

**PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI ATAS  
PENGUNAAN DOKUMEN PALSU DALAM PENYAMPAIAN  
SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN PAJAK  
(ANALISIS PUTUSAN NOMOR 20/PID.SUS/2023/PT YKK)**

**SKRIPSI**

**Ditulis Untuk Memenuhi Syarat  
Mendapatkan Gelar Sarjana Hukum**

Oleh:  
**DINI AMANDA**  
NPM. 2206200617








**UMSU**

Unggul | Cerdas | Terpercaya

**FAKULTAS HUKUM  
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA  
MEDAN  
2026**



# FAKULTAS HUKUM

Akreditasi Unggul Berdasarkan Keputusan Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi No. 174/SK/BAN-PT/Ak.Ppj/PT/III/2024  
Pusat Administrasi: Jalan Mukhtar Basri No. 3 Medan 20238 Telp. (061) 6622400 – 66224567 Fax. (061)6625474-6631003  
<https://umsu.ac.id>  rektor@umsu.ac.id  umsumedan  umsumedan  umsumedan  umsumedan

Bila menjawab surat ini agar disebutkan  
Nomor dan tanggalnya

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## BERITA ACARA UJIAN MEMPERTAHANKAN SKRIPSI SARJANA BAGI MAHASISWA PROGRAM STRATA I

Panitia Ujian Sarjana Strata-1 Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, dalam Sidangnya yang diselenggarakan pada hari **Sabtu**, Tanggal **18 April 2026**, Jam 11.00 WIB sampai dengan selesai, setelah Mendengar, Melihat, Memperhatikan, Menimbang:

### MENETAPKAN

NAMA : DINI AMANDA  
NPM : 2206200617  
PRODI / BAGIAN : HUKUM/ HUKUM PIDANA  
JUDUL SKRIPSI : PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI ATAS  
PENGGUNAAN DOKUMEN PALSU DALAM PENYAMPAIAN  
SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN PAJAK  
(ANALISIS PUTUSAN NOMOR 20/PID.SUS/2023/PT YKK)


Dinyatakan : ( A ) Lulus Yudisium Dengan Predikat **Istimewa**  
( ) Lulus Bersyarat, memperbaiki / Ujian Ulang  
( ) Tidak Lulus

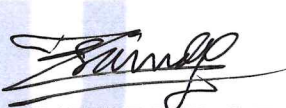
Setelah lulus dinyatakan berhak dan berwenang mendapatkan gelar **Sarjana Hukum (S.H)** Dalam Bagian **Hukum Pidana**.

### PANITIA UJIAN

Ketua

Sekretaris

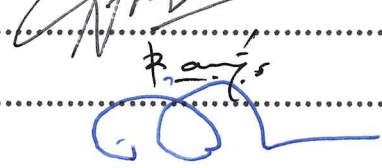
  
Assoc. Prof. Dr. FAISAL, S.H., M.Hum  
NIDN. 0122087502

  
Assoc. Prof. Dr. ZAINUDDIN, S.H., M.H  
NIDN. 0118047901

Anggota Penguji:

1. Dr. MHD. TEGUH SYUHADA LUBIS, S.H., M.H.
2. Dr. NURSARIANI SIMATUPANG, S.H., M.Hum
3. Assoc. Prof. Dr. FARID WAJDI, S.H., M.Hum

1. ....  
2. ....  
3. ....





MAJELIS PENDIDIKAN TINGGI PENELITIAN & PENGEMBANGAN PIMPINAN PUSAT MUHAMMADIYAH  
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA

# FAKULTAS HUKUM

Akreditasi Unggul Berdasarkan Keputusan Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi No. 174/SK/BAN-PT/Ak.Ppj/PT/III/2024  
Pusat Administrasi: Jalan Mukhtar Basri No. 3 Medan 20238 Telp. (061) 6622400 – 66224567 Fax. (061)6625474-6631003  
<https://umsu.ac.id> [rektor@umsu.ac.id](mailto:rektor@umsu.ac.id) [umsu](https://www.facebook.com/umsu) [umsu](https://www.instagram.com/umsu) [umsu](https://www.youtube.com/umsu)

Bila menjawab surat ini agar disebutkan  
Nomor dan tanggalnya

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## PENETAPAN HASIL UJIAN SKRIPSI MAHASISWA FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA

Berdasarkan Berita Acara Ujian Skripsi yang dilaksanakan pada hari **Sabtu** tanggal **18 April 2026**. Panitia Ujian Skripsi Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, dengan ini menetapkan bahwa:

Nama : DINI AMANDA  
NPM : 2206200617  
Prodi/Bagian : HUKUM/ HUKUM PIDANA  
Judul Skripsi : PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI ATAS PENGGUNAAN DOKUMEN PALSU DALAM PENYAMPAIAN SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN PAJAK (ANALISIS PUTUSAN NOMOR 20/PID.SUS/2023/PT YKK)

Penguji :

1. Dr. MHD. TEGUH SYUHADA LUBIS, S.H., M.H	NIDN. 0018098801
2. Dr. NURSARIANI SIMATUPANG, S.H., M.Hum	NIDN. 0111117401
3. Assoc. Prof. Dr. FARID WAJDI, S.H., M.Hum	NIDN. 0102087002

Lulus, dengan nilai A Predikat Istimewa

Oleh karenanya dinyatakan berhak menggunakan gelar **Sarjana Hukum (S.H)**.

Ditetapkan di Medan  
Tanggal, 18 April 2026

### PANITIA UJIAN

Ketua

Assoc. Prof. Dr. Faisal, S.H.M.Hum.  
NIDN. 0122087502

Sekretaris

Assoc. Prof. Dr. Zainuddin, S.H., M.H  
NIDN. 0118047901

## PENGESAHAN SKRIPSI

Judul : PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI ATAS  
PENGUNAAN DOKUMEN PALSU DALAM PENYAMPAIAN  
SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN PAJAK  
(ANALISIS PUTUSAN NOMOR 20/PID.SUS/2023/PT YKK)

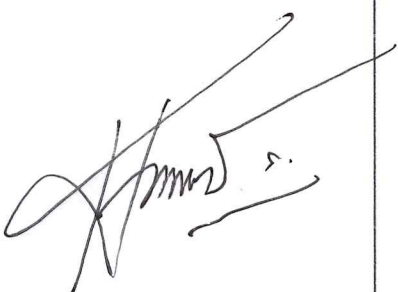
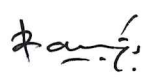
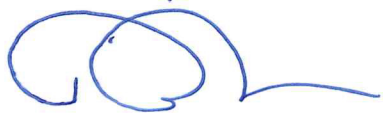
Nama : DINI AMANDA

Npm : 2206200617


Prodi / Bagian : Hukum / Hukum Pidana

Skripsi tersebut diatas telah diujikan oleh Dosen Penguji Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara pada tanggal 18 April 2026.

