

BAB III

PENERAPAN AJARAN PENYERTAAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN DALAM PUTUSAN NOMOR No.573/Pid.B/2020/PN.SBY

3.1. Posisi Kasus

Bahwa pada tahun 2011 dan 2012, saudara saksi AJH dan ER sebagai wakil direktur dan direktur dari CV Jaya Mulia telah menerbitkan Faktur Pajak Keluaran Fiktif untuk beberapa perusahaan. Atas Faktur Pajak Keluaran Fiktif yang telah diterbitkan oleh CV Jaya Mulia tersebut telah dilaporkan dalam SPT PPN Masal Januari 2011 hingga Desember 2012 sebagai komponen Pajak Keluaran. Atas penerbitan dan pelaporan Faktur Pajak Keluaran Fiktif ini, saksi AJH berusaha untuk memperoleh Faktur Pajak Masukan Fiktif dengan tujuan untuk mengurangi nilai Pajak Keluaran Fiktif yang diterbitkan sebelumnya sehingga total nilai PPN yang terutang (Pajak Keluaran Fiktif dikurangi dengan Pajak Masukan Fiktif) menjadi lebih kecil dari yang seharusnya dibayar. Bahwa terkait dengan penerbitan Faktur Pajak Keluaran Fiktif yang diterbitkan oleh saksi AJH dan ER diajukan dalam perkara terpisah. Dalam putusan yang penulis angkat ini, yang menjadi pokok sengketa adalah terkait dengan Faktur Pajak Masukan fiktif yang diperoleh dan dikreditkan oleh CV Jaya Mulia.

Bermula dari kebutuhan saksi AJH dan ER untuk memperkecil nilai PPN yang harus dibayar oleh CV Jaya Mulia akibat dari penerbitan Faktur Pajak Keluaran Fiktif tersebut, kemudian saksi AJH berusaha mencari Faktur Pajak Masukan Fiktif yang dapat diterbitkan atas nama CV Jaya Mulia. Saksi AJH

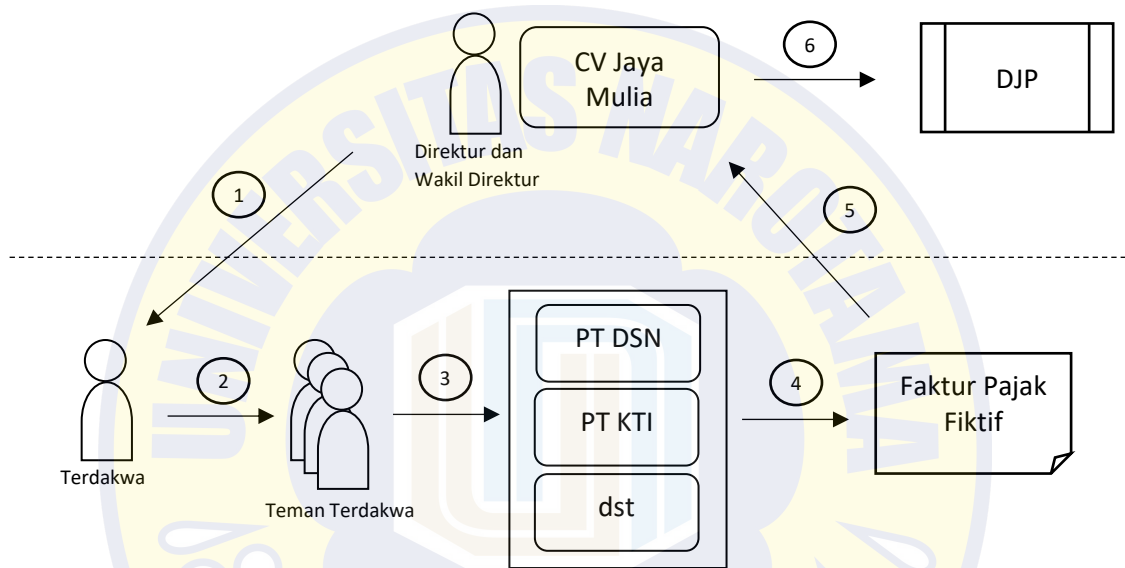
kemudian bertemu dengan terdakwa HTL dan membicarakan mengenai kebutuhan atas Faktur Pajak Masukan yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya (fiktif) ini. Dalam pertemuan tersebut, disepakati bahwa terdakwa menerima pesanan Faktur Pajak Masukan Fiktif dengan biaya 1,4% dari Dasar Pengenaan Pajak (DPP) Faktur Pajak Masukan Fiktif.

Bahwa berdasarkan pertemuan dengan saksi AJH tersebut, kemudian terdakwa mengkomunikasikan mengenai adanya kebutuhan Faktur Pajak Masukan untuk di atasnamakan CV Jaya Mulia kepada saksi YT, saudara WN, dan saudara HZ. Secara singkat, mekanisme selanjutnya yang dilakukan oleh saksi saksi YT, saudara WN, dan saudara HZ adalah melakukan pembelian kepada beberapa perusahaan dan kemudian meminta perusahaan-perusahaan tersebut untuk menerbitkan Faktur Pajak dengan atas nama CV Jaya Mulia. Dengan kata lain, nilai dan barang yang tercantum di Faktur Pajak tersebut sudah sesuai dengan keadaan sebenarnya namun hanya nama pembeli yang diisi dengan identitas CV Jaya Mulia. Setelah itu, Faktur Pajak yang sudah diisi dengan identitas CV Jaya Mulia tersebut dikirimkan kepada CV Jaya Mulia yang kemudian dikreditkan dalam SPT PPN CV Jaya Mulia masa Januari 2011 – Desember 2012.

