

**PENJATUHAN SANKSI PIDANA BAGI PELAKU PENERBIT FAKTUR
PAJAK TIDAK BERDASARKAN TRANSAKSI SEBENARNYA DI
INDONESIA
(Studi Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn)**



SKRIPSI

**Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat
Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Hukum
Pada Bagian Hukum Pidana
Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya**

Oleh :

**POSMARODO MARCELLIUS ABRAHAM AMBARITA
02011282025173**

**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS SRIWIJAYA
INDRALAYA
2023**

UNIVERSITAS SRIWIJAYA
FAKULTAS HUKUM
PERSETUJUAN DAN PENGESAHAN SKRIPSI

NAMA : POSMARODO MARCELLIUS ABRAHAM AMBARITA

NIM : 02011282025173

PROGRAM KEKHUSUSAN : HUKUM PIDANA

JUDUL SKRIPSI

**PENJATUHAN SANKSI PIDANA BAGI PELAKU PENERBIT FAKTUR
PAJAK TIDAK BERDASARKAN TRANSAKSI SEBENARNYA
DI INDONESIA**

(Studi Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn)

*Telah diuji dan lulus dalam sidang Ujian Komprehensif pada Tanggal
13 Desember 2023 dan dinyatakan memenuhi syarat memperoleh gelar Sarjana
Hukum pada Program Studi Ilmu Hukum Universitas Sriwijaya*

Mengesahkan,

Pembimbing Utama



Rd. Muhammad Ikhsan, S.H., M.H.

NIP. 196802211995121001

Pembimbing Pembantu



Almira Novia Zulaikha, S.H., M.H.

NIP. 199411302022032019

Mengetahui,

Dekan Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya




Prof. Dr. Febrian, S.H., M.S.

NIP. 196201311989031001

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Posmarodo Marcellius Abraham Ambarita
Nomor Induk Mahasiswa : 02011282025173
Tempat, Tanggal Lahir : Medan, 23 Mei 2003
Fakultas : Hukum
Strata Pendidikan : S1
Program Studi : Ilmu Hukum
Program Kekhususan : Hukum Pidana

Dengan ini menyatakan bahwa skripsi atau karya tulis ilmiah ini belum pernah ditulis maupun dipublikasikan oleh siapapun dan perguruan tinggi manapun. Karya tulis ilmiah ini tidak memuat bahan-bahan yang telah ditulis dan dipublikasikan oleh siapapun tanpa mencantumkan sumbernya menurut tata cara dan kaidah penulisan yang berlaku.

Demikian pernyataan ini dibuat dengan sebenarnya. Apabila dikemudian hari terbukti hal yang bertentangan dengan pernyataan yang telah saya buat ini, maka saya selaku penulis akan menerima segala konsekuensi sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Indralaya, 3 Desember 2023



Posmarodo Marcellius Abraham Ambarita

NIM. 02011282025173

MOTTO

“Serahkanlah perbuatanmu kepada Tuhan, maka terlaksanalah segala rencanamu.”

- Amsal 16:3

“Never let them know your next move”

Jangan pernah biarkan mereka mengetahui langkah Anda selanjutnya

Karya Tulis ini saya persembahkan untuk :

Almamaterku

PRAKATA

Puji dan syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yesus Kristus yang telah menyertai dan membimbing penulis sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan karya tulis ini tepat pada waktunya. Karya tulis ini berjudul **Penjatuhan Sanksi Pidana Bagi Pelaku Penerbit Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya di Indonesia (Studi Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn)**. Untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum pada Program Studi Ilmu Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya. Penulis menyampaikan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada bapak Rd. Muhammad Ikhsan, S.H.,M.H serta ibu Almira Novia Zulaika, S.H., M.H. selaku pembimbing penulis yang membantu proses pembuatan karya tulis ini.

Melalui karya tulis ini, penulis berharap dapat memberikan manfaat bagi para pembaca dan juga mendukung perkembangan pendidikan ilmu hukum khususnya hukum pidana di Indonesia. Penulis menyadari dalam penulisan karya tulis ini masih terdapat banyak kekurangan karena terbatasnya wawasan yang dimiliki penulis. Untuk itu penulis harapan saran serta kritik yang membangun demi kesempurnaan karya tulis ini.

Indralaya, 18 Desember 2023



Posmarodo Marcellius Abraham Ambarita

02011282025173

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan pujian serta syukur yang amat besar kepada Tuhan Yesus Kristus, karena berkat dan penyertaan-Nya penulis dapat menyelesaikan karya tulis ini dengan baik.

Dalam penyusunan karya tulis ini, penulis mengucapkan terima kasih dan penghargaan yang sangat besar kepada :

1. Bapak Prof. Dr. Febrian, S.H., M.S. selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya;
2. Bapak Dr. Mada Apriandi Zuhir S.H., M.C.L., selaku Wakil Dekan I Bidang Akademik Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya;
3. Ibu Vegitya Ramadhani Putri, S.H., S. Ant., M.A., LL.M., selaku Wakil Dekan II Bidang Umum dan Keuangan Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya;
4. Bapak Dr. Zulhidayat, S.H., M.H., selaku Wakil Dekan III Bidang Kemahasiswaan dan Alumni Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya;
5. Ibu Dr. Henny Yuningsih, S.H., M.H. selaku Ketua Penguji Ujian Komprehensif penulis;
6. Ibu Sri Turatmiyah, S.H., M.Hum selaku Sekretaris Penguji Ujian Komprehensif penulis;
7. Bapak Rd. Muhammad Ikhsan, S.H., M.H., selaku Ketua Bagian Program Kekhususan Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya sekaligus Pembimbing Utama penulis dalam karya tulis ini;

8. Ibu Almira Novia Zulaikha, S.H., M.H., selaku Pembimbing Pembantu penulis dalam karya tulis ini;
9. Bapak Laurel Heydir, S.H., MA. selaku Dosen Penasihat Akademik penulis yang membantu penulis selama kegiatan perkuliahan;
10. Seluruh dosen Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya;
11. Seluruh staf dan karyawan Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya;
12. Kedua orangtua penulis, papa dan mama yang selalu tidak henti-hentinya mendukung penulis dalam doa serta pengetahuan dalam penyusunan karya tulis ini;
13. Kak Cezia, Kak Keren, adikku Damaris yang mendukung penulis dalam memberikan doa, semangat, serta hiburan selama menyusun karya tulis ini;
14. Sahabat-sahabatku “Kij4ng 1”, Adib Gusti Arigoh, Paul Natanael Siahaan, dan Tasya Gita Salsabilla;
15. Teman seperjuangan dalam menjalani bimbingan skripsi, Maulidina Putri Amanda, Claesa Monica;
16. Teman seperjuangan selama perkuliahan, Jimmy Christiansen Sinaga dan David Purba;
17. Mitra kerja penulis selama menjadi ketua kelas mata kuliah, Calvin Septian Syahputra;
18. Kepada organisasi tempat penulis berproses dan mendapat komunitas positif, *Law Intellectual Society (Lawcus)* FH Unsri;

19. Teman-teman Kost Saka yang selalu mendukung dan memberi semangat pada penulis dalam mencari hiburan disaat jenuh, Ibu Umi, Rinda Maisyah, dan lainnya;

