitu teori kehendak dan teori pengetahuan.

⁸²Moeljatno I, *op.cit.*, h. 171

Berdasarkan teori kehendak, bentuk kesengajaan yang dimaksud adalah suatu pihak telah memiliki kehendak untuk mewujudkan suatu perbuatan tersebut. Kehendak berkaitan erat dengan motif dimana terdapat hubungan kausal antara motif dan terbentuknya kehendak dan antara kehendak dengan terwujudnya suatu perbuatan.⁸³

Sedangkan menurut teori pengetahuan, kesengajaan merupakan segala hal yang telah diketahui dan disadarai oleh pihak pelaku tentang perbuatan yang dilakukan beserta dengan akibat-akibat yang ditimbulkan.⁸⁴

Pada prakteknya, untuk menentukan apakah perbuatan pelaku mengandung unsur kealpaan atau kesengajaan dapat ditentukan melalui pengetahuan pelaku. Konsekuensinya adalah apabila pelaku memiliki pengetahuan perpajakan yang memadai hampir pasti dipastikan bahwa tindakan pidana di bidang perpajakan yang dilakukannya adalah secara sengaja. Sebaliknya, apabila pelaku tidak atau kurang memiliki pengetahuan perpajakan yang memadai, unsur kealpaan umumnya melekat kepadanya.

3. Unsur Perbuatan yang dilarang

Jenis-jenis perbuatan yang dilarang dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP ini terdapat 9 jenis perbuatan sebagaimana telah dikutip dalam ketentuan Pasal 39 ayat (1) UU KUP di atas yaitu huruf a hingga i. Dalam kesempatan kali ini, penulis tidak membahas satu per satu jenis perbuatan yang dilarang berdasarkan ketentuan pidana Pasal 39 ayat (1) UU KUP ini karena studi kasus

⁸³Adami Chazawi I, *op.cit.*, h.94

⁸⁴*Ibid*

Putusan Pengadilan Negeri Surabaya No.573/Pid.B/2020/PN.SBY yang akan penulis bedah dan bahas dalam Bab selanjutnya adalah secara khusus terkait dengan tindakan pidana di bidang perpajakan dalam menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap. Lebih lanjut, uraian mengenai apa yang dimaksud dengan tindakan menyampaikan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap juga telah penulis bahas dalam sub bab sebelumnya terkait dengan ketentuan Pasal 38 UU KUP. Dengan demikian, jika unsur perbuatan yang dilarang yang diatur dalam Pasal 38 dan 39 ayat (1) UU KUP ini dibandingkan, maka jelas bahwa unsur pembeda dalam kedua hal ini hanya pada adanya unsur kesalahan berupa kealpaan atau kesengajaan.

4. Unsur akibat “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara”

Unsur akibat yang diatur dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP sama persis dengan unsur akibat dalam ketentuan Pasal 38 UU KUP. Hal ini telah dibahas dalam sub bab sebelumnya sehingga uraian mengenai unsur akibat dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara mengacu pada sub bab sebelumnya. Secara singkat, unsur akibat ini menunjukkan bahwa semangat yang terkandung dalam ketentuan pidana Pasal 39 ayat (1) UU KUP adalah tergolong delik formil dimana bukan menitikberatkan pada akibat yang ditimbulkan yaitu kepastian menimbulkan kerugian pendapatan negara.

2.5. Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak karena Kesengajaan sebagaimana diatur dalam Pasal 39A UU KUP

Ketentuan pidana yang diatur dalam Pasal 39A UU KUP menyebutkan:

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.

Ketentuan pidana yang diatur dalam Pasal 39A UU KUP mengandung unsur kesengajaan sama dengan ketentuan Pasal 39 ayat (1) UU KUP. Yang membedakan hanyalah unsur perbuatan yang dilarang dimana dalam ketentuan Pasal 39A UU KUP berfokus pada perbuatan pemungutan dan pemotongan pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya. Pemungutan dan pemotongan pajak tidak dijelaskan secara eksplisit dalam UU KUP namun secara sederhana dapat diartikan bahwa pemotongan merupakan tindakan memotong atau memungut sebagian jumlah pembayaran tertentu yang dilakukan oleh pihak yang membayar (yang merupakan penghasilan bagi yang menerima) untuk disetorkan kepada kas negara sebagai pajak. Dengan demikian, pihak pembayar atau pemotong atau pemungut bertanggung jawab terhadap tindakan pemotongan dan pemungutan termasuk juga penyetoran pajak atas jumlah yang telah dipotong atau dipungut tersebut. Berdasarkan ketentuan Pasal 39A UU KUP ini, maka tindakan pemotongan dan pemungutan pajak yang dilarang adalah tindakan pemotongan dan pemungutan yang tidak didasarkan pada transaksi sebenarnya atau istilah yang dikenal adalah transaksi fiktif.

Selain itu, aspek yang membedakan ketentuan Pasal 39A UU KUP dengan Pasal 39 ayat (1) dan Pasal 38 UU KUP di atas adalah tidak adanya unsur akibat dapat menimbulkan kerugian pendapatan negara yang diatur dalam ketentuan Pasal 39A UU KUP. Dengan demikian, delik pidana yang diatur dalam Pasal 39A UU KUP menunjukkan bahwa tergolong sebagai delik formil yang tidak menitikberatkan pada akibat yang ditimbulkan dari perbuatan yang dilarang namun sebaliknya menitikberatkan pada selesainya tindakan yang dilarang yaitu menerbitkan bukti pemotongan atau pemungutan yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya atau transaksi fiktif.