Berdasarkan saksi ahli pertaturan perpajakan dan perhitungan kerugian pada pendapatan negara bernama Agus Susanto yang diajukan oleh pihak Jaksa Penuntut Umum, kerugian pada pendapatan negara yang ditimbulkan atas Faktur Pajak Masukan tidak berdasarkan transaksi sebenarnya yang diperoleh dari terdakwa HTL dan telah dikreditkan oleh CV Jaya Mulia adalah dihitung sebesar nilai PPN

yang tercantum dalam Faktur Pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya tersebut yaitu sebesar Rp1.765.674.476.

Berdasarkan uraian posisi kasus atau sengketa dalam putusan pengadilan No.573/Pid.B/2020/PN.SBY, maka apabila penulis ilustrasikan dalam bentuk skema adalah sebagai berikut:



Keterangan gambar:

1. Wakil Direktur CV Jaya Mulia menyampaikan kepada Terdakwa mengenai kebutuhan Faktur Pajak Masukan fiktif
2. Terdakwa memperkenalkan Wakil Direktur CV Jaya Mulia kepada teman terdakwa terkait dengan kebutuhan Faktur Pajak Masukan fiktif.
3. Teman terdakwa melakukan pembelian kepada beberapa perusahaan yang kemudian menyuruh perusahaan tersebut agar menerbitkan Faktur Pajak dengan identitas pembeli diisi CV Jaya Mulia (bukan atas nama pembeli sebenarnya)
4. Perusahaan-perusahaan tersebut menerbitkan Faktur Pajak atas nama CV Jaya Mulia sesuai dengan yang disuruh oleh teman terdakwa
5. Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya tersebut (identitas pembeli) dikreditkan oleh CV Jaya Mulia
6. CV Jaya Mulia menyampaikan SPT PPN kepada DJP yang isinya terdapat data

3.2. Dakwaan dan Tuntutan Jaksa Penuntut Umum

Dalam putusan yang diteliti oleh Penulis ini, Jaksa Penuntut Umum menggunakan dakwaan alternating sebagaimana tercantum dalam Surat Dakwaan Jaksa Penuntut Umum tertanggal 27 Februari 2020 yang secara garis besar adalah sebagai berikut:

Dakwaan pertama: bahwa akibat perbuatan terdakwa HTL bersama-sama dengan saksi ER dan saksi AJH yang telah dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atas dokumen CV Jaya Mulia menimbulkan kerugian pada pendapatan negara selama masa pajak Januari 2011 – Desember 2012 berupa PPN sebesar Rp1.765.674.476.

Perbuatan terdakwa HTL bersama sama dengan saksi ER dan AJH diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39A huruf a jo Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo Pasal 64 ayat (1) KUHP

atau

Dakwaan kedua: bahwa akibat perbuatan terdakwa HTL bersama-sama dengan saksi ER dan saksi AJH yang telah dengan sengaja menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap secara berlanjut sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara selama masa pajak Januari 2011 – Desember 2012 berupa PPN sebesar Rp1.765.674.476.

Perbuatan terdakwa HTL bersama sama dengan saksi ER dan AJH diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d jo Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo Pasal 64 ayat (1) KUHP

Atas dakwaan tersebut di atas kemudian Jaksa Penuntut Umum menuntut agar Terdakwa yang secara garis besar adalah menyatakan terdakwa HTL terbukti secara sah dan meyakinkan melakukan tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan secara bersama-sama dan berlanjut sebagaimana dalam dakwaan kedua yaitu melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf d jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP.

3.3. *Ratio Decidendi* dan Amar Putusan Hakim

Berdasarkan fakta-fakta yang terungkap selama persidangan, Majelis selanjutnya mempertimbangkan apakah fakta-fakta yang terungkap dalam persidangan tersebut memenuhi unsur-unsur pasal yang didakwakan Penuntut Umum kepada Terdakwa. Oleh karena dakwaan yang disusun oleh Penuntut Umum merupakan dakwaan berlapis, maka Majelis Hakim mempertimbangkan dakwaan yang lebih sesuai dengan fakta-fakta yang terungkap dalam persidangan. Majelis Hakim menentukan dakwaan kedua yaitu Pasal 39 ayat (1) huruf d jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP.

Ratio Decidendi atau amar pertimbangan hakim terkait pemenuhan unsur-unsur dalam dakwaan kedua tersebut adalah sebagai berikut:

- 1) Setiap orang;

Majelis Hakim menimbang bahwa unsur setiap orang telah terbukti menurut hukum berdasarkan keterangan saksi-saksi yang hadir dalam persidangan menerangkan bahwa mengenal Terdakwa.

- 2) Dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara

Dalam unsur ini, Majelis Hakim membahas mengenai aspek “kesengajaan” dari beberapa pendapat ahli hukum. Kemudian aspek “menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap” yang dikaitkan dengan pengkreditan Pajak Masukan atas Pajak Keluaran dimana Wajib Pajak tidak melaporkan seluruh/sebagian nilai PPN (Pajak Keluaran) pada Faktur Pajak yang diterbitkan sehingga mengurangi PPN yang seharusnya disetor ke kas negara. Aspek selanjutnya adalah “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” yang diartikan bahwa kerugian pada pendapatan negara tersebut baik sudah terjadi ataupun masih merupakan potensial terjadi sudah dapat dipidana.

Bahwa Majelis Hakim dalam pertimbangannya kemudian mengacu pada fakta-fakta dalam persidangan, keterangan para saksi, ahli peraturan perpajakan dan keterangan Terdakwa dikaitkan dengan barang bukti, memutuskan bahwa unsur no 2 ini telah terpenuhi dan terbukti menurut hukum.

- 3) Wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan.