Indralaya, 18 Desember 2023



Posmarodo Marcellius Abraham Ambarita

02011282025173

DAFTAR ISI

HALAMAN PENGESAHAN.....	i
SURAT PERNYATAAN.....	ii
MOTTO DAN PERSEMBAHAN.....	iii
PRAKATA.....	iv
UCAPAN TERIMA KASIH.....	v
DAFTAR ISI.....	viii
ABSTRAK.....	xi
BAB I PENDAHULUAN.....	1
A. Latar Belakang.....	1
B. Rumusan Masalah.....	12
C. Tujuan Penelitian.....	13
D. Manfaat Penelitian.....	13
E. Ruang Lingkup.....	14
F. Kerangka Teori.....	14
1. Teori Pertanggungjawaban Pidana.....	14
2. Teori <i>Ratio Decidendi</i> Hakim.....	16
3. Teori Penegakkan Hukum Pidana di bidang Perpajakan.....	17
4. Teori Hukum Pidana Administrasi.....	19
G. Metode Penelitian.....	21
1. Jenis Penelitian.....	21
2. Pendekatan penelitian.....	21
3. Bahan Penelitian Hukum.....	22

4. Metode Pengumpulan Bahan Hukum.....	23
5. Metode Analisis Bahan Hukum.....	24
6. Teknik Penarikan Kesimpulan.....	25
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....	26
A. Tinjauan Umum Hukum Pidana.....	26
1. Pengertian Hukum Pidana.....	26
2. Jenis-Jenis Hukum Pidana.....	27
3. Perbarengan Tindak Pidana.....	28
B. Pajak dan Faktor Pajak.....	34
1. Pengertian Pajak.....	34
2. Pengertian Faktor Pajak.....	37
C. Tindak Pidana Perpajakan.....	38
1. Sistem Pemungutan Pajak.....	38
2. Dasar Hukum Pidana Pajak.....	38
3. Jenis Tindak Pidana Perpajakan.....	40
D. Tinjauan Umum Asas <i>Lex Specialis</i>.....	41
1. Pengertian Asas <i>Lex Specialis</i>	41
2. Penerapan Asas <i>Lex Specialis</i> dalam Tindak Pidana Pajak.....	41
E. Tinjauan Umum <i>Ultimum Remedium</i>.....	42
1. Pengertian <i>Ultimum Remedium</i> dalam Hukum Pidana.....	42
2. Penerapan <i>Ultimum Remedium</i> dalam Tindak Pidana Pajak.....	43

BAB III PEMBAHASAN.....	45
A. Penerapan Asas <i>Lex Specialis</i> serta <i>Ultimum Remedium</i> terhadap Pemidanaan bagi Pelaku Penerbit Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya.....	45
B. <i>Ratio Decidendi</i> Hakim dalam Menjatuhkan Amar Putusan Pidana Terhadap Pelaku Penerbit Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya Dalam Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn.....	62
BAB IV KESIMPULAN.....	73
A. Kesimpulan.....	73
B. Saran.....	75
DAFTAR PUSTAKA.....	76
LAMPIRAN	

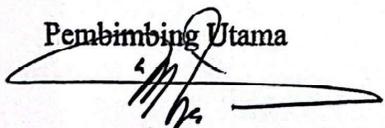
ABSTRAK

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang terbesar di Indonesia dengan menggunakan sistem *Self Assessment* dalam pemungutannya yaitu wajib pajak menghitung serta melaporkan sendiri kewajiban pajaknya. Surat pemberitahuan pajak merupakan sarana pelaporan dalam sistem ini yang berisikan hasil penghitungan pajak terutang oleh wajib pajak dalam bentuk faktur pajak yang harus dilaporkan dengan benar, lengkap, dan jelas. Namun, dalam pelaksanaannya masih ditemukan oknum wajib pajak yang menerbitkan faktur pajak tanpa transaksi sebenarnya atau kemudian disingkat faktur pajak TBTS dengan tujuan untuk mengurangi kewajiban perpajakannya secara ilegal. Tindakan seperti ini layak diberikan sanksi pidana karena merupakan suatu penggelapan pajak sebagaimana yang telah diatur dengan undang-undang karena dapat merugikan pendapatan negara. Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah bagaimana analisis penerapan asas *lex specialis* serta *ultimum remedium* terhadap pemidanaan bagi pelaku penerbit faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya serta bagaimana *ratio decidendi* hakim dalam menjatuhkan amar putusan pidana terhadap pelaku penerbit faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya dalam Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn. Metode penelitian yang digunakan dalam karya tulis ini adalah penelitian hukum normatif yang mengkaji peraturan perundang-undangan serta menelusuri bahan-bahan hukum melalui kajian pustaka. Hasil dari penelitian ini adalah majelis hakim menjatuhkan sanksi pidana berupa penjara kepada terdakwa dengan dasar Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan sekaligus menunjukkan adanya penerapan asas *lex specialis* serta *ultimum remedium* karena sengketa perpajakan identik dengan sanksi yang bersifat administratif dimana sanksi pidana menjadi jalan yang terakhir.

Kata Kunci: Sanksi Pidana, Pajak, Faktur Pajak

Palembang, 8 Desember 2023

Pembimbing Utama



Rd. Muhammad Ikhsan, S.H., M.H.

NIP. 196802211995121001

Pembimbing Pembantu

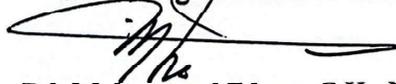


Almira Novia Zulaikha, S.H., M.H.

NIP. 199411302022032019

Mengetahui,

Ketua Bagian Hukum Pidana



Rd. Muhammad Ikhsan, S.H., M.H.

NIP. 196802211995121001

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Salah satu penggerak utama dari jalannya roda pemerintahan suatu negara adalah ekonomi. Ekonomi berperan dalam pengaturan keuangan serta pendapatan negara. Menurut Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, terdapat tiga jenis pendapatan negara yaitu penerimaan negara dari pajak, bukan pajak, dan hibah. Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang paling besar di Indonesia.¹ Sebanyak 80 persen total pendapatan negara bersumber dari pajak.² Prof. Dr. P.J.Adriani memberi pengertian dari pajak sebagai suatu iuran kepada negara yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan tanpa adanya suatu prestasi kembali, yang dapat ditunjuk secara langsung dan bertujuan untuk membiayai pengeluaran umum yang berkaitan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.³ Kemudian, mengutip pendapat dari Prof. Dr. M.J.H Smeets, pajak merupakan prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat

¹ Nunung Latofah dan Dwikora Raharjo, *Analisis Tax Awareness Dalam Upaya Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak Di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bekasi Barat*, Jurnal Pajak Vokasi (JUPASI), Vol. 2 No. 1 (September 2020), 52

² CNN Indonesia. *Sumber Pendapatan Negara dan Daerah beserta Contohnya*. (2022) <https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20220317143338-537-774047/sumber-pendapatan-negara-dan-daerah-beserta-contohnya#:~:text=Setidaknya%20terdapat%203%20sektor%20yang,yang%20berasal%20dari%20luar%20negeri>. (diakses 30 Juli 2023 pukul 20.11)

³ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: Refika Aditama, 2013), hlm. 2

dipaksakan tanpa adanya kontraprestasi untuk membiayai pengeluaran pemerintah.⁴

Sebenarnya masih banyak pendapat lain mengenai definisi dari pajak itu sendiri, namun pada intinya memberikan pengertian yang sama yaitu suatu iuran yang wajib diberikan kepada negara oleh masyarakat, dalam hal ini adalah wajib pajak, dan dapat dipaksakan yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara tanpa adanya suatu kontraprestasi yang langsung. Pemungutan tersebut dapat dipaksakan karena pelaksanaannya diatur berdasarkan undang-undang. Hal ini sesuai dengan falsafah pajak yang disebutkan dalam UUD NRI 1945 pada pasal 23A, yaitu pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Adapun Pihak yang berwenang untuk melakukan pemungutan pajak tersebut di Indonesia adalah Direktorat Jenderal Pajak untuk memungut pajak pusat dan Dinas Pendapatan Daerah untuk memungut pajak daerah. Pada penelitian ini, berfokus pada hal pajak pusat yang diselenggarakan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Setidaknya terdapat 3 sistem dalam melakukan pemungutan pajak yaitu *Official Assessment System*, *Self Assessment System*, dan *Withholding System*. Di Indonesia, kita menganut sistem *Self Assessment* dalam pemenuhan kewajiban perpajakan. Dalam sistem ini, setiap wajib pajak oleh undang-undang diberi kesempatan untuk menghitung sendiri, membayar,

⁴ Alexander Hery, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: Yrama Widya, 2021), hlm. 3

dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya kepada negara. Sesuai dalam pasal 3 Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dapat diketahui bahwa setiap wajib pajak dalam mengisi surat pemberitahuan pajak atau SPT sebagai sarana pelaporan dalam sistem *Self Assessment* harus memenuhi syarat yaitu dilaporkan dengan benar, lengkap, dan jelas. Surat pemberitahuan pajak tersebut berisikan hasil kalkulasi dan penjumlahan pajak terutang yang dilakukan oleh wajib pajak dalam bentuk faktur pajak. Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 2021 pada pasal 1 angka 6 memberikan definisi dari faktur Pajak yaitu bukti pungutan pajak yang dibuat oleh pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan barang kena pajak atau penyerahan jasa kena pajak.⁵

Sistem ini tentunya memiliki suatu kelebihan yaitu pemungutan pajak akan berjalan lebih efektif karena wajib pajak secara mandiri dapat melakukan penghitungan pajaknya. Karena penghitungan pajak melalui sistem *Self Assessment* dilakukan sendiri oleh wajib pajak maka dibutuhkan suatu pemeriksaan untuk memastikan bahwa surat pemberitahuan atau faktur pajak yang disampaikan tersebut diisi dengan benar. Hal yang menjadi objek dalam pemeriksaan pajak adalah surat pemberitahuan atau SPT. Nantinya, SPT tersebut akan diuji dan dinilai oleh pemeriksa pajak untuk mengetahui apakah jumlah pajak terutang yang telah dihitung oleh

⁵ Indonesia, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2021 Tentang Perlakuan Perpajakan Untuk Mendukung Kemudahan Berusaha, PP. No 9 Tahun 2021, LN No. 19 Tahun 2021, TLN No. 6621

wajib pajak tersebut telah diisi dengan benar sesuai dengan ketentuan yang berlaku.⁶

Dalam pemeriksaannya, tentu ditemukan beberapa kesalahan atau pelanggaran bahkan ketidakbenaran dalam SPT atau faktur pajak yang dilaporkan. Pelanggaran yang ditemukan dalam pemeriksaan tersebut dapat dikenakan dua sanksi berupa sanksi administrasi dan sanksi pidana. Kedua sanksi tersebut bisa diberikan tergantung dari jenis pelanggaran wajib pajak yang ditemukan dalam pemeriksaan tersebut. Berdasarkan prinsip *Ultimum Remedium*, pemberian sanksi administratif sebenarnya masih menjadi pilihan pertama dalam penyelesaian sengketa pajak. Sanksi tersebut dapat berupa denda, bunga, kenaikan atau penerbitan surat ketetapan pajak (SKPKB) atau STP, himbauan pembetulan SPT, pembetulan sukarela dari wajib pajak (*voluntary disclosure*) dan lainnya.⁷ Bahkan, Undang-Undang KUP masih memberikan kesempatan untuk melakukan *dekriminalisasi* terhadap dugaan tindak pidana pajak yang dilakukan oleh wajib pajak. Hal ini dapat dilihat dalam pasal 13A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yakni:

“Wajib Pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang

⁶ Wirawan B Ilyas dan Pandu Wicaksono, *Pemeriksaan Pajak* (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2015) hlm. 17

⁷ Gunadi, *Pemeriksaan, Investigasi, dan Penyidikan Pajak* (Jakarta: Koperasi Pegawai Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, 2020), hlm. 134

terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.”

Dari pasal tersebut, dapat dipahami bahwa undang-undang tidak serta merta langsung memberikan sanksi pidana kepada wajib pajak yang melanggar. Kembali lagi sanksi administrasi masih menjadi yang diutamakan. Namun, jika semua upaya hukum administratif tidak dapat lagi digunakan dalam menyelesaikan suatu perkara perpajakan, maka hukum pidana digunakan sebagai senjata pamungkas atau jalan terakhir dalam penjatuhan pidana.⁸ Penulis menyusun kembali pendapat Prof. Gunadi menggunakan bahasa sendiri bahwa teori *Ultimum Remedium* dalam ppidanaan perpajakan, merupakan penegakan hukum luar biasa yang bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajak.⁹

Berdasarkan laporan tahunan Direktorat Jenderal Pajak, modus operandi tindak pidana perpajakan pada tahun 2021 berupa menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya masih menjadi yang tertinggi mencapai 41 Jumlah kasus. Diikuti dengan tindak pidana perpajakan lain seperti menyampaikan SPT tidak benar, tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut, dan seterusnya.¹⁰ Penerbitan dan

⁸ Topo Santoso, *Hukum Pidana : Suatu Pengantar* (Depok: Rajawali Pers, 2020), hlm 126

⁹ Gunadi, *Pemeriksaan, Investigasi, dan Penyidikan Pajak* (Jakarta: Koperasi Pegawai Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, 2020), hlm. 135

¹⁰ Ditjen Pajak, *Laporan Tahunan 2021*, diakses dari <http://www.pajak.go.id/sites/default/files/2022-11/Laporan%20Tahunan%20DJP%202021%20-%20Bahasa.pdf> pada tanggal 1 Agustus 2023 pukul 11.43

penggunaan faktur pajak palsu, fiktif, atau yang saat ini dikenal sebagai faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya (TBTS) tentunya sangat tidak dibenarkan dan termasuk ke dalam tindak pidana. Modus operandi ini sering dilakukan wajib pajak untuk mengurangi jumlah kewajiban perpajakannya. Jika wajib pajak melakukan penyerahan barang atau jasa maka dikenakan pajak pertambahan nilai (PPN). Di dalam PPN dikenal istilah pajak masukan (PM) dan pajak keluaran (PK). Cara yang mereka lakukan biasanya dengan mengubah pajak masukan atau pajak keluaran yang harus mereka bayar. undang-undang PPN pasal 1 angka 24 menyebutkan pengertian pajak masukan yakni:¹¹