2.6. Tindak Pidana Penyertaan di Bidang Perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP

Ketentuan Pasal 43 ayat (1) UU KUP pada dasarnya menegaskan bahwa ketentuan ketentuan pidana yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP berlaku tidak terbatas pada pihak yang memenuhi seluruh unsur-unsur yang disyaratkan dalam Pasal 38 dan 39 UU KUP, namun terdapat pihak lain selain Wajib Pajak yang dapat juga dipidana yaitu wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak atau pihak yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. UU KUP tidak memberikan uraian lebih lanjut mengenai apa dan siapa yang dimaksud dengan pihak yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Ketentuan Pasal 43 ayat (1) UU KUP hanya mengatur bahwa

pihak-pihak tersebut dapat dipidana dengan pertanggungjawaban pidana yang disamakan dengan ketentuan Pasal 38 dan 39 UU KUP.

Konsep yang diuraikan dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP ini dapat dijumpai dalam KUHP terkait dengan ajaran penyertaan yang diatur dalam Pasal 55 sampai dengan Pasal 62 UU KUP. Lebih lanjut, berdasarkan Pasal 103 KUHP menegaskan bahwa ketentuan dari Buku I KUHP (termasuk di dalamnya adalah ketentuan Pasal 55 hingga Pasal 62 mengenai ajaran penyertaan) dapat diberlakukan terhadap perbuatan-perbuatan yang dapat dihukum menurut peraturan perundang-undangan lainnya sepanjang tidak ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan lainnya (dalam hal ini adalah UU KUP). Dengan demikian, maka dalam pembahasan ini penulis akan merujuk pada teori-teori hukum pidana dari beberapa ahli hukum yang menguraikan terkait ajaran penyertaan sebagai landasan penerapan Pasal 43 ayat (1) UU KUP.

Ketentuan penyertaan yang dibentuk dan dirumuskan dalam KUHP memiliki tujuan agar pihak-pihak yang terlibat dan mempunyai andil baik secara perbuatan materiil (obyektif) maupun psikis (subjektif) dapat dituntut pertanggungjawabannya.⁸⁵ Penyertaan merupakan persoalan pertanggungjawaban pidana yang dapat dipandang sebagai bentuk perluasan terhadap pelaku yang dapat dituntut pertanggungjawaban pidana. Hal ini disebabkan karena aspek-aspek yang terkandung dalam ajaran penyertaan adalah berbicara mengenai siapa saja yang dapat dimintakan pertanggungjawaban pidananya Oleh karena itu, dalam dakwaan

⁸⁵ Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana Bagian 3: Percobaan & Penyertaan*, Rajawali Pers, Jakarta, 2016 (selanjutnya disingkat Adami Chazawi II), h. 73

yang disusun oleh penuntut umum biasanya ditemukan bahwa pasal-pasal penyertaan di *juncto* kan dengan pasal-pasal yang mengatur mengenai ketentuan pidana terkait pelanggaran dan kejahatan.⁸⁶ Turut serta (penyertaan) dibuat justru untuk menuntut pertanggungjawaban pidana bagi pihak-pihak yang ikut melakukan peristiwa pidana namun tidak memenuhi seluruh anasir-anasir peristiwa pidana tersebut.⁸⁷

Dalam hal ini, Memori Penjelasan Pasal 43 ayat (1) UU KUP yang menegaskan perluasan pihak-pihak yang dapat dikenakan pidana di bidang perpajakan selaras dengan konsep penyertaan menurut KUHP sebagaimana telah diuraikan di atas. Dengan demikian, substansi Pasal 43 ayat (1) UU KUP adalah mengatur mengenai konsep penyertaan atau turut serta sebagaimana diatur dalam KUHP.

Bentuk-bentuk penyertaan yang diatur dalam KUHP erat kaitannya dengan pembagian pihak-pihak yang melakukan tindak pidana secara bersama-sama atau lebih dari satu orang tersebut ke dalam beberapa klasifikasi kelompok penyertaan. Secara umum, pembagian para peserta tersebut adalah sebagai berikut:

- a) Kelompok pihak-pihak yang secara langsung berusaha mewujudkan suatu peristiwa pidana,
- b) Kelompok pihak-pihak yang tidak secara langsung mewujudkan suatu peristiwa pidana atau hanya membantu usaha yang dilakukan oleh mereka yang disebut pada kelompok a di atas.⁸⁸

⁸⁶Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.349-350

⁸⁷Utrecht E, *Hukum Pidana II*, Pustaka Tinta Mas, Surabaya, 1987, h. 9

⁸⁸Utrecht E, *op.cit.*, h.7

Penggolongan atau pemisahan dua kelompok di atas dapat ditemukan dalam KUHP dimana untuk kelompok yang pertama dicantumkan dalam Pasal 55 KUHP yaitu yang melakukan (*pleger*), yang menyuruh melakukan (*doen pleger*), yang turut melakukan (*medepleger*) dan yang membujuk atau menganjurkan melakukan (*uitlokker*). Sedangkan kelompok yang kedua dicantumkan dalam Pasal 56 KUHP yaitu yang membantu melakukan (*medeplichtige*).⁸⁹

Pemisahan kelompok serupa juga dikemukakan oleh Adami Chazawi yang membagi para peserta penyertaan menjadi dua kelompok yaitu kelompok para pembuat (*mededader*) dan pembuat pembantu (*medeplichtige*). Yang termasuk dalam kelompok para pembuat (*mededader*) adalah mereka yang melakukan (*pleger*), yang menyuruh melakukan (*doen pleger*), yang turut serta melakukan (*medepleger*), dan yang sengaja menganjurkan (*uitlokker*). Sedangkan yang termasuk dalam kelompok pembuat pembantu (*medeplichtige*) adalah pemberi bantuan pada saat pelaksanaan kejahatan dan sebelum pelaksanaan kejahatan.⁹⁰ Berdasarkan keterangan yang tercantum dalam *Memorie van Toelichting* (MvT), faktor pembeda antara kelompok para pembuat (*mededader*) dan kelompok para pembuat pembantu (*medeplichtige*) adalah dari faktor tindakan / perbuatan yang dilakukan (atas dasar unsur obyektifnya). Yang tergolong dalam *mededader* adalah mereka yang secara langsung turut serta dalam pelaksanaan tindak pidana, sedangkan *medeplichtige* hanya memberikan bantuan (sedikit maupun banyak) yang berguna dalam terlaksananya suatu tindak pidana.⁹¹