Dalam amar pertimbangannya, Majelis Hakim menyatakan bahwa UU KUP tidak mengatur lebih lanjut mengenai makna turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau membantu melakukan sehingga sesuai dengan Pasal 103

KUHP maka ketentuan-ketentuan dalam buku 1 KUHP diberlakukan sepanjang tidak ditentukan oleh UU KUP.

Kemudian Majelis Hakim langsung menentukan kualifikasi penyertaan dalam perkara ini adalah turut melakukan atau *medeplegen* sebagaimana diatur dalam Pasal 55 ayat (1) KUHP. Majelis Hakim menimbang yurisprudensi Mahkamah Agung RI dalam putusan nomor: 1395.K/Pid/1985 tanggal 24 September 1987 yang memutuskan bahwa “*Penerapan Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHP ‘turut melakukan’, inisiatif melakukan delik tidak harus timbul dari si pembuat (terdakwa)’*”. Berdasarkan yurisprudensi tersebut, Majelis Hakim menyimpulkan bahwa syarat *medeplegen* adalah:

- (a) adanya niat yang sama ditandai dengan suatu permulaan pelaksanaan
- (b) tidak perlu semua peserta harus memenuhi unsur delik
- (c) tidak perlu siapa diantara peserta yang kemudian telah menyelesaikan secara sempurna kejahatan mereka

Bahwa Majelis Hakim dalam pertimbangannya kemudian mengacu pada fakta-fakta dalam persidangan, keterangan para saksi, ahli peraturan perpajakan dan keterangan Terdakwa dikaitkan dengan barang bukti, memutuskan bahwa unsur no 3 ini telah terpenuhi dan terbukti menurut hukum.

- 4) Antara beberapa perbuatan, meskipun masing-masing merupakan kejahatan atau pelanggaran, ada hubungannya sedemikian rupa sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut.

Dalam amar pertimbangan hakim disebutkan beberapa syarat yang harus dipenuhi untuk menentukan adanya suatu perbuatan berlanjut antara lain:

- (a) bahwa terdapat kesatuan putusan dan kehendak dalam diri pelaku (dader) serta perbuatan-perbuatan tersebut harus berasal dari satu putusan kehendak yang dilarang
- (b) bahwa perbuatan pelaku itu haruslah sama dan satu macam
- (c) bahwa waktu antara perbuatan yang satu dengan yang lain tidak terlalu lama namun boleh berjalan bertahun-tahun

Bahwa Majelis Hakim kemudian dalam pertimbangannya kemudian mengacu pada fakta-fakta dalam persidangan, keterangan para saksi, ahli peraturan perpajakan dan keterangan Terdakwa dikaitkan dengan barang bukti, memutuskan bahwa unsur no 4 ini telah terpenuhi dan terbukti menurut hukum.

Berdasarkan *ratio decidendi* Majelis Hakim di atas, maka kemudian Majelis Hakim memutuskan bahwa: menyatakan terdakwa HTL terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan yang dilakukan secara bersama-sama dan berlanjut, menjatuhkan pidana terhadap terdakwa berupa pidana penjara selama 1 tahun 4 bulan dan pidana denda sebesar 2x perhitungan kerugian pendapatan negara yaitu $Rp1.765.674.476 \times 2 = Rp3.531.348.952$ atau hukuman kurungan pengganti denda selama 1 bulan.

3.4. Analisis Penulis

Sebagaimana telah diuraikan pada sub bab posisi kasus putusan pengadilan No.573/Pid.B/2020/PN.SBY di atas, maka dapat disimpulkan bahwa pokok sengketa yang didakwakan terhadap terdakwa HTL adalah terkait dengan perbuatan atau tindakan penyertaan yang dilakukan HTL dalam suatu tindak pidana bidang

perpajakan yang diselesaikan atau diwujudkan oleh pihak lain (dalam putusan ini bertindak sebagai saksi AJH dan saksi ER). Dengan demikian, fokus utama penulis dalam sub bab ini adalah pembahasan mengenai penerapan ajaran penyertaan dalam tindak pidana perpajakan secara khusus dalam putusan pengadilan No.573/Pid.B/2020/PN.SBY.

Aspek pertama yang penulis cermati adalah terkait dengan dakwaan yang diajukan oleh Jaksa Penuntut Umum yang kemudian menjadi dasar dalam pembuktian unsur atau delik dari pasal-pasal yang didakwakan kepada terdakwa HTL. Lebih lanjut, penulis juga akan menyoroti *ratio decidendi* atau amar pertimbangan Majelis Hakim yang menjadi dasar putusan Majelis Hakim dalam perkara ini.

Terkait dengan dakwaan Jaksa Penuntut Umum dalam putusan pengadilan No.573/Pid.B/2020/PN.SBY, Jaksa Penuntut Umum menerapkan dakwaan alternatif dimana terdapat dua dakwaan yang disusun secara berlapis dimana masing-masing dakwaan mengecualikan dakwaan lainnya. Dakwaan alternatif diterapkan jika Jaksa Penuntut Umum belum mendapat kepastian atau keyakinan mengenai dakwaan mana yang paling tepat terhadap suatu tindak pidana. Dalam dakwaan alternatif, hanya salah satu dakwaan yang harus dibuktikan dalam persidangan sehingga apabila salah satu dakwaan sudah terbukti maka dakwaan lainnya (alternatif) tidak perlu dibuktikan lagi.

Hal yang membedakan antara dakwaan pertama dan dakwaan kedua yang diajukan oleh Jaksa Penuntut Umum dalam putusan pengadilan No.573/Pid.B/2020/PN.SBY adalah mengenai jenis tindak pidana perpajakan yang

didakwakan kepada terdakwa, yaitu antara Pasal 39A UU KUP jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP (sebagai dakwaan pertama) atau Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP (sebagai dakwaan kedua). Dengan demikian, alternatif pasal yang diterapkan oleh Jaksa Penuntut Umum adalah antara Pasal 39A UU KUP atau Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP.