“Pajak masukan adalah pajak pertambahan nilai yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan barang kena pajak dan/atau perolehan jasa kena pajak dan/atau pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean dan/atau pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean dan/atau impor barang kena pajak”

Sedangkan, pajak keluaran adalah pajak pertambahan nilai (PPN) atas penyerahan barang kena pajak atau jasa kena pajak.¹² Kewajiban pembayaran PPN dibayar setiap bulan paling lambat hari terakhir bulan berikutnya.¹³ Jumlah yang harus dibayar atau disetor pada SPT Masa PPN dihitung dengan rumus berikut :¹⁴

¹¹ Indonesia, *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai*, UU No. 42 Tahun 2009, LN No. 150 Tahun 2009, TLN No. 5069

¹² Bustamar Ayza, *Hukum Pajak Indonesia* (Jakarta: Kencana, 2017) hlm. 128

¹³ Pasal 2 angka 14, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014, BN Tahun 2014 No. 1973

¹⁴ Erika Kusuma Wati, dkk, *Analisis Perhitungan Pajak Pertambahan Nilai Sebelum Dan Sesudah Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan Nomor 7 Tahun 2021 Guna Menentukan Pajak Pertambahan Nilai Terutang (Studi Kasus Pada Cv Elraya)*, Jurnal Ilmiah Cendekia Akuntansi, Vol. 8 No. 2 (April, 2023), 59

$$\text{Tarif PPN (10\%)} \times \text{Dasar Pengenaan Pajak (DPP)}$$

Sebagai catatan, saat ini pemerintah telah mengubah tarif PPN menjadi 11% semenjak dikeluarkannya Undang-undang Nomor 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.¹⁵ Namun, karena kasus yang menjadi bahan kajian penulis terjadi pada tahun pajak sebelum dikeluarkannya aturan *a quo* maka tarif PPN yang dipakai masih 10%. Agar lebih mudah dipahami kaitannya antara menerbitkan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya dengan pemalsuan faktur pajak melalui penghitungan pajak masukan dan keluaran, berdasarkan rumus di atas maka penulis akan menjelaskannya dalam sebuah contoh kasus imajiner.

Kasus imajiner tersebut misalnya sebagai berikut, PT. A membangun sebuah mess karyawan dengan biaya Rp 300.000.000,00. Maka PPN atau Pajak Keluaran dari pembangunan tersebut adalah sebesar Rp30.000.000,00 (10% x Rp300.000.000,00). Kemudian, untuk membangun mess tersebut PT. A membeli bahan bangunan berupa semen, besi, dan lainnya. Total pembelian tersebut berjumlah Rp200.000.000,00. Maka PPN atau pajak masukan dari pembangunan tersebut adalah sebesar Rp20.000.000,00 (10% x Rp200.000.000,00). Sehingga, PPN yang harus disetor atau dilapor oleh PT. A sebagai wajib pajak adalah dengan mengurangi pajak keluaran dan pajak masukan tadi (PK-PM) sebesar Rp10.000.000,00. Modus yang dilakukan wajib pajak untuk mengecilkan kewajiban PPN yang harus

¹⁵ Albert Lodewyk Sentosa Siahaan, *Menelaah Kenaikan tarif PPN 11% di Indonesia*, Indonesia of Journal Business Law, Vol. 2 No. 1 (Januari, 2023), 24

dibayar dilakukan dengan cara membuat sebuah transaksi fiktif untuk mengubah jumlah pajak masukannya agar kewajiban pajaknya menjadi berkurang atau lebih kecil.

Dalam kasus imajiner yang disebutkan, jumlah pajak masukan yang sebenarnya dari transaksi pembelian barang tersebut adalah Rp200.000.000,00. PT. A ingin menambahkannya dengan transaksi fiktif sebesar Rp50.000.000,00 agar jumlah pajak masukannya menjadi Rp250.000.000,00 ($10\% \times \text{Rp}250.000.000$) yang secara langsung mengubah kewajiban PPN nya dari Rp10.000.000,00 menjadi Rp5.000.000,00. Transaksi fiktif tersebut didapatkan dari faktur pajak yang dijual oleh perusahaan lain misalnya PT B. Kegiatan jual-beli serta penerbitan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya ini tidak dibenarkan dalam undang-undang, karena disebutkan dalam pasal 39A huruf a UU KUP bahwa:

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

Berdasarkan aturan yang disebutkan di atas, dapat diketahui bahwa undang-undang dengan tegas juga sudah mengatur hukuman pidana bagi pelaku penerbit faktur pajak palsu tersebut. Faktur pajak, surat pemberitahuan pajak atau SPT merupakan surat bukti atas pembayaran dan

penghitungan pajak terutang. Jika bukti tersebut dipalsukan, maka pelakunya juga dapat dijerat dengan tindak pidana pemalsuan surat sebagaimana telah diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yang lama. KUHP yang lama telah mengatur terkait tindak pidana tersebut dalam Bab XII tentang memalsukan surat-surat. Tepatnya pada pasal 263 ayat (1) yang menyebutkan bahwa:

“Barangsiapa membuat surat palsu atau memalsukan surat, yang dapat menimbulkan sesuatu hak, perikatan atau pembebasan utang, atau yang diperuntukkan sebagai bukti daripada sesuatu hal, dengan maksud untuk memakai atau menyuruh orang lain memakai surat itu seolah-olah surat itu isinya benar dan tidak dipalsukan, diancam jika pemakaian tersebut dapat menimbulkan kerugian, karena pemalsuan surat, dengan pidana penjara paling lama enam tahun.”

Surat yang dipalsukan tersebut haruslah surat yang dapat menerbitkan suatu hak, dapat menerbitkan suatu perjanjian, dapat menerbitkan suatu pembebasan utang, dan sebagai keterangan untuk suatu perbuatan atau peristiwa.¹⁶ Dalam tindak pidana pemalsuan surat, membuat surat palsu memiliki arti yaitu membuat surat yang isinya bukan semestinya sehingga menunjukkan asal surat itu yang tidak benar. Penggunaannya haruslah mendatangkan kerugian. Dalam hal ini, tindakan penerbitan surat pemberitahuan atau faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya tentu sangat mendatangkan kerugian bagi negara mengingat peran pajak yang sangat besar dalam pendapatan negara kita. Tindakan tersebut dapat mengakibatkan berkurangnya penerimaan kas negara yang jika terus dibiarkan maka kegiatan pembangunan di negara kita tidak

¹⁶ R. Soesilo, *KUHP serta komentar-komentarnya lengkap pasal demi pasal*, (Bogor: Politeia, 1995), hlm 195

berjalan dengan baik dan lancar karena kurangnya dana. Tetapi, mengingat adanya asas *lex specialis* maka undang-undang KUP lebih dikhususkan. Namun demikian, masih ada beberapa unsur pidana perpajakan yang dapat disertakan dengan pidana di dalam KUHP yang lama.