⁸⁹*Ibid.*, h.8

⁹⁰Adami Chazawi II, *op.cit.*, h.81-82

⁹¹*Ibid.*, h-83

Lebih lanjut, pihak yang tergolong sebagai para pembuat (*mededader*) ini tidak sama dengan pihak pembuat atau pelaku (*dader*) seperti yang dimaksud dalam unsur setiap orang atau barang siapa (*hij die*) yang terkandung dalam setiap rumusan tindak pidana. Pihak pelaku dalam pengertian *dader*, merupakan pihak tunggal yang melakukan suatu tindak pidana secara pribadi dan memenuhi semua unsur tindak pidana yang dirumuskan dalam undang-undang. Sedangkan pihak pelaku dalam pengertian *mededader* (yang disebutkan dalam Pasal 55 KUHP ataupun Pasal 43 ayat (1) UU KUP) adalah mereka yang bersama-sama dengan orang lain dalam mewujudkan suatu tindak pidana (tidak melakukan secara pribadi) sehingga hanya memenuhi sebagian dari syarat/unsur tindak pidana. Dengan kata lain, unsur tindak pidana terpenuhi namun tidak melalui perbuatan satu pihak, akan tetapi oleh rangkaian perbuatan semua peserta.⁹²

Berkaitan dengan bentuk-bentuk penyertaan dan pembagian kelompok peserta di atas, Pasal 43 ayat (1) UU KUP sekali lagi menganut konsep yang sama dengan konsep KUHP. Pasal 43 ayat (1) UU KUP membagi bentuk penyertaan menjadi pihak yang menyuruh melakukan (*doen pleger*), yang turut melakukan (*medepleger*), yang membujuk atau menganjurkan melakukan (*uitlokker*), dan yang membantu melakukan (*medeplichtige*). Namun Pasal 43 ayat (1) UU KUP tidak memisahkan pihak membantu melakukan (*medeplichtige*) dalam pasal atau ayat yang terpisah dari *mededader*. Namun demikian, penulis berpendapat bahwa tidak adanya pemisahan pasal atau ayat yang mengatur mengenai pihak membantu melakukan (*medeplichtige*) maka tidak serta merta dapat disimpulkan bahwa UU

⁹²*Ibid.*, h-85

KUP mengganggu *mededaer* dan *medeplichtige* sebagai pihak yang sederajat dalam konteks kualifikasi perbuatan yang dilakukan oleh masing-masing peserta.

Untuk memahami bentuk-bentuk penyertaan yang diatur dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP, penulis sekali lagi merujuk pada beberapa hal pokok yang diatur dalam ketentuan hukum pidana yang relevan sebagai berikut:

a) Yang melakukan (*plegen*)

Istilah *plegen* mengandung makna yang melakukan, sedangkan pihak yang melakukan disebut dengan *pleger*. Undang-undang tidak memberikan penjelasan lebih lanjut mengenai siapa yang dimaksud atau tergolong sebagai pihak yang melakukan ini. Namun demikian, perbuatan *pleger* juga harus memenuhi semua unsur tindak pidana sama seperti perbuatan *dader* namun bedanya dalam kualifikasi perbuatan *pleger* diperlukan keterlibatan minimal seorang lainnya, baik secara psikis atau fisik.⁹³

Eddy O.S. Hiariej juga menyimpulkan bahwa pelaku adalah pihak yang memenuhi semua unsur delik dimana dalam hal ini termasuk di dalamnya adalah pelaku dalam pengertian tunggal (*dader*) maupun dalam pengertian jamak (*pleger*).⁹⁴ Dengan demikian, *pleger* merupakan pihak yang karena perbuatannya melahirkan tindak pidana sehingga perbuatan *pleger* harus memenuhi semua unsur atau delik pidana dan perbuatan tersebut dilakukan lebih dari satu orang. Dalam rumusan delik formil, maka pihak yang melakukan tindakan atau perbuatan seperti yang tercantum dalam rumusan

⁹³*Ibid.*

⁹⁴Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.359

delik formil itulah yang termasuk sebagai *pleger* (apabil dilakukan lebih dari satu orang). Sedangkan dalam delik materiil, maka pihak yang menimbulkan suatu akibat sebagaimana dicantumkan dalam rumusan delik merupakan pihak yang dikategorikan sebagai *pleger* (apabil dilakukan lebih dari satu orang).⁹⁵

Dalam ketentuan Pasal 43 ayat (1) UU KUP, penulis berpendapat bahwa pihak yang termasuk dalam kategori *pleger* adalah wakil, kuasa, pegawai Wajib Pajak atau pihak lainnya yang melakukan perbuatan atau tindak pidana di bidang perpajakan secara bersama-sama dengan Wajib Pajak. Sebagai salah satu contoh tindak pidana di bidang perpajakan yang diatur dalam Pasal 38 dan 39 ayat (1) UU KUP adalah menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap. Apabila pegawai Wajib Pajak menyusun dan melaporkan SPT Wajib Pajak namun ternyata terdapat data atau informasi atau lampiran yang tidak dilaporkan kepada pihak DJP, maka dalam kasus ini penulis berpendapat bahwa pegawai Wajib Pajak tersebut memenuhi unsur-unsur tindak pidana dalam Pasal 38 atau Pasal 39 ayat (1) UU KUP (unsur yang membedakan hanya unsur kesalahan yang disengaja atau kealpaan) sehingga pegawai Wajib Pajak yang menyusun SPT dapat dikategorikan sebagai *pleger*. Sedangkan pelaku lainnya adalah Wajib Pajak itu sendiri sebagai pihak yang mempunyai kewajiban untuk mengakhiri keadaan yang dilarang.⁹⁶

b) Yang menyuruh melakukan (*doen plegen*)