Sebagaimana telah penulis uraikan dalam bab 2 mengenai unsur-unsur yang terkandung dalam Pasal 39A UU KUP dan Pasal 39 ayat (1) UU KUP, maka secara singkat dapat disimpulkan bahwa ketentuan pidana perpajakan yang didakwakan dalam putusan pengadilan No.573/Pid.B/2020/PN.SBY adalah terkait dengan tindak pidana penerbitan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya (Pasal 39A UU KUP) atau tindak pidana menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap (Pasal 39 ayat (1) UU KUP).

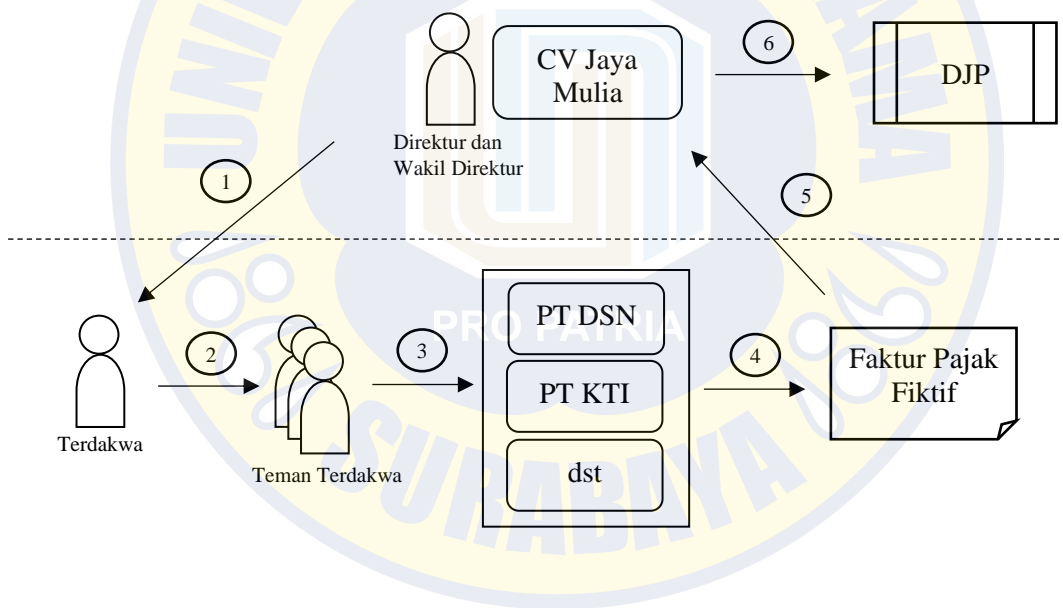
Dakwaan alternatif yang digunakan oleh Jaksa Penuntut Umum tidak berhenti sampai Pasal 39A UU KUP atau Pasal 39 ayat (1) UU KUP saja, melainkan terdapat pasal-pasal lainnya yang diterapkan oleh Jaksa Penuntut Umum sebagai pasal-pasal yang memiliki hubungan satu dengan lainnya (*juncto*) yaitu Pasal 43 ayat (1) UU KUP dan Pasal 64 ayat (1) KUHP (kedua pasal ini sama persis digunakan baik dalam dakwaan pertama dan dakwaan kedua). Pasal 43 ayat (1) UU KUP ini juga telah diuraikan oleh Penulis dalam bab 2 yaitu berkaitan dengan penerapan ketentuan pidana perpajakan bagi pihak-pihak selain dari Wajib Pajak yaitu wakil, kuasa, pegawai, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana

perpajakan. Dengan demikian, penggunaan Pasal 43 ayat (1) UU KUP ini menegaskan bahwa tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh terdakwa merupakan perbuatan penyertaan seperti konsep penyertaan yang diatur dalam Pasal 55 atau Pasal 56 KUHP. Namun demikian, yang ingin penulis garis bawahi di sini adalah Jaksa Penuntut Umum sama sekali tidak menguraikan lebih lanjut mengenai kualifikasi penyertaan yang didakwakan kepada terdakwa HTL, apakah sebagai pihak yang menyuruh melakukan (*doen pleger*), pihak yang turut serta melakukan (*medepleger*), pihak yang menganjurkan (*uitlokker*) atau pihak yang membantu melakukan (*medeplichtige*).

Sedangkan Pasal 64 ayat (1) KUHP pada dasarnya mengatur mengenai penerapan satu aturan pidana terhadap suatu perbuatan berlanjut (*voorgezett handelling* - beberapa perbuatan atau tindakan pidana yang masing-masing berdiri sendiri tetapi mempunyai pertalian satu sama lain). Penggunaan Pasal 64 ayat (1) KUHP dalam putusan pengadilan No.573/Pid.B/2020/PN.SBY ini menunjukkan bahwa tindak pidana penyertaan di bidang perpajakan yang dilakukan oleh terdakwa selama periode Januari 2011 hingga Desember 2012 merupakan perbuatan yang berdiri sendiri namun memiliki pertalian satu dengan yang lain sehingga dapat disimpulkan sebagai perbuatan berlanjut.