### Dosen Penguji

		
<p><b><u>Dr. MHD. TEGUH SYUHADA</u></b> <b><u>LUBIS, S.H., M.H.</u></b> <b>NIDN. 0018098801</b></p>	<p><b><u>Dr. NURSARIANI SIMATUPANG,</u></b> <b><u>S.H., M.Hum</u></b> <b>NIDN. 0111117402</b></p>	<p><b><u>Assoc. Prof. Dr. FARID WAJDI, S.H.,</u></b> <b><u>M.Hum</u></b> <b>NIDN. 0102087002</b></p>






Disahkan Oleh :  
Dekan Fakultas Hukum UMSU

  
**Assoc. Prof. Dr. Faisal, S.H., M.Hum**  
**NIDN: 0122087502**



MAJELIS PENDIDIKAN TINGGI PENELITIAN & PENGEMBANGAN PIMPINAN PUSAT MUHAMMADIYAH  
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA

## FAKULTAS HUKUM

Akreditasi Unggul Berdasarkan Keputusan Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi No. 174/SK/BAN-PT/Ak.Ppj/PT/III/2024  
Pusat Administrasi: Jalan Mukhtar Basri No. 3 Medan 20238 Telp. (061) 6622400 – 66224567 Fax. (061)6625474-6631003  
<https://umsu.ac.id>  rektor@umsu.ac.id  umsumedan  umsumedan  umsumedan  umsumedan

Bila menjawab surat ini agar disebutkan  
Nomor dan tanggalnya

### BUKTI PENDAFTARAN UJIAN SKRIPSI

Panitia Ujian Skripsi Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara telah menerima Pendaftaran Ujian Skripsi:

**Nama** : DINI AMANDA  
**NPM** : 2206200617  
**Prodi/Bagian** : HUKUM/ HUKUM PIDANA  
**Judul Skripsi** : PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI ATAS PENGGUNAAN DOKUMEN PALSU DALAM PENYAMPAIAN SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN PAJAK (ANALISIS PUTUSAN NOMOR 20/PID.SUS/2023/PT YKK)  
**Dosen Pembimbing** : Assoc. Prof. Dr. FARID WAJDI, S.H., M.Hum  
NIDN. 0102087002

Selanjutnya layak untuk diujikan

Medan, 10 April 2026

#### PANITIA UJIAN

Ketua

Sekretaris

Assoc. Prof. Dr. FAISAL, S.H. M.Hum.  
NIDN. 0122087502

Assoc. Prof. Dr. ZAINUDDIN, S.H., M.H  
NIDN. 0118047901



MAJELIS PENDIDIKAN TINGGI PENELITIAN & PENGEMBANGAN PIMPINAN PUSAT MUHAMMADIYAH  
**UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA**  
**FAKULTAS HUKUM**

Akreditasi Unggul Berdasarkan Keputusan Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi No. 174/SK/BAN-PT/Ak.Ppt/PT/HE/2024  
Pusat Administrasi: Jalan Mukhtar Basri No. 3 Medan 20238 Telp. (061) 6622400 – 66224567 Fax. (061)6625474-6631003  
🌐 <https://umsu.ac.id> ✉ [rektor@umsu.ac.id](mailto:rektor@umsu.ac.id) 📘 [umsumedan](#) 📷 [umsumedan](#) 🐦 [umsumedan](#) 📺 [umsumedan](#)

Mila menjabar surat ini agar diketahui  
Nama dan tanggalnya

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

**LEMBAR PERSETUJUAN PEMBIMBING**

**NAMA : DINI AMANDA**  
**NPM : 2206200617**  
**PRODI/BAGIAN : HUKUM/HUKUM PIDANA**  
**JUDUL SKRIPSI : PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI ATAS PENGGUNAAN DOKUMEN PALSU DALAM PENYAMPAIAN SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN PAJAK (ANALISIS PUTUSAN NOMOR 20/PID.SUS/2023/PT YKY).**

Disetujui untuk disampaikan kepada  
Panitia Ujian Skripsi

Medan, 09 Februari 2026

Dosen Pembimbing

**Dr. Farid Wajdi, S.H., M.Hum.**

**NIDN. 0102087002**

Unggul | Cerdas | Terpercaya



## PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Saya mahasiswa Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara yang bertandatangan

di bawah ini :

**NAMA** : DINI AMANDA  
**NPM** : 2206200617  
**PRODI/BAGIAN** : HUKUM/ HUKUM PIDANA  
**JUDUL SKRIPSI** : PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA KORPORASI ATAS  
PENGGUNAAN DOKUMEN PALSU DALAM PENYAMPAIAN  
SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN PAJAK  
(ANALISIS PUTUSAN NOMOR 20/PID.SUS/2023/PT YKK)

Dengan ini menyatakan sesungguhnya bahwa Skripsi yang saya tulis secara keseluruhan adalah hasil penelitian karya saya sendiri, kecuali pada bagian-bagian yang dirujuk sumbernya. Apabila ternyata di kemudian hari skripsi ini diketahui merupakan hasil plagiat atau merupakan karya orang lain, maka dengan ini saya menyatakan bersedia menerima sanksi akademik sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Medan, 10 April 2026

Saya yang menyatakan,



**DINI AMANDA**

**NPM. 2206200617**



MAJELIS PENDIDIKAN TINGGI PENELITIAN & PENGEMBANGAN PIMPINAN PUSAT MUHAMMADIYAH  
**UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA**  
**FAKULTAS HUKUM**

Akreditasi Unggul Berdasarkan Keputusan Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi No. 174/SK/BAN-PT/Ak.Pp/PT/HH/2024  
Pusat Administrasi: Jalan Mukhtar Basri No. 3 Medan 20238 Telp. (061) 6622400 – 66224567 Fax. (061)6625474-6631003  
https://umsu.ac.id rektor@umsu.ac.id unsumedan unsumedan unsumedan unsumedan

Harus menjabar surat ini agar diketahui  
Nomor dan tanggalnya

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

**KARTU BIMBINGAN TUGAS AKHIR**

**NAMA** : DINI AMANDA  
**NPM** : 2206200617  
**PRODI/BAGIAN** : HUKUM/HUKUM PIDANA  
**JUDUL SKRIPSI** : PERTANGGUNGJAWABANPIDANA KORPORASI ATAS PENGGUNAAN DOKUMEN PALSU DALAM PENYAMPAIAN SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN PAJAK (ANALISIS PUTUSAN NOMOR 20/PID.SUS/2023/PT YKY).  
**PEMBIMBING** : Dr. Farid Wajdi, S.H., M.Hum.