⁹⁵Moeljatno II, *op.cit.*, h. 105

⁹⁶*Ibid.*, h. 106-107 mengungkapkan pertimbangan dari putusan Hoge Road 1932 bahwa pihak yang berkewajiban untuk mengakhiri keadaan yang dilarang namun pihak tersebut tidak mengakhiri keadaan yang dilarang maka pihak tersebut melakukan suatu perbuatan pidana. Pendekatan atau pertimbangan Hoge Road ini menentukan siapa yang dapat dipandang sebagai pihak pelaku dari tidak diakhirinya keadaan yang dilarang

Pihak yang menyuruh melakukan disebut dengan *doen pleger*. Tindakan menyuruh melakukan (*doen plegen*) ini juga disebut sebagai *middelijk daderschap* yang artinya adalah seseorang memiliki kehendak untuk melakukan suatu tindak pidana namun tindak pidana tersebut tidak dilakukannya sendiri melainkan menyuruh orang lain untuk melakukannya.⁹⁷

Walaupun demikian, pihak yang menyuruh orang lain untuk melakukan suatu tindak pidana tersebut merupakan pihak yang melakukan perbuatan itu sendiri.⁹⁸

Merujuk pada keterangan dalam MvT mengenai *doen pleger* yaitu pihak yang menyuruh melakukan juga merupakan pihak yang melakukan tindak pidana akan tetapi tidak secara pribadi, melainkan melalui perantara orang lain sebagai alat dalam tangannya dengan syarat bahwa orang yang disuruh itu melakukannya dengan tanpa kesengajaan, kealpaan, atau kemampuan bertanggungjawab karena suatu keadaan yang tidak diketahui, disesatkan atau tunduk pada kekerasan.⁹⁹ Dengan demikian, sebagai konsekuensi dari kondisi dari orang yang disuruh tidak mempunyai kesengajaan, kealpaan atau kemampuan bertanggungjawab yang disebabkan karena ketidaktahuan, tersesatkan (alasan subyektif) atau ketidakmampuan akibat tunduk pada kekerasan (alasan obyektif) inilah maka pihak yang disuruh melakukan tersebut tidak dapat dipidana.

⁹⁷*Ibid.*, h.123

⁹⁸Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.360

⁹⁹Adami Chazawi II, *op.cit.*, h.88

Dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP hanya mengatur bahwa pihak yang menyuruh melakukan dapat juga dikenakan pidana sama dengan pihak pembuat tunggal (yang memenuhi unsur sebagaimana diatur dalam Pasal 38, Pasal 39, atau Pasal 39A UU KUP) tanpa ada uraian lebih lanjut mengenai apakah pihak yang disuruh melakukan (sebagai alat) dapat dikenakan pidana. Sebagai contoh, apabila Direktur suatu perusahaan meminta atau menyuruh salah satu pegawainya (yang memenuhi klasifikasi sebagai pengurus sebagaimana diatur dalam Pasal 32 UU KUP¹⁰⁰) untuk menandatangani SPT yang ternyata berisi data yang tidak benar atau tidak lengkap melalui suatu cara sedemikian rupa sehingga pegawai tersebut tidak mengetahui ketidakbenaran SPT tersebut, maka menurut hemat penulis bahwa pegawai yang disuruh menandatangani dan menyampaikan SPT yang tidak benar tersebut tidak dapat dipidana berdasarkan konsep *doen plegen* yang diatur dalam KUHP. Sebaliknya, pihak yang menyuruh melakukan merupakan pihak yang sebenarnya melakukan tindak pidana di bidang perpajakan tersebut dan dapat dipidana berdasarkan ketentuan Pasal 38 atau Pasal 39 ayat (1) UU KUP *juncto* Pasal 43 ayat (1) UU KUP ini.

c) Yang turut serta melakukan (*medeplegen*)

¹⁰⁰Pasal 32 ayat (1) UU KUP mengatur Wajib Pajak badan dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan diwakili oleh Pengurus. Pasal 32 ayat (4) UU KUP mengatur lebih lanjut bahwa yang termasuk dalam pengertian Pengurus adalah orang yang nyata-nyata mempunyai kewenangan dalam menentukan kebijaksanaan atau keputusan dalam menjalankan perusahaan (misalnya menandatangani cek, kontrak, dan sebagainya). Dengan demikian, Pengurus tidak harus merupakan Direktur dari Wajib Pajak Badan melainkan termasuk juga pegawai lainnya yang namanya tidak tercantum dalam akta pendirian atau akta perubahan.

Pihak yang turut serta melakukan disebut dengan istilah *medepleger*. Mengenai bentuk penyertaan turut serta melakukan ini, terdapat dua pandangan terhadap kualifikasi bentuk turut serta melakukan yaitu:

- 1) Masing-masing peserta harus memenuhi seluruh unsur delik dalam rumusan tindak pidana yang bersangkutan. Pandangan ini merupakan pandangan sempit dimana mengharuskan para peserta memenuhi seluruh unsur delik secara bersama-sama atau dengan kata lain para peserta harus bersama-sama melakukan suatu perbuatan (unsur obyektif) yang dilarang dalam ketentuan pidana. Pandangan yang sempit ini benar namun bentuk penyertaan turut serta melakukan tidak sesempit ini.
- 2) Masing-masing peserta tidak perlu memenuhi semua unsur delik dalam rumusan tindak pidana (memenuhi sebagian saja) asalkan memiliki kesengajaan yang sama dengan kesengajaan pihak yang melakukan (*pleger*). Pandangan ini lebih mengarah pada ajaran subyektif.¹⁰¹