Dengan demikian, apabila dua dakwaan alternatif Jaksa Penuntut Umum tersebut dilihat secara menyeluruh maka dapat disimpulkan bahwa terdakwa HTL bukan merupakan pelaku tunggal atau bahkan bukan pelaku utama yang menyelesaikan tindak pidana perpajakan (alternatif antara tidak pidana menerbitkan Faktur Pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya atau tindak pidana

menyampaikan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap) melainkan pihak yang melakukan penyertaan (tanpa ada kualifikasi lebih lanjut mengenai bentuk penyertaannya) terhadap tindak pidana perpajakan dan merupakan perbuatan yang berlanjut. Apabila penulis menggunakan gambar ilustrasi yang telah disajikan dalam sub bab posisi kasus di atas, maka dakwaan pertama Jaksa Penuntut Umum mewakili rangkaian tindakan pada gambar bagian bawah, sedangkan posisi dakwaan kedua mewakili rangkaian tindakan pada gambar bagian atas (untuk memudahkan, berikut penulis sajikan kembali gambar ilustrasinya)



Keterangan gambar:

1. Wakil Direktur CV Jaya Mulia menyampaikan kepada Terdakwa mengenai kebutuhan Faktur Pajak Masukan fiktif
2. Terdakwa memperkenalkan Wakil Direktur CV Jaya Mulia kepada teman terdakwa terkait dengan kebutuhan Faktur Pajak Masukan fiktif.
3. Teman terdakwa melakukan pembelian kepada beberapa perusahaan yang kemudian menyuruh perusahaan tersebut agar menerbitkan Faktur Pajak dengan identitas pembeli diisi CV Jaya Mulia (bukan atas nama pembeli sebenarnya)
4. Perusahaan-perusahaan tersebut menerbitkan Faktur Pajak atas nama CV Jaya Mulia sesuai dengan yang disuruh oleh teman terdakwa
5. Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya tersebut (identitas pembeli) dikreditkan oleh CV Jaya Mulia
6. CV Jaya Mulia menyampaikan SPT PPN kepada DJP yang isinya terdapat data Faktur Pajak Fiktif

Berdasarkan dua dakwaan alternatif tersebut, kemudian Jaksa Penuntut Umum melakukan pembuktian hanya terhadap dakwaan kedua yaitu penerapan Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP terkait dengan tindakan menyampaikan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap secara bersama-sama dan berlanjut. Hal ini juga sejalan dengan petitum Jaksa Penuntut umum yang menuntut agar menyatakan terdakwa terbukti melakukan tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan secara bersama-

sama (penyertaan) dan berlanjut sebagaimana dalam dakwaan kedua yaitu Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP.

Aspek selanjutnya adalah terkait dengan amar pertimbangan atau *ratio decidendi* Majelis Hakim dalam putusan pengadilan No.573/Pid.B/2020/PN.SBY. Satu satu pertimbangan Majelis Hakim adalah mempertimbangkan antara dakwaan pertama atau dakwaan kedua yang lebih sesuai dengan fakta-fakta di persidangan. Majelis Hakim menimbang bahwa dakwaan kedua merupakan dakwaan yang lebih sesuai dengan uraian pembuktian terhadap pemenuhan unsur-unsurnya sebagai berikut:

1) Setiap orang

Berdasarkan saksi-saksi yang dihadirkan dalam persidangan menyatakan bahwa mereka mengenal terdakwa sehingga menurut Majelis Hakim unsur “setiap orang” harus dipandang telah terbukti menurut hukum.

Mengenai unsur “setiap orang” dikaitkan dengan uraian mengenai ajaran penyertaan yang telah diuraikan penulis dalam bab 2, maka dapat disimpulkan bahwa terdakwa memenuhi kriteria atau unsur “setiap orang” sebagai subjek hukum yang tercakup dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP walaupun tidak semua saksi yang dihadirkan dalam persidangan (khususnya saksi dari perusahaan-perusahaan yang menerbitkan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya) memberikan keterangan bahwa mengenal dengan saudara terdakwa. Namun demikian, berdasarkan fakta-fakta yang terungkap di persidangan bahwa memang benar terdakwa

HTL bersama dengan teman-temannya mengusahakan terwujudnya Faktur Pajak fiktif dengan identitas pembeli CV Jaya Mulia.

- 2) Dengan sengaja menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara

Dalam unsur yang kedua ini, dapat dibagi menjadi 3 jenis unsur yaitu:

- “Dengan sengaja”: Majelis Hakim menyimpulkan bahwa pihak terdakwa dengan sengaja (menghendaki dan menginsafi) perbuatan yang dilakukannya sehingga unsur kesengajaan terbukti dalam sengketa ini.

Penulis cenderung setuju dengan pertimbangan Majelis Hakim karena berdasarkan fakta-fakta yang terungkap dalam persidangan dari keterangan saksi dan keterangan terdakwa sendiri diperoleh fakta bahwa terdakwa mempunyai niat dan secara sadar membantu mewujudkan kebutuhan saksi AJH (sebagai wakil direktur CV Jaya Mulia) terhadap Faktur Pajak Masukan dengan identitas nama pembeli adalah CV Jaya Mulia.

- “Menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap”: Majelis Hakim dalam amar pertimbangannya menimbang bahwa yang dimaksud dengan menyampaikan SPT tidak benar atau tidak lengkap adalah Wajib Pajak tidak melaporkan seluruh / sebagian nilai PPN (Pajak Keluaran) pada faktur pajak yang diterbitkan sehingga mengurangi PPN yang seharusnya disetor ke kas negara. Kemudian Majelis Hakim mengulang kronologi perkara sebagai landasan untuk menyimpulkan

bahwa terdakwa memenuhi unsur menyampaikan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap.