No.	TANGGAL	MATERI BIMBINGAN	TANDA TANGAN
1.	19-02-2025	Bimbingan draft skripsi	
2.	10-01-2026	Penyerahan draft Skripsi	
3.	20-01-2026	Bimbingan Perbaiki draft skripsi	
4.	03-02-2026	Perbaikan dan penyempurnaan skripsi	
5.	07-02-2026	Peretujuan skripsi untuk diajukan (acc)	
6.			
7.			
8.			
9.			

Mahasiswa dengan judul skripsi tersebut di atas telah melalui proses bimbingan dan telah dilakukan pemeriksaan terhadap daftar pustaka, oleh karenanya skripsi tersebut disetujui untuk diujikan.

Unggul | Cerdas | Terpercaya

Medan, 09 Februari 2026

Diketahui,  
Dekan Fakultas Hukum

Dosen Pembimbing

Assoc. Prof. Dr. FAISAL, S.H., M.Hum.  
NIDN. 0122087502

Dr. Farid Wajdi, S.H., M.Hum.  
NIDN. 0102087002

## KATA PENGANTAR

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

*Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh*

*Alhamdulillahirabbil'alamin*, puji dan syukur dipanjatkan kepada Allah SWT karena atas segala berkat, rahmat, dan karunia-Nya sehingga skripsi ini dapat diselesaikan sebagaimana mestinya. Shalawat dan salam senantiasa tercurah kepada Rasulullah Muhammad SAW beserta keluarga dan para sahabatnya.

Kedua orang tua tersayang dan tercinta Bapak Riswadi dan Almarhumah Ibunda Sri Elina beserta keluarga yang berkontribusi penuh, sangat memahami dan pengertian dalam pengerjaan skripsi ini, memberikan dorongan finansial, memberikan nasihat serta dukungan dan kasih sayang, juga memberikan yang terbaik serta mendoakan yang terbaik pula disetiap langkah dalam menyelesaikan skripsi ini.

Bapak Prof. Dr. Agussani, M.AP selaku Rektor Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara. Bapak Dr. Faisal, S.H., M.Hum selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara. Bapak Prof. Dr. Farid Wajdi, S.H., M.Hum selaku Dosen Pembimbing Skripsi yang banyak sekali membantu, memberi saran dan arahan dalam menyelesaikan dan menyempurnakan skripsi ini. Bapak Dr. Muhammad Teguh Syuhada Lubis, S.H., M.H selaku Kepala Bagian Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, serta Seluruh civitas akademika Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.

Akbar Wijaya sebagai orang spesial yang telah bersedia menemani dalam berproses. Nisa Alfiqih, Kholisah, Dina, Ismi, Feby, Masayu teman terbaik yang selalu mendengarkan cerita, serta berbagi suka dan duka, berbagi keceriaan, mengingatkan dalam pengerjaan skripsi ini, dan memberikan dukungan, serta nasihat.

Terakhir, tidak lupa berterima kasih kepada diri sendiri, terus maju meskipun banyak tantangan yang harus dihadapi. Masa ini adalah masa paling berat dikarenakan kehilangan orang yang dicintai dan sangat diharapkan doa dan dukungan darinya. Namun, apapun yang sudah terjadi pasti ada masa indah yang menanti didepan sana, dan Allah SWT Tidak pernah menempatkan cobaan dibahu yang salah. Mottonya adalah mengejar masa depan dan terus berkembang agar orang yang dicintai termasuk Almarhumah Ibunda bangga dan tersenyum. Semoga pencapaian ini menjadi pengingat bahwa segala hal bisa diraih dengan usaha dan doa. Semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi siapa saja yang membacanya.

*Assalamu 'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh*

Medan, 15 Januari 2026

**Hormat Saya  
Peneliti,**

**DINIAMANDA  
NPM 2206200617**

## ABSTRAK

### **Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Penggunaan Dokumen Palsu Dalam Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak (Analisis Putusan Nomor 20/Pid.Sus/2023/PT Ykk)**

**Dini Amanda**

Pertanggungjawaban pidana korporasi merupakan perkembangan penting dalam hukum pidana modern yang menempatkan korporasi sebagai subjek hukum pidana yang dapat dimintai pertanggungjawaban atas perbuatan melawan hukum yang dilakukan dalam kegiatan usahanya. Salah satu bentuk tindak pidana perpajakan yang melibatkan korporasi adalah penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Yang disingkat (SPT) pajak, yang berpotensi menimbulkan kerugian pada pendapatan negara serta mengganggu sistem administrasi perpajakan. Dalam praktik penegakan hukum, masih terdapat permasalahan terkait penerapan pertanggungjawaban pidana korporasi, khususnya dalam menentukan pihak yang bertanggung jawab dan bentuk sanksi pidana yang tepat.

Jenis penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif dengan sifat deskriptif analitis. Pendekatan yang digunakan meliputi pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*), dengan fokus pada analisis Putusan Nomor 20/PID.SUS/2023/PT YYK. Sumber data penelitian terdiri dari bahan hukum primer berupa peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dan hukum pidana, khususnya Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, bahan hukum sekunder berupa buku teks, jurnal hukum, dan pendapat para ahli, serta bahan hukum tersier berupa kamus dan ensiklopedia hukum. Data dianalisis secara kualitatif dengan metode deskriptif analitis.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan dapat diterapkan apabila perbuatan dilakukan oleh pengurus untuk kepentingan korporasi. Dalam Putusan Pengadilan Tinggi Yogyakarta Nomor 20/Pid.Sus/2023/PT YYK, hakim menerapkan prinsip pertanggungjawaban korporasi dengan mengaitkan tindakan direktur sebagai kehendak korporasi. Perbuatan menyampaikan SPT yang tidak benar sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d UU No. 6 Tahun 1983 jo. UU No. 16 Tahun 2009 terbukti menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sekitar Rp46,7 miliar. Namun, putusan tersebut masih menunjukkan kelemahan dalam pertimbangan hukum, khususnya pada tingkat banding yang kurang mendalam, sehingga menimbulkan ketidakjelasan dasar pertanggungjawaban korporasi dan berpotensi melemahkan kepastian hukum dalam penegakan tindak pidana perpajakan..