Seperti halnya dalam kasus yang menjadi kajian dalam penelitian ini pada putusan nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn. Putusan tersebut menjadi salah satu contoh pemberian sanksi pidana bagi wajib pajak yang melakukan penerbitan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya. Pada kasus ini, sekitar tahun 2017 hingga 2018 Yuli Yanthi Harahap, selanjutnya disingkat sebagai YYH, selaku staf accounting pada PT. Mitra Kencana Mandiri, yang selanjutnya disingkat PT MKM, didakwa karena dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, dengan perbarengan beberapa perbuatan yang ada hubungannya sedemikian rupa sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut.

Tindakan tersebut ia lakukan bersama dengan Jhon Jerry, selanjutnya disingkat sebagai JJ, selaku direktur di perusahaan tersebut dan saksi Edysa Widjaja Halimko, selanjutnya disingkat sebagai EWH untuk membuat sebuah faktur pajak atas nama PT MKM dengan perusahaan sebagai lawan transaksi yaitu PT ANDHIKA PRATAMA JAYA ABADI, selanjutnya disingkat PT APJ, dan CV SENTRAL ELEKTRINDO PERKASA,

selanjutnya disingkat CV SEP, tanpa ada transaksi berupa penyerahan barang kena pajak, namun seolah-olah terjadi transaksi tersebut.

Pada awalnya, saksi EWH menemui terdakwa YYH dan mengajak bekerjasama untuk menerbitkan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya tersebut, dimana yang akan menawarkan faktur pajak tersebut ke PT APJ dan CV SEP adalah saksi EWH. Selanjutnya yang mengerjakan faktur pajak adalah terdakwa YYH demikian juga kelengkapan dokumen seperti blanko faktur pajak yang telah diberi nomor faktur pajak dan data lainnya dalam faktur pajak itu. Kemudian, faktur pajak tersebut dijual kepada PT APJ yang akan membeli faktur pajak fiktif yang dibuat oleh PT MKM senilai Rp.300.000.000 (tiga ratus untuk faktur pajak dengan nilai PPN sebesar Rp. 2.340.000.000 (dua milyar tiga ratus empat puluh juta rupiah).

Selanjutnya, CV CEP akan membeli faktur pajak yang dijual oleh PT MKM tersebut kendati tanpa ada penyerahan barang yang kemudian disebut sebagai faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya. PT MKM menerbitkan faktur pajak dengan lawan transaksi CV CEP yang dibuat seolah-olah ada transaksi berupa penyerahan barang dari PT MKM kepada CV CEP padahal sebenarnya tidak ada terjadi transaksi tersebut. Faktur pajak fiktif itu dijual dengan harga Rp.50.000.000 (lima puluh juta rupiah) terhadap faktur pajak dengan PPN sebesar Rp.320.400.000 (tiga ratus dua puluh juta empat ratus ribu rupiah).

Perbuatan terdakwa YYH secara bersama-sama dengan saksi JJ dan saksi EWH yang menerbitkan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya atau tidak ada transaksi berupa penyerahan barang kena pajak tersebut mereka lakukan untuk mengelabui Negara, yang dalam hal ini adalah ditjen pajak dan mensahkan penerbitan faktur pajak TBTS yang selanjutnya digunakan oleh pembeli yang tercantum dalam faktur pajak untuk mengurangi kewajiban pembayaran pajak pertambahan nilai yang seharusnya dibayar kepada negara.

Berdasarkan uraian latar belakang serta kasus di atas, penulis tertarik untuk mengkaji lebih dalam mengenai penjatuhan sanksi pidana dalam sengketa perpajakan khususnya terhadap pelaku penerbit faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya melalui penyusunan skripsi dengan judul **“Penjatuhan Sanksi Pidana Bagi Pelaku Penerbit Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya di Indonesia (Studi Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn).”**

B. Rumusan Masalah

1. Bagaimana analisis penerapan asas *Lex Specialis* serta *Ultimum Remedium* terhadap pemidanaan bagi pelaku penerbit faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya?
2. Bagaimana *ratio decidendi* hakim dalam menjatuhkan amar putusan pidana terhadap pelaku penerbit faktur pajak tidak berdasarkan

transaksi sebenarnya dalam Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn?

C. Tujuan Penelitian

1. Untuk mengetahui dan menganalisis penerapan asas *Lex Specialis* serta *Ultimum Remedium* terhadap pembedaan bagi pelaku penerbit faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya
2. Untuk mengetahui dan menganalisis *ratio decidendi* hakim dalam menjatuhkan amar putusan pidana terhadap pelaku penerbit faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya dalam Putusan Nomor 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn

D. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut :

1. Manfaat Teoritis :

Diharapkan penelitian ini dapat menjadi suatu pengetahuan yang bermanfaat dan berguna untuk mahasiswa dan untuk kajian ilmu hukum, khususnya hukum pidana.

2. Manfaat Praktis :

Diharapkan penelitian ini dapat memberi manfaat untuk masyarakat dan para penegak hukum dalam menghadapi kasus tindak pidana penerbitan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya sehingga dapat menentukan pilihan hukum yang tepat berdasarkan asas yang berlaku.

E. Ruang Lingkup

Ruang lingkup kajian yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah untuk mengkaji mengenai penerapan sanksi pidana bagi pelaku penerbit faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya di Indonesia, ditinjau dari studi kasus : **PUTUSAN NOMOR 2503/Pid.Sus/2022/PN Mdn** dan peraturan perundang-undangan.

F. Kerangka Teori

Dalam pembahasan skripsi ini, dibutuhkan beberapa jenis teori yang berkaitan dengan topik permasalahan yang diangkat oleh peneliti yaitu :

1. Teori Pertanggungjawaban Pidana

Pertanggungjawaban merupakan hal yang sangat penting dalam hukum. Menurut Roesin Saleh, seseorang dapat dikatakan bersalah apabila saat melakukan tindak pidana dilihat dari segi kemasyarakatan, ia dapat dicela oleh karena perbuatannya tersebut¹⁷. Dalam pertanggungjawaban pidana, harus terlebih dahulu dipastikan bahwa terdapat perbuatan pidana dan unsur-unsur kesalahan dari perbuatan seorang terdakwa. Karena, pertanggungjawaban tidak akan berguna jika perbuatannya tersebut tidak bersifat melawan hukum. Seorang terdakwa harus mampu bertanggungjawab, melakukan perbuatan pidana, dengan

¹⁷ Dwidja Priyatno, *Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Kebijakan Legislasi* (Jakarta: Kencana, 2017), hlm 30

sengaja atau alpa, dan tidak ada alasan pemaaf untuk menunjukkan adanya unsur kesalahan dari perbuatannya tersebut.¹⁸

Terdapat suatu pemahaman dalam pidana yang dikenal sebagai *mens rea*, yaitu suatu perbuatan tidak dapat menyebabkan seseorang tersebut menjadi bersalah kecuali jika pikiran orang tersebut sudah jahat. Pada dasarnya, manusia tidak dapat terlepas dari dua unsur yaitu *actus reus* dan *mens rea*. Dua unsur tersebut juga merupakan syarat yang harus dipenuhi dalam penjatuhan pidana. *Actus reus* merupakan perbuatan lahiriah yang terlarang dan *mens rea* yang merupakan tindakan tercela atau sikap jahat. Menurut Sudarto, seseorang tidak dapat dipidana hanya karena telah melakukan perbuatan yang berlawanan dengan hukum. Meskipun perbuatan seseorang tersebut tidak benar dan memenuhi unsur delik dalam suatu undang-undang, tetapi hal tersebut belum cukup dalam pemenuhan syarat dalam penjatuhan pidana.¹⁹ Atau dengan kata lain seseorang tidak dapat dipidana jika perbuatannya tersebut tidak ditentukan dalam undang-undang. Hal ini dikenal dengan istilah asas legalitas.