Penulis tidak setuju dengan amar pertimbangan Majelis Hakim di atas. Yang pertama adalah mengenai pengertian menyampaikan SPT tidak benar atau tidak lengkap jika dikaitkan dengan ketentuan atau definisi yang diberikan oleh UU KUP sebagaimana telah penulis uraikan di bab 2, maka dapat disimpulkan bahwa definisi yang digunakan Majelis Hakim merupakan definisi yang sempit atau cenderung bias. Kriteria SPT tidak benar maupun tidak lengkap bukan dibatasi hanya dengan pelaporan nilai PPN (Pajak Keluaran) sebagaimana ditaksirkan oleh Majelis Hakim, melainkan mencakup keseluruhan isi dari SPT yang mana tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya (penjelasan Pasal 8 ayat (1) UU KUP). Dengan demikian, apabila Majelis Hakim menggunakan penafsirannya yang sempit tersebut maka justru membuktikan bahwa unsur SPT yang tidak benar atau tidak lengkap ini tidak terpenuhi (karena yang menjadi sengketa dalam putusan ini adalah terkait dengan Pajak Masukan CV Jaya Mulia, bukan Pajak Keluaran CV Jaya Mulia). Jika penerapannya dipersempit hanya atas pelaporan Pajak Keluaran atas SPT PPN CV Jaya Mulia, maka Penulis berpendapat bahwa terdakwa sama sekali tidak terbukti memenuhi unsur ini karena terdakwa tidak berperan sama sekali ataupun ikut andil terhadap pelaporan Pajak Keluaran Fiktif yang diterbitkan sendiri oleh CV Jaya Mulia sendiri.

Selain ketidaktepatan menggunakan definisi menyampaikan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap sebagai dasar pertimbangan, penulis juga tidak setuju dengan pemilihan dakwaan yang dilakukan oleh Majelis Hakim. Jika dikaitkan dengan bentuk penyertaan yang akan dibahas dalam unsur berikutnya, maka terdakwa juga tidak terbukti secara bersama-sama dengan direktur CV Jaya Mulia dalam melakukan tindakan pidana menyampaikan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap. Tindakan terdakwa secara bersama-sama dengan teman terdakwa yang mengusahakan adanya Faktur Pajak Masukan fiktif lebih tepat memenuhi unsur tindak pidana menerbitkan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya (Pasal 39A UU KUP). Fakta bahwa CV Jaya Mulia menggunakan atau mengkreditkan Faktur Pajak dengan identitas pembeli CV Jaya Mulia tersebut menurut hemat penulis tidak memenuhi unsur tindak pidana menyampaikan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap karena secara formal Faktur Pajak tersebut memang tercantum nama CV Jaya Mulia. Namun apabila ditemukan fakta bahwa ternyata Faktur Pajak Masukan tersebut tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya (dimana nama pembeli sebenarnya seharusnya bukan merupakan CV Jaya Mulia) maka ketentuan pidana yang lebih tepat seharusnya adalah Pasal 39A UU KUP yaitu terkait dengan penerbitan Faktur Pajak Fiktif yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya (sebagaimana telah tercantum dalam dakwaan pertama Jaksa Penuntut

Umum yang kemudian tidak dibuktikan dalam persidangan dan tidak dipertimbangkan oleh Majelis Hakim).

- “Sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara”:
Majelis Hakim menimbang dan menyimpulkan ada atau tidaknya unsur akibat dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara hanya semata-mata berdasarkan pendapat Ahli yang diajukan oleh Jaksa Penuntut Umum dalam persidangan. Disebutkan bahwa Ahli perhitungan kerugian pada pendapatan negara menyatakan bahwa nilai kerugian pendapatan negara adalah sebesar Faktur Pajak Masukan yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya (fiktif) yang telah dikreditkan oleh CV Jaya Mulia yaitu sebesar Rp1.765.674.476.

Penulis tidak setuju dengan pertimbangan Majelis Hakim dan pendapat Ahli di atas dikaitkan dengan pembahasan yang telah diuraikan oleh Penulis dalam Bab 2. Berdasarkan fakta-fakta yang terungkap dalam persidangan, yang menjadi pokok sengketa dalam putusan pengadilan No.573/Pid.B/2020/PN.SBY adalah terkait dengan Faktur Pajak Masukan yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya (fiktif). Namun demikian, fakta yang terungkap dalam persidangan juga menegaskan bahwa yang informasi dalam Faktur Pajak Masukan yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya hanya terbatas pada identitas pembeli seperti contohnya identitas pembeli yang seharusnya adalah salah satu teman terdakwa, namun identitas pembeli diganti menjadi CV Jaya Mulia. Dalam hal ini, maka nilai PPN yang tercantum dalam Faktur Pajak

Masukan yang identitas pembelinya diganti menjadi CV Jaya Mulia tersebut sudah sesuai dengan nilai transaksi sebenarnya dan telah dipungut dan disetor ke negara oleh pihak perusahaan penerbit. Oleh karena itu, penulis berpendapat bahwa dalam sengketa ini negara telah menerima pendapatan PPN yang disetor oleh perusahaan penerbit walaupun identitas pembelinya tidak berdasarkan transaksi sebenarnya sehingga kerugian atau bahkan potensi menimbulkan kerugian pada pendapatan negara tidak terbukti.

Apabila dikaitkan dengan uraian penulis dalam bab 2, ketentuan pidana Pasal 39 ayat (1) UU KUP ini termasuk dalam delik formal dimana tidak menitikberatkan pada unsur akibat yang ditimbulkan melainkan selesainya larangan perbuatan yang diatur dalam ketentuan. Dengan demikian, esensi pembuktian terhadap unsur akibat yang ditimbulkan yaitu menimbulkan kerugian pada pendapatan negara bukan menjadi unsur penentu, namun setidak-tidaknya Jaksa Penuntut Umum harus dapat membuktikan atau menunjukkan bahwa terdapat potensi kerugian pada pendapatan negara yang disebabkan dari tindakan terdakwa secara bersama-sama dengan pelaku lainnya walaupun nilai kerugian itu belum tentu dapat dihitung secara pasti.