**Kata Kunci: Pertanggungjawaban Pidana Korporasi, Pemalsuan Dokumen, Tindak Pidana Perpajakan.**

## DAFTAR ISI

<b>KATA PENGANTAR.....</b>	<b>i</b>
<b>ABSTRAK.....</b>	<b>iii</b>
<b>DAFTAR ISI .....</b>	<b>iv</b>
<b>BAB I PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
A. Latar Belakang.....	1
1. Rumusan Masalah.....	9
2. Tujuan Penelitian .....	9
3. Manfaat Penelitian .....	10
A. Definisi Operasional.....	11
B. Keaslian Penelitian .....	12
C. Metode Penelitian .....	14
1. Jenis Penelitian .....	14
2. Sifat Penelitian .....	14
3. Pendekatan Penelitian .....	15
4. Sumber Data Penelitian.....	17
5. Alat Pengumpul Data .....	18
6. Analisis Data.....	19
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....</b>	<b>20</b>
A. Korporasi Sebagai Subjek Hukum dan Doktrin Pertanggungjawaban Pidana.....	20
B. Kontruksi Hukum Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia ....	25

C.	Dimensi Pemalsuan Dokumen dan Pelaporan Surat Pemberitahuan .....	28
D.	Paradigma Hukum Islam Terhadap Penggelapan Harta Publik.. .....	36
<b>BAB III</b>	<b>HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....</b>	<b>43</b>
A.	Bentuk dan ruang lingkup pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak .....	43
B.	Penggunaan dokumen palsu dalam pelaporan dokumen pajak di indonesia.....	53
C.	Penerapan pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi yang terbukti menggunakan dokumen palsu dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak.....	61
<b>BAB IV</b>	<b>KESIMPULAN DAN SARAN.....</b>	<b>80</b>
A.	Kesimpulan .....	80
B.	Saran .....	81
<b>DAFTAR PUSTAKA</b>	<b>.....</b>	<b>83</b>

# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang

Negara Kesatuan Republik Indonesia secara fundamental didefinisikan sebagai Negara Hukum (*Rechtsstaat*), sebagaimana diamanatkan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Dalam konteks ini, hukum berfungsi sebagai instrumen regulasi yang esensial untuk menjamin kepastian hukum (*rechtszekerheid*) dan kesebandingan proporsional (*proportionality*) dalam interaksi kehidupan bermasyarakat, dengan tujuan utama merealisasikan tatanan masyarakat yang adil dan makmur. Namun, dinamika perkembangan masyarakat modern menunjukkan peningkatan kompleksitas tindak pidana yang menimbulkan kerugian masif pada individu, masyarakat, maupun Negara.

Salah satu permasalahan kontemporer yang mendesak adalah maraknya tindak pidana perpajakan yang dilakukan melalui sarana Korporasi. Tindak pidana perpajakan merupakan salah satu bentuk kejahatan ekonomi yang bertentangan dengan kepentingan umum dan kedaulatan Negara, sebab kerugian finansial yang ditimbulkan oleh kejahatan Korporasi di bidang perpajakan terbukti sangat besar, sehingga membutuhkan perhatian serius dan respons hukum pidana yang efektif.

Secara doktrinal, eksistensi hukum pidana berpijak pada asas pertanggungjawaban pidana (*criminal responsibility*) yang secara *inheren* memerlukan pembuktian adanya kesalahan (*schuld*). Prinsip *geen straf zonder schuld* menegaskan bahwa pidana tidak dapat dijatuhkan tanpa adanya celaka

hukum yang dapat diatribusikan kepada pelaku.<sup>1</sup> Pertanggungjawaban pidana merupakan prasyarat esensial penjatuhan pidana, yang harus dipenuhi di samping pembuktian adanya perbuatan pidana *actus reus* serta niat atau kesalahan *mens rea*.<sup>2</sup>

Namun, dalam perkembangannya, cakupan subjek tindak pidana mengalami pergeseran paradigma. Jika secara klasik subjek hukum pidana hanya dibatasi pada manusia alamiah (*natuurlijk persoon*) sebagaimana terefleksi dalam Pasal 59 KUHP, maka kebutuhan hukum kontemporer menuntut pengakuan terhadap Korporasi sebagai subjek hukum mandiri yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana (*corporate criminal liability*).<sup>3</sup> Seiring perkembangan zaman, Badan Hukum telah dianggap sebagai subjek hukum yang memiliki kapasitas menyanggah hak dan kewajiban.

Badan hukum adalah suatu badan atau perkumpulan yang dapat memiliki hak-hak dan melakukan perbuatan hukum seperti menerima serta memiliki kekayaan sendiri yang terpisah dari anggotanya, serta dapat digugat dan menggugat di depan hukum.<sup>4</sup> Dalam ranah hukum pidana khusus, korporasi dipandang sebagai subjek hukum buatan (*artificial person*) yang mampu melakukan tindakan hukum melalui representasi pengurusnya. Urgensi penempatan korporasi sebagai subjek hukum menjadi determinan dalam sektor perpajakan. Meskipun terdapat perdebatan mengenai kemampuan korporasi menunjukkan nilai moral sebagaimana

---

<sup>1</sup> Eddy Hiariej, 2021, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana* Jakarta: Cahaya Atma Pustaka, halaman. 142.

<sup>2</sup> Tomi Wicaksono Putra, *et.al.* 2023, *Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Kejahatan Hacking*. Pekalongan: PT. Nasya Expanding, halaman. 30.

<sup>3</sup> Mangaranap. 2022, *Hukum Pidana Korporasi*. Yogyakarta: CV Budi Utama, halaman. 3.