Moeljatno condong pada pandangan yang kedua yaitu tidak semua masing-masing peserta dalam bentuk penyertaan *medeplegen* harus melakukan atau memenuhi semua unsur delik.¹⁰² Namun secara keseluruhan semua perbuatan *medeplegen* adalah merupakan rangkaian perbuatan.¹⁰³

Hoge Raad dalam keputusannya tertanggal 29 Oktober 1934 menyatakan ukuran atau kriteria bentuk penyertaan sebagai turut serta (*medeplegen*) harus terdapat dua unsur sebagai berikut:

¹⁰¹Adami Chazawi II, *op.cit.*, h.99-100

¹⁰²Moeljatno II, *op.cit.*, h. 113

¹⁰³Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.370

- adanya kerjasama yang diinsyafi oleh masing-masing peserta (*bewuste samenwerking*). Yang dimaksud kerjasama di sini tidak harus kerjasama yang direncanakan oleh para peserta terlebih dahulu sebelum melakukan suatu perbuatan, namun hanya cukup saling mengerti sedemikian rupa ketika melakukan tindak pidana dan mempunyai kehendak yang sama untuk melakukan suatu perbuatan yang dilarang oleh rumusan tindak pidana.
- tindak pidana yang dimaksud telah dilaksanakan secara bersama-sama oleh para peserta (*gezamenlijke uitvoering*).¹⁰⁴ Sehubungan dengan unsur yang kedua ini, Adami Chazawi mengungkapkan bahwa wujud perbuatan yang dilakukan oleh *medepleger* (turut serta) dengan *pleger* (yang melakukan) tidak perlu sama, namun hanya sedikit atau banyak mempunyai hubungan dengan perbuatan yang dilakukan oleh *pleger* dalam bersama-sama mewujudkan suatu tindak pidana.¹⁰⁵

Dari kedua unsur *medeplegen* yang disebutkan *arrest* Hoge Raad sebagaimana diuraikan di atas, maka penulis berpendapat bahwa unsur-unsur dalam *medeplegen* tersebut harus didasari dengan kesengajaan. Unsur kesengajaan yang dimaksud di sini adalah kesengajaan untuk mengadakan kerjasama (*subjectief onrechtselement* atau elemen melawan hukum secara subyektif yang berkaitan dengan sikap batin para peserta) dan kesengajaan mewujudkan

¹⁰⁴Utrecht E, *op.cit.*, h.37

¹⁰⁵Adami Chazawi II, *op.cit.*, h.105

suatu perbuatan atau tindakan yang ditujukan pada penyelesaian tindak pidana (elemen melawan hukum secara obyektif berupa kerjasama yang nyata).¹⁰⁶

Kedua bentuk kesengajaan tersebut mutlak harus dibuktikan untuk dapat menyimpulkan adanya suatu *medeplegen*. Jika salah satu dari kedua kesengajaan yang disebutkan di atas tersebut tidak terbukti, maka turut serta melakukan juga tidak terbukti walaupun tindak pidana sudah terwujud. Selain itu, dalam *medeplegen* juga dibutuhkan kesengajaan dan keselarasan sikap batin dari masing-masing peserta untuk mewujudkan delik mana yang dituju.¹⁰⁷ Dengan demikian, maka dapat disimpulkan bahwa penekanan pembuktian dalam *medeplegen* lebih mengarah kepada unsur subyektif dari masing-masing peserta, yaitu sikap batin atau kesengajaan untuk bekerjasama dan mewujudkan suatu tindak pidana tertentu. Hal ini pula yang nantinya menjadi faktor penting atau indikator dalam menentukan kualifikasi antara turut serta (*medepleger*) atau sebagai pembantuan, dimana dalam pembantuan tidak terdapat kesamaan kesengajaan antara masing-masing peserta untuk mewujudkan suatu tindak pidana.

Dalam konteks Pasal 43 ayat (1) UU KUP sekali lagi tidak dapat ditemukan klasifikasi lebih lanjut mengenai *medeplegen* ini. Dengan demikian, penentuan mengenai klasifikasi bentuk penyertaan *medeplegen* dalam tindak pidana di bidang perpajakan mengacu pada ketentuan umum yang diatur dalam konsep KUHP yang telah diuraikan di atas dengan mengacu pada pendapat beberapa

¹⁰⁶Moeljatno II, *op.cit.*, h. 117

¹⁰⁷Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.372

sarjana atau ahli pidana. Melanjutkan contoh yang Penulis gunakan pada uraian mengenai *pleger*, dalam hal Wajib Pajak bersama-sama dengan pegawainya bermufakat untuk menyusun SPT yang tidak benar walaupun penyusunan sepenuhnya dilakukan oleh pegawainya, maka penulis berpendapat bahwa Wajib Pajak yang bersangkutan tetap memenuhi kriteria sebagai *medepleger* karena dari awal bersama-sama memiliki itikad untuk menyampaikan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap. Dalam hal ini, dalam menentukan pihak mana yang bertindak sebagai pihak yang melakukan (*pleger*) atau pihak yang turut serta (*medepleger*) harus dipandang dari sudut obyektif (bukan dari sudut subyektif karena masing-masing peserta secara batin bermufakat untuk bekerjasama mewujudkan suatu tindak pidana) yaitu perbuatan yang dilakukan oleh masing-masing pihak. Bagi pihak yang melakukan perbuatan pelaksanaan atau penyelesaian suatu tindak pidana maka memenuhi kriteria sebagai *pleger*, sedangkan pihak yang hanya melakukan sebagian dari perbuatan pelaksanaan tindak pidana adalah *medepleger*.¹⁰⁸

d) Yang menganjurkan (*uitlokking*)