Di satu sisi terdapat fakta bahwa tidak terbuktinya unsur menimbulkan kerugian pendapatan negara dan di sisi lain ketentuan ini merupakan delik formil, maka penulis berpendapat bahwa hal ini seharusnya dapat menjadi

pertimbangan bagi Majelis Hakim dalam memutuskan pertanggungjawaban pidana yang dibebankan kepada terdakwa.

- 3) Wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan

Unsur ketiga yang menjadi unsur yang dipertimbangkan Majelis Hakim ini adalah berkaitan dengan ketentuan dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP terkait dengan perbuatan bersama-sama atau penyertaan. Dalam amar pertimbangan Majelis Hakim dinyatakan bahwa UU KUP tidak memberikan penjelasan mengenai makna turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau membantu melakukan sehingga berdasarkan kuasa Pasal 103 KUHP maka Majelis Hakim mengacu pada ketentuan yang diatur dalam KUHP. Selanjutnya, Majelis Hakim mengacu pada yurisprudensi putusan Mahkamah Agung yang pada intinya menyatakan bahwa salah satu syarat *medeplegen* adalah inisiatif tidak harus timbul dari si pembuat (kemungkinan maksud si pembuat di sini adalah *pleger* sebagai pihak yang melakukan), adanya niat yang sama (antara *pleger* dan *medepleger*) yang ditandai dengan suatu permulaan pelaksanaan, peserta tidak harus memenuhi semua unsur delik, peserta tidak perlu menyelesaikan secara sempurna kejahatannya. Tanpa ada uraian pertimbangan Majelis Hakim lebih lanjut, Majelis Hakim langsung menentukan bentuk penyertaan yang dipertimbangkan atau dibuktikan dalam perkara ini adalah bentuk penyertaan turut serta melakukan (*medeplegen*) dan Majelis Hakim langsung mengeliminasi bentuk penyertaan yang lain yaitu menyuruh melakukan (*doen*

plegen), menganjurkan melakukan (*uitlokken*) atau membantu melakukan (*medeplichtige*).

Penulis tidak sependapat dengan pertimbangan Majelis Hakim di atas khususnya mengenai penentuan bentuk penyertaan terdakwa sebagai turut serta melakukan (*medeplegen*). Penulis secara umum setuju dengan syarat-syarat turut serta melakukan (*medeplegen*) yang disebutkan dan digunakan sebagai pertimbangan oleh Majelis Hakim. Namun demikian, persyaratan tersebut tidak sepenuhnya diterapkan atau dibuktikan dalam menilai tindakan (berdasarkan unsur obyektif) dan kepentingan atau niat (berdasarkan unsur subyektif) terdakwa dikaitkan dengan tindak pidana pokok yang didakwakan kepada terdakwa (menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap).

Penulis berpendapat bahwa tindakan yang dilakukan oleh terdakwa lebih condong kepada bentuk penyertaan pembantuan (*medeplichtige*) dengan uraian sebagai berikut:

- Sebagaimana telah penulis uraikan pada bab 2, terdapat beberapa prinsip pembeda antara bentuk penyertaan turut serta melakukan dan membantu melakukan yang dikemukakan oleh Eddie O.S. Hiariej dalam bukunya Prinsip – Prinsip Hukum Pidana. Namun demikian, apabila hanya berfokus pada unsur obyektif dari perbuatan yang dilakukan oleh pihak turut serta (*medepleger*) dan pihak yang membantu (*medeplichtige*), maka masih terkesan sulit untuk dapat benar-benar memisahkan kedua bentuk penyertaan tersebut. Oleh karena itu, mengutip pendapat Adami

Chazawi yang menekankan bahwa perbedaan antara pembuat peserta (*medepleger*) dengan pembuat pembantu (*medeplichtige*) hanyalah dari sudut subyektif saja dimana kesengajaan pembuat pembantu hanya ditujukan pada perbuatan untuk mempermudah terwujudnya tindak pidana bagi orang lain dan pembuat pembantu tidak mempunyai kepentingan yang sama dengan pembuat pelaksananya. Sedangkan pembuat peserta kesengajaannya ditujukan pada terselesaikannya tindak pidana sebagaimana yang diinginkan juga oleh pihak yang melakukan (*pleger*) sehingga antara pembuat peserta dengan pleger mempunyai kepentingan dan niat yang sama untuk mewujudkan suatu tindak pidana.¹²¹ Dalam praktek peradilan, pada awalnya juga menekankan pada perbuatan yang dilakukan (unsur obyektif) dalam membedakan antara pembantuan dan turut serta melakukan, namun dalam perkembangannya praktek peradilan menekankan pada sikap batin (*gezinheid*) dari para peserta.¹²²

Berdasarkan fakta yang terungkap di pengadilan, terbukti bahwa terdakwa tidak memiliki kepentingan atau dampak apapun terhadap pelaporan SPT PPN CV Jaya Mulia. Tindakan terdakwa yang mengusahakan dan menyediakan Faktur Pajak Masukan dengan identitas pembeli CV Jaya Mulia jika dikaitkan dengan pelaporan SPT PPN CV Jaya Mulia hanya bersifat mempermudah atau memperlancar saksi ER

¹²¹*ibid.*, h.103

¹²²Eddy O.S. Hiariej II, *op.cit.*, h.382-384

dan saksi AJH sebagai Direktur dan Wakil Direktur CV Jaya Mulia mewujudkan tindak pidana menyampaikan SPT yang isinya tidak benar. Selain itu, dalam persidangan juga tidak dapat dibuktikan bahwa terdapat kesepakatan antara terdakwa dengan saksi ER dan saksi AJH untuk melakukan tindak pidana menyampaikan SPT PPN CV Jaya Mulia dengan isi yang tidak benar. Sebaliknya, fakta yang terungkap di persidangan hanya membuktikan bahwa terdakwa sepakat dan berniat untuk menyediakan Faktur Pajak Masukan fiktif dengan identitas pembeli CV Jaya Mulia. Dengan kata lain, tindakan terdakwa sama sekali tidak termasuk atau terlibat dalam perbuatan turut serta melakukan tindak pidana menyampaikan SPT PPN Jaya Mulia yang tidak benar bersama-sama dengan saksi ER dan saksi AJH, namun tindakan terdakwa dapat tergolong sebagai bentuk pembantuan khususnya yang sengaja memberi kesempatan, sarana atau keterangan untuk saksi ER dan saksi AJH dalam melakukan tindak pidana menyampaikan SPT yang isinya tidak benar.