<sup>4</sup> Tofik Yanuar Chandra. 2022, *Hukum Pidana*. Jakarta: PT. Sangir Multi Usaha, halaman. 34

manusia, pandangan modern melalui teori kejahatan kerah putih (*white-collar crime*) menegaskan bahwa korporasi mampu melakukan tindak pidana melalui kebijakan organisasionalnya. Urgensi penempatan korporasi sebagai subjek hukum menjadi determinan dalam sektor perpajakan. Pajak merupakan tulang punggung penerimaan negara yang diatur secara pokok dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan atau yang di singkat (KUP) yang telah beberapa kali diubah, terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan atau yang disingkat (UU HPP).<sup>5</sup> Kedudukan pajak yang sangat vital bagi stabilitas fiskal memerlukan perlindungan hukum pidana untuk menjamin kepatuhan wajib Pajak.

Membahas mengenai sektor perpajakan, perlu memahami fenomena pelanggaran di perpajakan, yang dirujuk dalam pandangan Moeljatno yang menyatakan bahwa tindak pidana adalah suatu perbuatan yang dilarang dan diancam dengan pidana terhadap barang siapa yang melanggar larangan tersebut, di mana perbuatan tersebut harus dirasakan oleh masyarakat sebagai hambatan tata pergaulan yang dicita-citakan.<sup>6</sup> Lebih lanjut, Moeljatno menekankan bahwa perbuatan tersebut harus pula dirasakan oleh masyarakat sebagai suatu hambatan terhadap tata pergaulan yang dicita-citakan oleh masyarakat itu sendiri.<sup>7</sup> Dalam konteks perpajakan, setiap tindakan manipulatif yang menghambat penerimaan negara seperti penggunaan dokumen palsu sejatinya merupakan perbuatan pidana

---

<sup>5</sup> Mahrus Ali dan Danu Aris Setiyanto, 2020 "Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Peraturan Perundang-undangan di Indonesia," *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum* 27, no 1, halaman. 35.

<sup>6</sup> Lani Dharmasetya. 2024. *Tindak Pidana Perpajakan*. Jawa Tengah: Eureka Media Aksara, halaman. 44.

<sup>7</sup> *Ibid*, halaman. 46.

yang melanggar norma hukum sekaligus mencederai keadilan sosial serta menghambat pencapaian kemakmuran masyarakat yang diamanatkan oleh konstitusi. tentang kejahatan di bidang perpajakan, hal tersebut tidak akan terlepas dari pengertian tentang tindak pidana perpajakan itu sendiri, Tindak pidana perpajakan pada dasarnya merupakan bagian dari kejahatan ekonomi yang dilakukan tanpa penggunaan kekerasan fisik, melainkan melalui manipulasi intelektual. Secara yuridis, kejahatan ini sering kali menunjukkan karakter *concursum idealis*, di mana satu tindakan tunggal. Seperti, melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak atau yang disingkat (SPT) Pajak yang tidak benar sebenarnya mencakup beberapa dimensi kejahatan sekaligus.<sup>8</sup>

Dimensi tersebut meliputi aspek pemalsuan yaitu penggunaan dokumen fiktif, penipuan atau memberikan informasi sesat kepada otoritas pajak, dan penggelapan atau menahan dana yang seharusnya menjadi hak negara. Oleh karena itu, penegakan hukum terhadap korporasi tidak hanya cukup menasar pada aspek administrasi, tetapi harus menyentuh akar perbuatan pidana yang mendasarinya.<sup>9</sup> Kepatuhan pajak masih menghadapi tantangan karena masih banyak terjadi praktik penggelapan pajak (*tax evasion*), salah satu modusnya adalah penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan yang Tahunan Pajak. Perbuatan ini secara eksplisit dilarang dalam Pasal 39 UU KUP.

---

<sup>8</sup> Reksodiputro. 2021. "Korelasi Tindak Pidana Pemalsuan Dokumen dengan Penggelapan Pajak dalam Sistem Perpajakan Indonesia." *Jurnal Hukum & Pembangunan*, Vol. 51 No. 3, halaman. 712

<sup>9</sup> Simanjuntak. 2023. "Pertanggungjawaban Pidana Korporasi atas Manipulasi Data Perpajakan dalam Perspektif PERMA No. 13 Tahun 2016." *Jurnal Ilmiah Penegakan Hukum*, Vol. 10 No. 2, halaman. 145.

Perspektif Islam (Al-Quran) menjelaskan penggelapan pajak ini erat kaitanya dengan fenomena *ghulul* (penggelapan) harta juga didapat melalui firman Allah SWT di dalam QS. Al-Baqarah (2): 188 sebagai berikut:

وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ وَتُدْلُوا بِهَا إِلَى الْحُكَّامِ لِتَأْكُلُوا فَرِيقًا مِّنْ  
أَمْوَالِ النَّاسِ بِالْإِثْمِ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ ﴿١٨٨﴾

Artinya: *“Dan janganlah sebagian kamu memakan harta sebagian yang lain dengan jalan yang batil, dan (janganlah) kamu membawa (urusan) harta itu kepada hakim, supaya kamu dapat memakan sebagian dari harta benda orang lain itu dengan (jalan berbuat) dosa, padahal kamu mengetahui.”*

Prinsip larangan memakan harta dengan cara batil sebagaimana ditegaskan dalam QS. Al-Baqarah (2): 188, sejalan dengan asas keadilan dan kepastian hukum dalam sistem hukum nasional yang menuntut setiap wajib pajak bertindak jujur dan transparan. Dengan demikian, dari perspektif hukum Islam, pemalsuan dokumen dalam penyampaian SPT Pajak tidak hanya melanggar hukum positif, tetapi juga merupakan perbuatan tercela yang dilarang oleh syariat. Oleh karena itu, penting untuk mengkaji bagaimana pertanggungjawaban pidana korporasi atas tindakan tersebut, tidak hanya dari aspek hukum nasional, tetapi juga berdasarkan nilai-nilai moral dan hukum Islam yang menekankan kejujuran serta larangan memakan harta dengan cara batil.