Pertanggungjawaban pidana pada dasarnya adalah mekanisme yang dibangun oleh hukum pidana untuk bereaksi atas suatu perbuatan tertentu. Pertanggungjawaban pidana bisa diartikan sebagai suatu

¹⁸ *Ibid*, hlm. 39

¹⁹ Reine Sinaga, Budiman N.P.D. Sinaga, *Pertanggungjawaban Pidana Direktur Perseroan Terbatas Atas Tindak Pidana Perpajakan Yang Dilakukan Secara Berlanjut*, PATIK Jurnal Hukum, Vol 07 (Desember 2017), 221

bentuk untuk menentukan dapat atau tidaknya seorang tersangka atau terdakwa diminta pertanggungjawaban atas suatu tindak pidana yang ia perbuat.

2. Teori *Ratio Decidendi* Hakim

Istilah *Ratio Decidendi* sering diartikan sebagai alasan atau pertimbangan hakim dalam menjatuhkan sebuah putusan. Penulis mengutip pendapat dari Michael Zander dan menggunakan bahas sendiri terkait pengertian *ratio decidendi* yaitu sebuah dalil hukum yang melihat suatu kasus dari sudut pandang atau fakta yang sebenarnya.²⁰ Dasar dari pertimbangan konsep ini adalah tiap aspek yang berhubungan dengan perkara yang terjadi. Aturan perundang-undangan yang terkait dengan perkara tersebut dicari agar menjadi dasar hukum untuk hakim dalam menjatuhkan amar putusan. Melalui konsep ini, dapat dipahami bahwa ilmu hukum bukanlah sebuah ilmu yang deskriptif, melainkan preskriptif. Fakta materiil menjadi sebuah faktor bagi hakim untuk memutuskan perkara agar ditemukan dasar hukum yang benar untuk diterapkan pada kasus yang diadilinya.²¹

²⁰ Shidarta, *Ratio Decidendi dan Kaidah Yurisprudensi*, <https://business-law.binus.ac.id/2019/03/04/ratio-decidendi-dan-kaidah-yurisprudensi/> (diakses pada 9 Agustus 2023 pukul 19.42)

²¹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Jakarta: Kencana Persada Media, 2011), hlm. 119

Hakim dalam *ratio decidendi* nya haruslah memenuhi syarat. Hal tersebut dapat ditemukan dalam Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang kekuasaan kehakiman, yaitu :²²

- a. Putusan pengadilan selain harus memuat alasan serta dasar putusan, juga harus memuat pasal tertentu dari peraturan perundang-undangan yang bersangkutan atau sumber hukum tak tertulis yang dijadikan dasar untuk mengadili;
- b. Tiap putusan pengadilan harus ditandatangani oleh ketua serta hakim yang memutus dan panitera yang ikut serta dalam bersidang.

3. Teori Penegakkan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan

Pasal 103 KUHP menjadi salah satu sumber dari aturan pidana pajak. Salah satu dari bentuk tindak pidana di bidang perekonomian adalah hukum pidana pajak. Tidak ada definisi yang jelas dan tegas untuk mengartikan tindak pidana di bidang ekonomi.²³ Hukum pidana pajak memiliki sistem sanksi dan norma tersendiri sehingga disebut sebagai *ius singulare*. Parameter *lex specialis* merupakan kualifikasi yang dipenuhi oleh tindak pidana pajak.²⁴

Tata cara penegakan hukum untuk tindak pidana yang diatur dalam undang-undang perpajakan memiliki sifat dan ciri-ciri yang khusus.

²² Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman Pasal 50

²³ Edward Omar Sharif Hiariej, *Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak*, Jurnal Penelitian Hukum De Jure, Vol. 21 No. 1 (Maret 2021), 6

²⁴ *Ibid*, hlm. 7

Pada dasarnya, hukum pidana dalam bidang perpajakan bukan bertujuan untuk membalas dendam atau mencari kesalahan. Kebijakan hukum pidana tersebut bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan masyarakat sebagai wajib pajak untuk bisa mengambil bagian dalam peningkatan penerimaan negara khususnya dalam bidang perpajakan.²⁵ Beberapa peraturan hukum pidana pajak materil seperti Undang-undang Nomor 16 tahun 2009 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan, Undang-undang Nomor 12 tahun 1994 tentang Pajak Bumi dan Bangunan, Undang-undang Nomor 42 tahun 2009 dan lainnya, menunjukkan kekhususan dalam pidana perpajakan sehingga masyarakat yang merupakan wajib pajak dapat dengan baik menggunakan hak dan kewajiban pajaknya melalui sistem *self assesment*.²⁶

Hukum pidana sebenarnya adalah jalan terakhir dalam kepatuhan pajak atau yang lebih dikenal sebagai “ultimum remedium”. Beberapa pasal dalam undang-undang ketentuan umum perpajakan menunjukkan bahwa sanksi administrasi sebenarnya masih lebih diutamakan untuk digunakan dibandingkan dengan sanksi pidana. Salah satu contohnya adalah pasal 13A yang menyatakan bahwa “wajib pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan surat pemberitahuan atau menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak

²⁵ Timbo Mangaranap Sirait, , (Yogyakarta: Deepublish, 2019), hlm. 13

²⁶ Timbo Mangaranap Sirait, *loc.cit*

lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh wajib pajak dan wajib pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar". Dari pasal tersebut kemudian dapat dipahami bahwa hukum pidana dalam penegakannya dapat diterapkan setelah hukum administrasi tidak mampu menyelesaikan suatu perkara perpajakan tersebut atau bisa dikatakan bersifat *ultimum remedium*.

4. Teori Hukum Pidana Administrasi

Hukum pidana administrasi dapat dikatakan sebagai hukum pidana yang ada dalam bidang pelanggaran administrasi dan bertujuan untuk menegakkan hukum administrasi yang bermuatan ketentuan pidana. Pada dasarnya hukum pidana administrasi adalah penerapan hukum pidana dalam bentuk fungsionalisasi, operasionalisasi, serta instrumentalisasi terhadap hukum administrasi sehingga pemanfaatan sanksi pidana dalam hukum administrasi adalah bagian dari kebijakan hukum pidana atau *penal policy*.²⁷

²⁷ Maroni, *Pengantar Hukum Pidana Administrasi* (Lampung: Aura, 2015), hlm. 26

Penerapan serta eksistensi hukum pidana administrasi sebenarnya dilatar belakangi untuk mewujudkan masyarakat yang adil dan makmur atau *social welfare policy* seperti yang tercantum dalam amanat pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 sehingga kebijakan perlindungan terhadap masyarakat atau *social defence policy* dan kebijakan pengaturan atau *regulative policy* diperlukan. Hal ini bertujuan untuk membantu negara dalam mengatasi permasalahan kesejahteraan masyarakat dengan berdasarkan ketentuan administrasi.²⁸ Maka dari itu, fungsionalisasi hukum pidana dalam aturan administratif perlu dilakukan untuk mengembangkan kebijakan penegakan hukum agar semua ketentuan kenegaraan dalam bidang administrasi dapat berjalan dengan efektif, yang pada akhirnya melahirkan hukum pidana administrasi atau *administrative penal law*.