Bentuk penyertaan menganjurkan (*uitlokking*) ini secara sepintas mempunyai karakteristik yang sama dengan bentuk penyertaan menyuruh melakukan (*doen plegen*) yaitu terdapat lebih dari satu pihak lain dalam mewujudkan suatu tindak pidana yang berkedudukan sebagai pihak yang menganjurkan dan pihak yang dianjurkan. Secara harafiah orang yang menganjurkan disebut sebagai *uitlokker* atau dikenal juga dengan istilah *auctor intellectualis*,

¹⁰⁸Adami Chazawi II, *op.cit.*, h.109

sedangkan orang yang dianjurkan disebut dengan *auctor materialis* atau *materiele dader*.¹⁰⁹

Secara umum, bentuk penyertaan *uitlokking* harus memenuhi lima syarat sebagai berikut:

1. Adanya kesengajaan dari pihak penganjur untuk menganjurkan pihak lain untuk melakukan atau mewujudkan suatu tindak pidana,
2. Adanya pihak lain yang mampu mewujudkan tindak pidana sesuai dengan yang dianjurkan oleh pihak penganjur. Dengan kata lain, pihak pelaksana juga harus memiliki kehendak yang muncul setelah dianjurkan oleh pihak penganjur.
3. Pihak yang dianjurkan kemudian nyata-nyata mewujudkan suatu tindak pidana yang dianjurkan oleh pihak penganjur, setidaknya adalah melakukan percobaan melakukan tindak pidana. Dengan demikian, tidak cukup hanya berhenti pada munculnya kehendak di sisi pihak yang dianjurkan, namun harus ada terwujudnya atau percobaan melakukan suatu tindak pidana
4. Cara atau upaya yang digunakan oleh penganjur untuk menganjurkan melakukan tindak pidana hanya terbatas pada upaya-upaya yang telah diatur dalam KUHP yaitu: a) memberi atau menjanjikan sesuatu, b) menyalahgunakan kekuasaan atau martabat, c) dengan kekerasan, d) dengan ancaman atau penyesatan, e) memberi kesempatan, sarana, atau keterangan

¹⁰⁹Moeljatno II, *op.cit.*, h. 125

5. Pihak yang dianjurkan merupakan pihak yang mampu dimintai pertanggungjawaban pidana.¹¹⁰

Berdasarkan uraian mengenai syarat yang harus dipenuhi dalam bentuk penyertaan *uitlokking* dan kemudian disandingkan dengan bentuk penyertaan *doen plegen*, maka terdapat perbedaan yang mendasar di antara kedua bentuk penyertaan tersebut yaitu: upaya-upaya menganjurkan hanya terbatas pada bentuk-bentuk yang disebutkan dalam KUHP, sedangkan upaya menyuruh melakukan tidak terbatas; pihak yang melakukan atau mewujudkan perbuatan pidana dalam *uitlokking* dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana yang artinya adalah sama-sama dipidana bersama dengan pihak penganjur, sedangkan pelaksana tindak pidana dalam *doen plegen* harus tetap dikecualikan dari pemidanaan atau tidak dapat dijatuhi pidana.¹¹¹

Aspek lainnya dari *uitlokking* yang perlu menjadi perhatian adalah tindak pidana yang dilakukan oleh *auctor materialis* haruslah sama atau memiliki hubungan kausalitas dengan apa yang dianjurkan oleh *auctor intellectualis*. Dengan demikian, pertanggungjawaban pidana yang dapat dibebankan kepada pihak *auctor intellectualis* atau *uitlokker* adalah sebatas perbuatan yang dianjurkan dan kemudian diwujudkan oleh *auctor materialis*.¹¹²

Contoh penerapan konsep bentuk penyertaan *uitlokking* di atas dalam tindak pidana di bidang perpajakan (salah satunya adalah menyampaikan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap) adalah sebagai berikut: konsultan pajak

¹¹⁰Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.376

¹¹¹Adami Chazawi II, *op.cit.*, h.135

¹¹²*Ibid.*, h.131

memberikan keterangan berupa informasi kepada Wajib Pajak bahwa pihak DJP tidak akan mengetahui jumlah omzet yang sebenarnya dicapai oleh Wajib Pajak sehingga Wajib Pajak tidak perlu melaporkannya dalam SPT. Berdasarkan informasi tersebut, Wajib Pajak menjadi tertarik dan timbul kehendak untuk tidak menyampaikan nilai omzet yang sebenarnya karena dapat menurunkan beban pajak yang seharusnya ditanggung oleh Wajib Pajak. Atas upaya penganjuran yang dilakukan oleh konsultan pajak berupa pemberian informasi yang menyebabkan Wajib Pajak melakukan tindak pidana yaitu menyampaikan SPT yang tidak benar maka pihak konsultan pajak tersebut memenuhi kriteria sebagai *uitlokker* atau *auctor intellectualis* dan Wajib Pajak sebagai *auctor materialis* dimana kedua belah pihak dapat dimintai pertanggungjawaban pidana sesuai ketentuan Pasal 39 ayat (1) UU KUP *juncto* Pasal 43 ayat (1) UU KUP.

e) Pembantuan (*medeplichtige*)

Sebagaimana telah disebutkan di atas bahwa di dalam KUHP bentuk penyertaan berupa pembantuan ini merupakan bentuk penyertaan yang diatur dalam Pasal tersendiri (Pasal 56 KUHP) terpisah dari bentuk-bentuk penyertaan lainnya (*plegen, doen plegen, medeplegen, dan uitlokking*) yang diatur dalam Pasal 55 KUHP. Pemisahan pengaturan dalam Pasal tersendiri ini menunjukkan bahwa secara konsep KUHP ingin memisahkan bentuk penyertaan pembantuan *medeplichtige* dari bentuk penyertaan lainnya yang mana pertanggungjawaban pidana bagi pembuat pembantu (*medeplichtige*) lebih ringan dibandingkan para peserta dalam bentuk penyertaan lainnya.