- Selain penekanan dari sudut subyektif dalam memisahkan bentuk penyertaan turut serta melakukan dan pembantuan, penulis berpendapat bahwa tindak pidana yang dibuktikan dalam persidangan yaitu tindak pidana menyampaikan SPT yang tidak benar atau tidak lengkap merupakan ketentuan pidana yang kurang tepat jika dikaitkan dengan ajaran penyertaan dan tindakan yang dilakukan oleh terdakwa secara bersama-sama (penyertaan) dengan pihak saksi ER dan saksi AJH. Penulis berpendapat bahwa seandainya ketentuan pidana yang

dibuktikan adalah tindakan pidana menerbitkan Faktur Pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya, maka tindakan terdakwa (dari unsur obyektif dan subyektif) dapat memenuhi kualifikasi sebagai turut serta melakukan (*medeplegen*) atau menyuruh melakukan (*doen plegen*) karena tindakan terdakwa bersama-sama dengan teman teman Terdakwa dan perusahaan penerbit Faktur Pajak nyata-nyata secara bersama-sama mewujudkan penerbitan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya (fiktif).

- 4) Antara beberapa perbuatan, meskipun masing-masing merupakan kejahatan atau pelanggaran, ada hubungannya sedemikian rupa sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut.

Majelis Hakim menimbang bahwa tindakan terdakwa dari Januari 2011 hingga Desember 2012 merupakan perbuatan yang berlanjut sesuai Pasal 64 ayat (1) KUHP. Dalam hal ini, penulis setuju dengan pertimbangan Majelis Hakim dan tidak menjadi fokus penelitian penulis.

Berdasarkan uraian di atas mengenai pertimbangan Majelis Hakim mengenai pembuktian pemenuhan unsur-unsur yang didakwakan kepada terdakwa beserta dengan pendapat penulis atas masing-masing pertimbangan Majelis Hakim, maka menurut penulis bahwa terdakwa seharusnya tidak sepenuhnya memenuhi unsur-unsur delik yang diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP. Lebih lanjut, dakwaan Jaksa Penuntut Umum juga menerapkan Pasal 43 ayat (1) UU KUP sebagai *juncto*. dari Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP dimana hal ini (penyertaan)

inilah yang menjadi dasar bahwa tidak mengharuskan seluruh unsur-unsur ketentuan pidana pokok harus dipenuhi oleh peserta (terdakwa).

Namun demikian, penulis berpendapat bahwa unsur pidana yang tidak terbukti telah terpenuhi adalah unsur perbuatan yang dilarang dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP yaitu tindak pidana menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana telah diuraikan sebagai pendapat penulis terhadap pertimbangan Majelis Hakim di atas. Kemudian, unsur kualifikasi turut serta melakukan (*medeplegen*) dalam Pasal 43 ayat (1) UU KUP dikaitkan dengan ketentuan umum pidana atas penyertaan juga tidak terbukti pada tindakan terdakwa. Oleh karena itu, penulis berpendapat bahwa tindakan terdakwa tidak memenuhi unsur formil dari ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP dan tidak memenuhi unsur turut serta melakukan dari ketentuan Pasal 43 ayat (1) UU KUP. Sebaliknya, penulis berpendapat bahwa tindakan terdakwa seharusnya dikualifikasi sebagai tindakan pembantuan dari ketentuan Pasal 43 ayat (1) UU KUP dalam memberikan sarana atau kemudahan bagi saksi ER dan saksi AJH dalam mewujudkan tindakan pidana menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap.

Lebih lanjut, aspek lainnya yang penulis cermati adalah aspek pertanggungjawaban pidana yang diputuskan oleh Majelis Hakim kepada terdakwa yaitu menjatuhkan pidana penjara selama 1 tahun 4 bulan. Mengacu kepada ketentuan Pasal 39 ayat (1) UU KUP, sanksi pidana penjara yang dikenakan adalah paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun. Apabila dikaitkan dengan analisis penulis bahwa seharusnya tindakan terdakwa lebih condong memenuhi kualifikasi bentuk penyertaan pembantuan dan dikaitkan dengan ketentuan Pasal 57 KUHP

dimana dalam hal pembantuan maka maksimum pidana pokok (dalam hal ini Pasal 39 ayat (1) UU KUP) dikurangi sepertiga, maka batasan pidana penjara maksimal bagi tindakan pembantuan atas tindak pidana perpajakan pokok yang diatur dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP adalah menjadi maksimal 4 tahun (2/3 dari pidana penjara maksimal 6 tahun). Dengan demikian, sejauh ini penulis berpendapat bahwa pidana penjara yang diputuskan oleh Majelis Hakim untuk terdakwa HTL selama 1 tahun 4 bulan tidak melebihi batas maksimal pertanggungjawaban pidana bagi pihak yang membantu melakukan (*medeplichtige*) dalam tindak pidana perpajakan sebagaimana telah diuraikan di atas.