Ultimum remedium sangatlah berkaitan dalam membahas hukum pidana administrasi. Jika sanksi administrasi atau sanksi lain tidak dapat bekerja dengan efektif, maka sanksi pidana menjadi jalan terakhir. Tetapi, seiring berkembangnya waktu modus kejahatan semakin berkembang pesat. Sehingga, perlu dipertimbangkan penggunaan sanksi pidana yang harus juga bersifat *primum remedium* yang berarti hukum pidana dikedepankan dalam praktik kejahatan administrasi. Penulis mengutip pendapat Muladi yang menyatakan bahwa terkadang diperlukan tindakan yang bersifat *shock therapy* pada sengketa

²⁸ Maroni, Op. cit, hlm. 42

administratif misalnya di bidang perpajakan, terkhusus bagi tindak pidana yang menimbulkan kerugian yang besar.²⁹

G. Metode Penelitian

1. Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif, yaitu mengkaji peraturan perundang-undangan dan menelusuri bahan-bahan hukum melalui kajian pustaka. Tataran teori hukum kontemplatif atau normatif menjadi landasan teoretis dalam penelitian hukum normatif.³⁰ Penulis mengumpulkan bahan-bahan hukum berupa sumber kepustakaan buku dan sumber yang berkaitan dengan tindak pidana pemalsuan faktur pajak seperti peraturan perundang-undangan.

2. Pendekatan Penelitian

Dalam penelitian ini pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), yaitu dengan menganalisis undang-undang yang berkaitan dengan isu hukum yang penulis teliti.³¹ Dalam hal ini adalah regulasi mengenai hukum pidana dalam KUHP serta Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Kemudian, pendekatan yang dilakukan

²⁹ Maroni, Op.cit, hlm. 113

³⁰ I Made Pasek Diantha, *Metodologi Penelitian Hukum Normatif Dalam Justifikasi Teori Hukum*, (Jakarta: Kencana, 2017), hlm. 12

³¹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2009), hlm. 93

menggunakan pendekatan kasus (*case approach*) yaitu pendekatan dengan cara menganalisis penerapan norma hukum dalam suatu contoh kasus yang nyata terhadap kasus yang berkaitan dengan isu hukum yang menjadi putusan pengadilan *inkracht*. Penulis mengambil kasus terkait dengan tindak pidana pajak yaitu penerbitan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya oleh wajib pajak dan membahas pertimbangan hakim dalam menjatuhkan sanksi pidana tersebut.

3. Bahan Penelitian Hukum

Bahan hukum yang akan dipakai dalam penelitian ini adalah bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier.

a) Bahan Hukum Primer

Bahan hukum primer merupakan aturan-aturan tertulis yang ditetapkan oleh negara dan berkekuatan hukum tetap.³² Adapun bahan hukum primer yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Peraturan tentang Hukum Pidana atau Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) dan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

³² *Ibid*, hlm. 142

b) Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder secara sempit umumnya seperti ulasan hukum, doktrin, dan segala hal yang mendukung bahan hukum primer.³³ Bahan hukum sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah buku-buku yang terkait dengan Hukum Pidana, tindak pidana pemalsuan surat, Hukum Pajak, Hukum Pidana Pajak khususnya di Indonesia, dan pertanggungjawaban pidana. Selain itu bahan hukum yang digunakan adalah artikel-artikel dan jurnal yang berkaitan dengan Hukum Pajak, tindak pidana pemalsuan surat, pertanggungjawaban pidana, Hukum Pidana Pajak, dan Hukum Pidana.

c) Bahan Hukum Tersier

Bahan hukum tersier adalah bahan hukum yang mendukung bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder yang ada dalam bidang kebahasaan seperti Kamus Besar Bahasa Indonesia dan kamus Hukum.

4. Metode Pengumpulan Bahan Hukum

Teknik pengumpulan bahan hukum yang penulis gunakan dalam penelitian ini adalah dengan mengumpulkan serta mengidentifikasi jenis-jenis peraturan perundang-undangan serta kepustakaan yang

³³ *Ibid*, hlm. 145

berkaitan Hukum Pidana, tindak pidana pemalsuan faktur pajak, Hukum Pajak, Hukum Pidana Pajak, serta pertanggungjawaban pidana.

5. Metode Analisis Bahan Hukum

Analisis terhadap bahan-bahan hukum dilakukan untuk mendapatkan argumentasi final dalam permasalahan yang dibahas dalam penelitian. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis deskriptif dan analisis komparatif. Analisis deskriptif bertujuan untuk memaparkan suatu peristiwa atau kondisi hukum.³⁴ Dalam penelitian ini, kondisi atau peristiwa hukum yang dibahas adalah adanya tindak pidana pemalsuan faktur pajak. Kemudian, penelitian ini menggunakan teknik analisis komparatif yang membandingkan pendapat hukum yang satu dengan pendapat hukum yang lainnya. Hal yang dibandingkan dalam penelitian hukum adalah dua peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan penjatuhan pidana dalam tindakan pemalsuan surat khususnya faktur pajak yaitu Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Peraturan tentang Hukum Pidana atau Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) dan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

³⁴ *Ibid*, hlm. 153

6. Teknik Penarikan Kesimpulan

Penarikan kesimpulan yang digunakan dalam penelitian ini adalah deduktif yaitu cara berfikir yang bertujuan untuk menyimpulkan sesuatu dengan melihat keadaan yang umum sampai kepada hal yang khusus dari suatu kejadian.

DAFTAR PUSTAKA

BUKU

- Adrianto Dwi Nugroho. 2017. *Hukum Pidana Pajak Indonesia*. Bandung: Citra Aditya Bakti
- Alexander Hery. 2021. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Yrama Widya
- Andi Hamzah. 2017. *Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika
- Bustamar Ayza. 2018. *Hukum Pajak Indonesia*. Jakarta: Kencana
- Dwidja Priyatno. 2017. *Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Kebijakan Legislasi*. Jakarta: Kencana
- Gunadi. 2020. *Pemeriksaan, Investigasi, dan Penyidikan Pajak*. Jakarta: Koperasi Pegawai Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak
- Hariman Satria. 2022. *Hukum Pidana Khusus*. Depok: Rajawali Pers
- I Made Pasek Diantha. 2017. *Metodologi Penelitian Hukum Normatif Dalam Justifikasi Teori Hukum*. Jakarta: Kencana
- Maroni. 2015. *Pengantar Hukum Pidana Administrasi*. Lampung: Aura
- Peter Mahmud Marzuki. 2009. *Penelitian Hukum*. Jakarta Kencana Prenada Media Group
- R. Soesilo 1995. *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) serta Komentar-Komentarnya Lengkap Pasal Demi Pasal*. Bogor: Politeia
- Santoso Brotodihardjo. 2013. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama
- Thomas Sumarsan. 2022. *Hukum Pajak*. Jakarta: Campustaka