Namun demikian, UU KUP menerapkan konsep yang berbeda dimana pengaturan mengenai *medeplichtige* ini dijadikan satu pasal dengan bentuk penyertaan lainnya. Selain pengaturan mengenai *medeplichtige* juga dapat dikenakan sanksi pidana, tidak dapat ditemukan uraian lebih lanjut yang diatur dalam UU KUP sehingga penerapan bentuk penyertaan pembantuan ini kembali mengacu pada ketentuan umum dalam KUHP.

Syarat mutlak terwujudnya pembantuan adalah adanya kesengajaan (unsur subyektif) sehingga tidak mungkin terjadi pembantuan yang terjadi berdasarkan kealpaan.¹¹³ Kesengajaan yang dimaksud di sini adalah ditujukan untuk mempermudah atau memperlancar pelaksanaan suatu tindak pidana yang dilakukan oleh pihak lain (*pleger*). Oleh karena itu, pihak yang melakukan pembantuan tidak memiliki kehendak dan kepentingan seperti yang dimiliki oleh pihak yang melakukan suatu tindak pidana (*pleger*) atau dengan kata lain kehendak dari pihak pelaksana (*pleger*) telah terbentuk terlebih dahulu bukan disebabkan karena adanya pembantuan.¹¹⁴ Pada saat kehendak dari pihak yang melakukan pembantuan timbul maka pada saat itu juga timbul kesadaran bahwa tindakan yang akan dilakukannya merupakan untuk kepentingan orang lain yang dalam hal ini adalah untuk melakukan suatu tindak pidana.¹¹⁵

Syarat pembantuan selanjutnya adalah dari sudut obyektif yaitu wujud dari perbuatan yang dilakukan oleh pihak yang melakukan pembantuan ini adalah hanya bersifat mempermudah terwujudnya suatu tindak pidana, bukan

¹¹³Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.381

¹¹⁴Adami Chazawi II, *op.cit.*, h.143

¹¹⁵*ibid.*, h.144

merupakan tindakan yang dapat menyelesaikan suatu tindak pidana. Dalam hal ini, penyelesaian suatu tindak pidana dilakukan oleh pihak lain yang menerima bantuan dan sekaligus sebagai pihak pelaksana (*pleger*)¹¹⁶

Aspek selanjutnya yang penting adalah perbedaan secara prinsip antara bentuk penyertaan turut serta (*medeplegen*) dengan bentuk penyertaan pembantuan (*medeplitchge*) sebagai berikut:

1. Bentuk penyertaan turut serta dalam mewujudkan suatu pelanggaran tetap dikenakan pertanggungjawaban pidana, sedangkan bentuk penyertaan pembantuan atas pelanggaran tidak dipidana
2. Dalam bentuk penyertaan turut serta disyaratkan adanya suatu kesengajaan kerjasama antar masing-masing peserta untuk mewujudkan suatu tindak pidana. Hal ini bukan menjadi syarat dari bentuk penyertaan pembantuan. Bahkan bisa terjadi bahwa pihak yang melakukan pembantuan melakukan tindakannya tanpa sepengetahuan dari pihak pelaksana (*pleger*)
3. Selain adanya kesengajaan kerjasama, dalam turut serta terdapat hubungan yang sangat erat dari tindakan para peserta untuk menyelesaikan suatu tindak pidana. Sebaliknya, tindakan yang dilakukan oleh *medeplichtige* ini hanya bersifat mempermudah atau peranannya tidak dalam kapasitas menyelesaikan terjadinya suatu tindak pidana.

¹¹⁶*ibid.*

4. Dalam turut serta harus ada *uitvoeringshandeling* (tindakan pelaksanaan), sedangkan dalam pembantuan hanya *voorbereidingshandeling* atau *ondersteuningshandeling* (tindakan persiapan atau tindakan pendukung)
5. Dalam turut serta terdapat permufakatan jahat terlebih dahulu untuk mewujudkan suatu tindak pidana. Dengan demikian, walaupun dilihat dari unsur obyektif tindakan yang dilakukan hanya bersifat pembantuan namun apabila tindakan tersebut muncul karena adanya pemufakatan bersama untuk mewujudkan suatu tindak pidana tertentu, maka dapat dikategorikan sebagai turut serta melakukan.¹¹⁷

Berdasarkan beberapa poin pembeda antara *medeplegen* dengan *medeplitchge* sebagaimana diungkapkan oleh Eddie O.S. Hiariej di atas dapat dikelompokkan menjadi sudut obyektif (perbuatan) dan sudut subyektif (sikap batin). Apabila pendekatan hanya dilakukan dari sudut obyektif (perbuatan) maka cukup sulit untuk menentukan apakah suatu tindakan masuk dalam kualifikasi *medeplegen* atau *medeplitchge* karena secara wujud perbuatan yang dilakukan dalam kedua bentuk penyertaan tersebut dapat dinilai sama sebagai tindakan untuk mewujudkan atau menyelesaikan suatu tindak pidana tertentu. Oleh karena itu, penulis merujuk pendapat Adami Chazawi yang menyimpulkan bahwa perbedaan antara pembantuan dan turut serta harus dinilai dari sudut subyektif dimana pihak yang melakukan pembantuan tidak memiliki kepentingan yang utuh dan penuh atas terwujudnya suatu tindak

¹¹⁷Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.382-383

pidana sehingga perbuatan yang dilakukan oleh pihak pembantuan bukan untuk kepentingan pribadinya melainkan untuk kepentingan orang lain.¹¹⁸ Inisiatif atau kehendak untuk mewujudkan tindak pidana muncul dari pihak pelaksana (*pleger*) bukan dari pihak pembantuan (*medeplitchge*).¹¹⁹