Pernyataan di atas menimbulkan kesenjangan dalam penelitian ini yaitu pertentangan antara tuntutan normatif dengan realitas penegakan hukum di Indonesia. Secara *Das Sollen* yaitu hukum yang dicita-citakan, setiap wajib pajak korporasi seharusnya menjunjung tinggi asas *self-assessment* dengan

menyampaikan SPT secara benar, lengkap, dan jelas sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 12 ayat (1) UU KUP. Selain itu, berdasarkan PERMA Nomor 13 Tahun 2016, korporasi memiliki kewajiban untuk menjalankan fungsi pengawasan internal (*due diligence*) guna mencegah terjadinya tindak pidana perpajakan demi menjaga stabilitas fiskal negara.<sup>10</sup> Namun, secara *Das Sein*, fakta hukum menunjukkan bahwa korporasi seringkali dimanipulasi menjadi instrumen kejahatan untuk menyamarkan penggelapan pajak melalui skema dokumen fiktif.

Tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi kembali memperoleh perhatian serius dalam praktik penegakan hukum pidana di Indonesia, sebagaimana tercermin secara nyata dalam Putusan Pengadilan Tinggi Yogyakarta Nomor 20/Pid.Sus/2023/PT Ykk dengan terdakwa korporasi PT PJM. Perkara ini bermula dari kegiatan penyidikan yang dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Daerah Istimewa Yogyakarta terhadap PT PJM, setelah ditemukannya indikasi kuat bahwa korporasi tersebut tidak melaksanakan kewajiban perpajakan secara jujur dan transparan sebagaimana diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Berdasarkan hasil penyidikan, terungkap bahwa PT PJM dengan sengaja menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sehingga kewajiban pajak yang seharusnya dibayarkan kepada negara menjadi berkurang dan menimbulkan kerugian nyata pada pendapatan negara. Perkara ini bermula dari hasil penyidikan pidana pajak yang dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil

---

<sup>10</sup> Pramesti & Purwanto, 2022. "Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan Berdasarkan PERMA Nomor 13 Tahun 2016." *Jurnal Analisis Hukum*, Vol. 5 No. 2, halaman. 155-160.

atau yang disingkat sebagai (PPNS) Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Daerah Istimewa Yogyakarta, yang menemukan adanya ketidaksesuaian antara data pelaporan pajak PT PJM dengan kondisi transaksi dan kewajiban pajak yang seharusnya. Berdasarkan hasil penyidikan tersebut, PT PJM diduga secara sistematis melakukan manipulasi pelaporan pajak dengan tujuan menghindari pembayaran pajak terutang. Proses penyidikan ini kemudian dilanjutkan hingga tahap penuntutan setelah berkas perkara dilimpahkan ke Kejaksaan pada tanggal 22 September 2022.

Dalam proses pemeriksaan perkara di persidangan, terungkap bahwa PT PJM sebagai wajib pajak badan dengan sengaja menyampaikan SPT yang isinya tidak benar dan/atau tidak lengkap, sehingga mengakibatkan berkurangnya jumlah pajak yang seharusnya disetorkan kepada negara. Perbuatan tersebut tidak berdiri sebagai kesalahan administratif semata, melainkan merupakan bagian dari pola pelaporan pajak yang menyimpang dan dilakukan secara berkelanjutan, yang menunjukkan adanya kesengajaan korporasi dalam memanfaatkan sistem *self-assessment* untuk mengurangi beban pajaknya secara melawan hukum. Ketidakbenaran isi SPT tersebut mencerminkan adanya rekayasa data pelaporan pajak yang tidak sesuai dengan kondisi transaksi dan kewajiban perpajakan yang sebenarnya.

Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN.Btl menilai bahwa perbuatan PT PJM telah memenuhi unsur tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, karena dilakukan dengan sengaja dan menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Atas dasar pertimbangan tersebut, pengadilan menyatakan PT

PJM terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan, serta menjatuhkan pidana denda sebesar dua kali jumlah pajak terutang. Selain itu, untuk menjamin pemulihan kerugian negara, Majelis Hakim juga menetapkan bahwa apabila denda tersebut tidak dibayarkan dalam jangka waktu yang ditentukan setelah putusan berkekuatan hukum tetap, maka harta kekayaan milik korporasi dapat disita dan dilelang oleh Jaksa.

Berdasarkan uraian latar belakang tersebut, dapat dipahami tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi, khususnya melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak yang isinya tidak benar atau memuat dokumen yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, merupakan persoalan hukum yang kompleks dan berdampak langsung terhadap kepentingan fiskal negara. Penerapan pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi dalam perkara perpajakan menjadi penting untuk dikaji secara mendalam, mengingat korporasi kerap dijadikan sarana untuk melakukan penghindaran pajak secara sistematis melalui mekanisme administrasi yang tampak sah secara formal. Oleh karena itu, penelitian ini mendorong untuk melakukan penelitian hukum guna menganalisis bagaimana konstruksi pertanggungjawaban pidana korporasi diterapkan oleh pengadilan dalam perkara pemalsuan atau penyampaian SPT yang tidak benar.

Adapun penelitian ini dilakukan dengan judul: **Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Penggunaan Dokumen Palsu dalam Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak (Analisis Putusan Pengadilan Tinggi Yogyakarta Nomor 20/PID.SUS/2023/PT YYK).**

## **1. Rumusan Masalah**

Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik beberapa permasalahan yang akan menjadi batasan pembahasan dari penelitian ini nantinya, adapun permasalahannya yaitu:

- a. Bagaimana bentuk dan ruang lingkup pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak?
- b. Apa saja dasar hukum yang mengatur pertanggungjawaban pidana korporasi terkait tindak pidana penggunaan dokumen palsu dalam pelaporan dokumen pajak di Indonesia?
- c. Bagaimana penerapan pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi yang terbukti menggunakan dokumen palsu terhadap Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak dalam putusan nomor 20/Pid.Sus/2023/PT Ykk?

## **2. Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan masalah yang telah disusun, penelitian ini bertujuan untuk:

- a. Mengetahui dan menganalisis bentuk serta ruang lingkup pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak;
- b. Mengidentifikasi dan menjelaskan dasar hukum yang mengatur pertanggungjawaban pidana korporasi terkait tindak pidana penggunaan dokumen palsu dalam pelaporan dokumen pajak di Indonesia;

- c. Mengkaji penerapan pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi yang terbukti menggunakan dokumen palsu dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak.