Timbo Mangaranap Sirait. 2019. *Hukum Pidana Pajak Indonesia (Materiil dan Formil)*. Yogyakarta: Deepublish

Topo Santoso. 2020. *Hukum Pidana Suatu Pengantar*. Depok: Rajawali Pers

Topo Santoso. 2023. *Asas-Asas Hukum Pidana*. Depok: Rajawali Pers

Peter Mahmud Marzuki. 2009. *Penelitian Hukum*. Jakarta Kencana Prenada Media Group

Wirawan B. Ilyas dan Pandu Wicaksono. 2015. *Pemeriksaan Pajak*. Jakarta: Mitra Wacana Media

JURNAL

Agus Puji Priyono dkk. (2019). *Penegakkan Hukum Sanksi Pidana Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2019 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Dikaitkan Dengan Asas Ultimum Remedium*. Wacana Paramarta : Jurnal Ilmu Hukum, 18(1), 1-14

Albert Lodewyk Sentosa Siahaan. (2023). *Menelaah Kenaikan tarif PPN 11% di Indonesia*. Indonesia of Journal Business Law, (2)1, 24-28

Beby Suryani Fitri dkk. (2021). *Asas Ultimum Remedium/The Last Resort Principle Terhadap Pelaku Usaha dalam Hukum Perlindungan Konsumen*. Doktrina : Journal of Law, 4(1), 68-83

Edward Omar Sharif Hiariej. (2021). *Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak*. Jurnal Penelitian Hukum De Jure, 21(1), 1-12

- Erika Kusuma Wati & dkk. (2023). *Analisis Perhitungan Pajak Pertambahan Nilai Sebelum Dan Sesudah Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan Nomor 7 Tahun 2021 Guna menentukan pajak pertambahan nilai terutang (studi kasus pada cv elraya)*. *Jurnal Ilmiah Cendekia Akuntansi*, 8(2), 56-63
- Fioren Alesandro Keintjem & dkk. (2021). *Konsep Perbarengan Tindak Pidana (Concurcus) Menurut Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*. *Lex Crimen*, 10(5), 190-198
- Hamidah Abdurrachman dkk. (2021). *Application of Ultimum Remedium Principles in Progressive Law Perspective*, *International Journal of Criminology and Sociology*, 10, 1012-1022
- Ifahda Pratama Hapsari. (2020). *Tindakan Afirmatif Sebagai Bentuk Keadilan Dalam Pemberian Asas Ultimum Remedium Dalam Upaya Penegakan Lingkungan Akibat Adanya Kebakaran Hutan*. *Jurnal Justiciabelen*, 2(2), 53-79
- Irene Kresentia Parapaga. (2020). *Penerapan Faktur Pajak Digunggung Terhadap Perusahaan Dagang*. *Jurnal Pitis AKP*, 4(2), 101-104
- Jonathan Raymond Bawoleh, Diana R. Pangemanan dan Ruddy R. Watulingas. (2021). *Penggelapan Pajak Dan Proses Penegakan Hukum Oleh Penyidik Polri*, *Lex Privatum*, 9(2), 203-213
- Mendrofa dkk. (2016). *Kebijakan Formulasi Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 Tentang*

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Diponegoro Law Review, 5(2), 1-15

Natalena, dkk. (2022). *Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Pelaku Penggunaan Faktur Pajak Fiktif Dalam Perspektif Tindak Pidana Perpajakan*. Jurnal Ikamakum, 2(1), 601-615

Nunung Latofah dan Harji, Dwikora. (2020). *Analisis Tax Awareness Dalam Upaya Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak Di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bekasi Barat*, (2)1, 52-62

Nurchalis. (2018). *Efektivitas Sanksi Pidana Dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan Dalam Menanggulangi Penghindaran Pajak Korporasi*. Jurnal Hukum dan Peradilan, 7(1), 23-44

Nurfaqih Irfani. (2020). *Asas Lex Superior, Lex Specialis, Dan Lex Posterior: Pemaknaan, Problematika, Dan Penggunaannya Dalam Penalaran Dan Argumentasi Hukum*. Jurnal Legislasi Indonesia, 16(3), 305-325

Putri Ningsi Siregar. (2022). *Implementasi Asas Sistematis Spesialis Sebagai Ketentuan Spesialis Pidana Perbankan Menjadi Tindak Pidana Korupsi (Analisis Putusan Mahkamah Agung Nomor 2405/Pid.Sus/2016)*. Jurnal Ilmiah Mahasiswa Hukum [JIMHUM], 2(2), 1-15

Reine Sinaga dkk. (2017). *Pertanggungjawaban Pidana Direktur Perseroan Terbatas Atas Tindak Pidana Perpajakan Yang Dilakukan Secara Berlanjut (Studi Putusan Nomor 1501/Pid.sus/2019/PN.JKT-BRT)*. Patik: Jurnal Hukum, 7(3), 217-228

- Ruben Achmad. (2016). *Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan*.
Jurnal Hukum Doctrinal, 1(2)
- Seno Sudarmono Hadi dan Ersinta Dian Veromita. (2022). *Analisa Pajak
Pertambahan Nilai Pada Pt Bina Kerja Cemerlang Jakarta Timur*. Akrab
Juara : Jurnal Ilmu-ilmu Sosial (7) 4, 321-335
- Sri Jihan Akune & dkk. (2023). *Konsep Teori Samenloop Menurut Kuhp Dan
Penerapannya Dalam Proses Peradilan Tindak Pidana Perbarengan
(Concursus)*. Journal of Comprehensive Science, 2(4), 918-924
- Yonani. (2023). *Modus Operandi Tindak Pidana Penggelapan Pajak Di Indonesia*,
Disiplin: Majalah Civitas Akademika Sekolah Tinggi Ilmu Hukum Sumpah
Pemuda, 29 (4), 153-164

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (*Wetboek Van Strafrecht*). Diterjemahkan
oleh Tim Redaksi BIP. Jakarta: Bhuana Ilmu Populer, 2017
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (LN. 2003
No.47, TLN No.4286)
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-
Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara
Perpajakan (LN. 2007 No.85, TLN NO.4740)

Undang-undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan
(LN. 2021 No.246, TLN No.6736)

Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-
Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan
Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (LN. 2009 No. 150, TLN No.
5069)

ARTIKEL

CNN Indonesia. *Sumber Pendapatan Negara dan Daerah beserta Contohnya.*
(2022). Diakses 30 Juli 2023 dari
<https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20220317143338-537-774047/sumber-pendapatan-negara-dan-daerah-beserta-contohnya#:~:text=Setidaknya%20terdapat%203%20sektor%20yang,yang%20berasal%20dari%20luar%20negeri.>

Ni Kadek Widi, Ariyati. *Pengaruh Self Assessment System, Pemeriksaan Pajak, dan Penagihan Pajak Terhadap Penerimaan PPN.* (2019). Diakses 10 Agustus 2023 dari
<https://www.pajakku.com/read/5db6a1534c6a88754c088109/Pengaruh-Self-Assessment-System-Pemeriksaan-Pajak-dan-Penagihan-Pajak-Terhadap-Penerimaan-PPN>