Contoh penerapan konsep *medeplitchge* dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP khususnya terkait dengan tindak pidana di bidang perpajakan yaitu menyampaikan SPT tidak benar atau tidak lengkap dimana Wajib Pajak berencana atau memiliki kehendak untuk memperkecil jumlah pajak yang harus dibayar dengan cara tidak melaporkan omzet yang sebenarnya. Wajib Pajak tersebut datang kepada konsultan pajak dengan tujuan untuk memperoleh informasi mengenai tarif pajak dan pengisian SPT. Wajib Pajak kemudian juga menyampaikan bahwa jumlah omzet yang akan dilaporkan ini adalah tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya. Mengetahui hal ini, pihak konsultan pajak tetap memberikan informasi yang dibutuhkan oleh Wajib Pajak tersebut sehingga berhasil menyelesaikan SPT sesuai dengan omzet yang sudah ditetapkan oleh Wajib Pajak sendiri. Dalam contoh kasus ini, penulis berpendapat bahwa perbuatan yang dilakukan oleh konsultan pajak termasuk dalam bentuk penyertaan pembantuan dimana mempermudah dan memperlancar tindak pidana yang direncanakan, dikehendaki, dan diinginkan sendiri oleh Wajib Pajak yaitu menyampaikan SPT yang tidak benar. Tindakan konsultan pajak dalam contoh kasus ini menurut hemat penulis bukan termasuk

¹¹⁸Adami Chazawi II, *op.cit.*, h.151

¹¹⁹*Ibid.*,

dalam bentuk penyertaan turut serta karena inisiatif untuk melaporkan SPT tidak benar sudah ada dan muncul dari Wajib Pajak sendiri, dimana tindakan yang dilakukan konsultan pajak hanya memperlancar atau mempermudah penyusunan SPT yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

2.7. Sistem Pembebanan Tanggung Jawab pada Penyertaan

Setelah membahas mengenai bentuk-bentuk penyertaan, maka penulis hendak menguraikan lebih lanjut secara umum mengenai sistem pertanggungjawaban pidana dalam penyertaan. Pada dasarnya, sistem pertanggungjawaban pidana dalam penyertaan ini erat kaitannya dengan penentuan pihak-pihak yang dapat disebut terlibat dan layak untuk dibebani tanggung jawab dalam suatu tindak pidana yang dilakukan atau diwujudkan melalui kerjasama lebih dari satu orang. Dalam doktrin hukum pidana, terdapat 2 macam sistem pertanggungjawaban pidana yaitu:

- a) Setiap pihak yang terlibat bersama-sama dalam suatu tindak pidana (penyertaan) dipandang sebagai pihak yang sama atau setara dengan pihak pelaku tunggal (*dader*) sehingga pertanggungjawaban pidana yang dibebankan kepada para pelaku penyertaan juga sama dengan pelaku tunggal (*dader*). Berdasarkan konsep ini, perbuatan yang dilakukan oleh para peserta (secara obyektif) maupun sikap batin para peserta (secara subyektif) tidak dibedakan dengan pelaku tunggal (*dader*).
- b) Masing-masing pihak yang terlibat bersama-sama dalam suatu tindak pidana (penyertaan) dipandang secara berbeda-beda berdasarkan bentuk dan luasnya

wujud perbuatan dalam mewujudkan suatu tindak pidana tersebut. Dalam hal ini, berat atau ringannya pertanggungjawaban pidana juga akan mengikuti penilaian terhadap sumbangsih perbuatan yang dilakukan oleh masing-masing pihak dalam mewujudkan suatu tindak pidana.¹²⁰

Berkaitan dengan kedua sistem pertanggungjawaban pidana di atas, KUHP menganut sistem campuran dimana terdapat bentuk-bentuk penyertaan yang dianggap sama dan dibebani tanggung jawab pidana yang sama dengan pelaku tunggal (*dader*) sebagaimana diatur dalam Pasal 55 KUHP. Selain itu, KUHP juga menganut sistem pertanggungjawaban pidanan yang kedua yaitu adanya perbedaan antara pihak yang membantu (sebagai salah satu bentuk penyertaan) dengan pihak pelaku atau pelakasan materiil suatu tindak pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 56 dan Pasal 57 KUHP.

Apabila kita melihat ketentuan Pasal 43 ayat (1) UU KUP secara sekilas tampaknya hanya menerapkan sistem yang pertama yaitu tidak adanya perbedaan pertanggungjawaban pidana yang dibebankan pada pihak-pihak yang terlibat secara bersama-sama dalam suatu tindak pidana di bidang perpajakan baik sebagai pihak yang menyuruh melakukan, pihak yang turut seta melakukan, pihak yang menganjurkan, ataupun pihak yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Namun demikian, penulis berpendapat bahwa Pasal 43 ayat (1) hanya mengatur mengenai perluasan pihak yang dapat dipidana karena secara bersama-sama melakukan perbuatan tindak pidana perpajakan. Pasal 43 ayat (1) UU KUP

¹²⁰*ibid.*, h.78

sama sekali tidak mengatur mengenai batasan pembebanan tanggung jawab pidana bagi masing-masing bentuk penyertaan.

Dengan tidak adanya pengaturan lebih lanjut atau secara khusus diatur dalam UU KUP mengenai batasan pembebanan tanggung jawab pidana bagi masing-masing bentuk penyertaan, maka penulis berpendapat bahwa sesuai dengan Pasal 103 KUHP maka ketentuan dalam buku 1 KUHP (secara khusus adalah pengaturan mengenai batasan pembebanan tanggung jawab atas bentuk penyertaan membantu melakukan) dapat diterapkan atau diberlakukan dalam bentuk penyertaan tindak pidana perpajakan. Dalam hal ini, penulis merujuk ketentuan Pasal 57 KUHP ayat (1) yang secara khusus mengatur mengenai batasan maksimum beban tanggung jawab pidana dalam hal pembantuan melakukan kejahatan yaitu maksimum pidana pokok dikurangi sepertiga. Oleh karena itu, penulis berpendapat bahwa UU KUP dan hukum pidana di Indoensia (KUHP) sama-sama menganut sistem campuran.