### **3. Manfaat Penelitian**

Berdasarkan permasalahan yang telah diuraikan di atas maka penelitian ini diharapkan dapat memberikan faedah kepada berbagai pihak terutama:

- a. Secara Teoretis. Penelitian ini berkontribusi dalam pengembangan ilmu hukum pidana, khususnya mengenai konsep pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan. Penelitian ini juga diharapkan dapat memperkaya literatur akademik mengenai penerapan Pasal 39 ayat (1) huruf d Undang-Undang Nomor: 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang berkaitan dengan penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak oleh korporasi. Dengan demikian, penelitian ini dapat menjadi referensi akademik yang mengisi kekosongan penelitian sebelumnya yang umumnya masih membahas tindak pidana perpajakan secara umum tanpa menitikberatkan pada aspek penggunaan dokumen palsu dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak.
- b. Secara Praktis. Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat bagi berbagai pihak. Bagi pemerintah dan Direktorat Jenderal Pajak, penelitian ini dapat menjadi masukan dalam memperkuat sistem pengawasan dan perumusan kebijakan hukum guna mencegah manipulasi dokumen dalam pelaporan pajak. Bagi aparat penegak hukum, penelitian ini dapat menjadi acuan dalam menerapkan pertanggungjawaban pidana korporasi secara konsisten demi

terciptanya kepastian hukum. Bagi korporasi, penelitian ini memberikan pemahaman bahwa penggunaan dokumen palsu dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak tidak hanya berdampak administratif, tetapi juga berpotensi menimbulkan sanksi pidana. Sementara itu, bagi masyarakat, penelitian ini bermanfaat untuk meningkatkan kesadaran akan pentingnya kepatuhan pajak serta mendorong terwujudnya sistem perpajakan yang adil dan berintegritas.

## **B. Definisi Operasional**

Definisi operasional merupakan penjabaran konsep-konsep yang digunakan dalam penelitian ini agar memiliki batasan yang jelas dan dapat diukur. Sesuai dengan judul “Pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak”, maka pengertian operasional dijelaskan sebagai berikut:

1. Pertanggungjawaban pidana korporasi merupakan mekanisme hukum yang menempatkan korporasi sebagai subjek hukum pidana, sehingga dapat dimintai pertanggungjawaban atas tindak pidana yang dilakukan oleh pengurus, pegawai, atau pihak lain yang bertindak untuk dan atas nama korporasi. Pengaturan mengenai hal ini terdapat dalam Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor: 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi, yang memungkinkan dijatuhkannya sanksi pidana berupa denda, perampasan keuntungan, pencabutan izin usaha, hingga pembubaran korporasi.
2. Dokumen palsu dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak adalah dokumen perpajakan yang dipalsukan atau dimanipulasi dengan tujuan memberikan

keterangan yang tidak benar, guna mengurangi jumlah pajak terutang. Bentuknya antara lain faktur pajak fiktif, laporan keuangan manipulatif, atau bukti transaksi yang tidak sesuai kenyataan. Ketentuan mengenai hal ini diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d Undang-Undang Nomor: 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta Pasal 263 Kitab Undang Hukum Pidana tentang pemalsuan surat.

3. Surat pemberitahuan tahunan pajak merupakan laporan tahunan wajib pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak yang memuat perhitungan dan pembayaran pajak terutang, baik bagi wajib pajak orang pribadi maupun badan. Berdasarkan Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor: 28 Tahun 2007, Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak wajib diisi dengan benar, lengkap, dan jelas serta dilampiri laporan keuangan dan dokumen pendukung lainnya.

### **C. Keaslian Penelitian**

Pada penelitian ini, Peneliti telah meneliti berbagai karya ilmiah yang memiliki tema serupa untuk memastikan tidak terjadi duplikasi penelitian. Terdapat beberapa skripsi yang mendekati topik yang dibahas dalam penelitian ini yang berfokus pada pertanggungjawaban korporasi dalam persoalan faktur pajak fiktif. Namun berdasarkan bahan kepustakaan dari lingkungan Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara dan perguruan tinggi lainnya, tidak ditemukan penelitian yang sama dengan pokok pembahasan yang diteliti yang berjudul “Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Penggunaan Dokumen Palsu Dalam Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak (ANALISIS PUTUSAN NOMOR 20/Pid.Sus/2023/PT Ykk)”.

Adapun penelitian terdahulu yang memiliki kedekatan tema dapat dijelaskan dalam tabel berikut:

Tabel 1. Penelitian Terdahulu

No.	Nama Peneliti	Judul	Rumusan Masalah	Jenis Karya Ilmiah
1	Rusito dan Kabeel Suwardi (2019); Dosen Fakultas Hukum, Universitas Wijayakusuma Purwokerto, Indonesia.	Pertanggungjawaban Tindak Pidana Korporasi dalam Bidang Perpajakan.	1. Bagaimana pertanggungjawaban tindak pidana korporasi dalam bidang perpajakan menurut tinjauan hukum pidana? 2. Bagaimana rumusan delik pidana yang dapat dilakukan oleh wajib pajak badan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Pajak?	Skripsi
2	Bosma Simanjuntak (2022)	Pertanggungjawaban Pidana korporasi Yang Melakukan Tindak Pidana Pemalsuan Bukti Transaksi Pembayaran Pajak (Studi Putusa Nomor:334/Pid.d.Sus/2020/PN .Jkt Brt).	1. Bagaimanakah dasar pertimbangan hakim dalam menjatuhkan pidana terhadap korporasi yang melakukan tindak pidana Pemalsuan bukti transaksi pembayaran pajak dalam Studi Putusan Nomor:334/Pid.sus/2020/PN. Jkt.Br? 2. Bagaimanakah sistem pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi yang melakukan tindak pidana Pemalsuan bukti transaksi pembayaran pajak dalam studi Putusan Nomor:334/Pid.sus/2020/PN. Jkt.Br?.	Skripsi
3	Jordan Sampriano Dalano Mamole, Rafly Singal dan Grace Bawole (2024)	Penegakan hukum bagi korporasi yang melakukan tindak pidana pemalsuan bukti pembayaran pajak.	1. Bagaimana terjadinya pemalsuan bukti pembayaran pajak? 2. Bagaimana penegakan hukum bagi korporasi yang melakukan tindak pidana pemalsuan bukti pembayaran pajak?	Skripsi

Secara *konstruktif* penelitian dengan judul "Pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak (ANALISIS PUTUSAN NOMOR 20/Pid.Sus/2023/PT YYK)" berbeda dengan penelitian terdahulu, baik dari segi judul, permasalahan maupun dari hasil pembahasan judul. Penegasan lain bahwa penelitian ini adalah asli sesuai dengan asas-asas keilmuan yang jujur, rasional dan objektif serta terbuka. Hal tersebut merupakan implikasi etis dari proses menemukan kebenaran ilmiah, sehingga penelitian ini dapat dipertanggungjawabkan kebenarannya secara ilmiah.

#### **D. Metode Penelitian**

Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif (*doktrinal*), yaitu menelaah norma hukum positif, asas hukum, dan doktrin yang berkaitan dengan pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak. Pendekatan ini bertujuan memberikan analisis teoritis dan konseptual terhadap isu hukum yang diteliti.<sup>11</sup>

##### **1. Jenis Penelitian**

Jenis penelitian adalah penelitian hukum normatif, dengan bahan hukum utama berupa peraturan perundang-undangan, literatur, dan putusan pengadilan yang relevan.

##### **2. Sifat Penelitian**

---

<sup>11</sup> Rio Christiawan. 2024. *Penelitian Hukum Normatif*. Jakarta: Rajawali Pers. halaman 7.

Sifat penelitian ini adalah deskriptif analitis, yaitu penelitian yang bertujuan menggambarkan dan menganalisis ketentuan hukum yang berkaitan dengan pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak. Penelitian ini tidak hanya memaparkan norma dan fakta hukum yang relevan, tetapi juga menganalisisnya secara sistematis untuk memperoleh pemahaman yang komprehensif terhadap objek penelitian.<sup>12</sup>

### 3. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif (*doktrinal*), yaitu penelitian yang berfokus pada norma hukum positif yang berlaku serta prinsip-prinsip hukum yang terkait dengan pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak.<sup>13</sup> Penelitian hukum normatif dilakukan dengan cara menelaah bahan hukum primer, sekunder, dan tersier untuk menemukan aturan hukum, asas hukum, dan doktrin hukum yang relevan.<sup>14</sup>

Adapun pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*) Pendekatan ini digunakan dengan menelaah peraturan Perundang-undangan yang berkaitan langsung dengan tindak pidana perpajakan dan pertanggungjawaban pidana

---

<sup>12</sup> Gunardi, 2022. *Buku Ajar Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: Damera Press, halaman. 26-30.

<sup>13</sup> Soerjono Soekanto & Sri Mamudji. 2019. *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Rajawali Pers. halaman. 20-25.

<sup>14</sup> Peter Mahmud Marzuki. 2017. *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana. halaman. 28.

korporasi, seperti Undang-Undang Nomor: 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo. Undang-Undang Nomor: 16 Tahun 2009, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, khususnya terkait asas-asas pertanggungjawaban pidana, Undang-Undang Nomor: 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor: 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (sebagai pembanding dalam sanksi pidana korporasi), Peraturan Mahkamah Agung Nomor: 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi.

- b. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*) Pendekatan ini digunakan untuk mengkaji doktrin-doktrin hukum yang dikemukakan para ahli mengenai, definisi dan ruang lingkup korporasi sebagai subjek tindak pidana. Teori pertanggungjawaban pidana korporasi, baik berdasarkan doktrin *strict liability*, *vicarious liability*, maupun *corporate culture model*.<sup>15</sup>
- c. Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat bagi berbagai pihak. Bagi pemerintah dan Direktorat Jenderal Pajak, penelitian ini menjadi bahan masukan dalam memperkuat pengawasan dan perumusan kebijakan hukum guna mencegah manipulasi dokumen dalam pelaporan pajak. Bagi aparat penegak hukum, penelitian ini dapat menjadi acuan dalam penerapan pertanggungjawaban pidana korporasi secara konsisten demi terciptanya kepastian hukum. Bagi korporasi dan masyarakat, penelitian ini meningkatkan pemahaman mengenai konsekuensi pidana penggunaan

---

<sup>15</sup> Joko Sriwidodo. 2022. *Pertanggungjawaban Kejahatan Korporasi dalam Sistem Hukum Pidana di Indonesia*, Yogyakarta: Kepel Press. halaman. 78–100.

dokumen palsu dalam SPT serta mendorong kepatuhan pajak dan sistem perpajakan yang berintegritas.<sup>16</sup>

- d. Pendekatan kasus (*case approach*) dilakukan dengan menganalisis Putusan Pengadilan Tinggi Yogyakarta Nomor 20/PID.SUS/2023/PT YYK yang melibatkan korporasi PT PJM, karena putusan tersebut menegaskan korporasi sebagai subjek hukum pidana yang dapat dimintai pertanggungjawaban atas penyampaian SPT yang tidak benar atau tidak lengkap dan menimbulkan kerugian negara.

Melalui analisis terhadap pertimbangan hukum dan amar putusan tersebut, penelitian ini mengkaji bagaimana Majelis Hakim membangun konstruksi kesalahan *mens rea* korporasi, menilai keterkaitan perbuatan pidana dengan kepentingan dan aktivitas korporasi, serta menerapkan ketentuan Pasal 39 Undang-Undang KUP dalam menjatuhkan sanksi pidana berupa denda terhadap korporasi. Dalam amar Putusan Nomor 20/PID.SUS/2023/PT YYK, Majelis Hakim menyatakan PT PJM terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dengan sengaja menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, serta menjatuhkan pidana denda sebesar dua kali jumlah pajak terutang, yaitu senilai Rp93.560.000.000,00. Menggabungkan ketiga pendekatan ini, penelitian diharapkan mampu memberikan analisis yang komprehensif mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi.

#### **4. Sumber Data Penelitian**

---

<sup>16</sup> Rio Christiawan. 2024. *Penelitian Hukum Normatif*. Jakarta: Rajawali Pers. halaman. 11

Sumber data yang dapat digunakan dalam melakukan penelitian hukum ini adalah data sekunder yang mencakup bahan hukum primer, sekunder, dan tersier.<sup>17</sup>

Sumber data sekunder yang terdiri dari:

- a. Data yang bersumber dari hukum Islam yaitu Al-Quran dan Hadits (Sunah Rasul). Data yang bersumber dari Hukum Islam tersebut lazim disebut pula sebagai data kewahyuan. Adapun sumber data dari hukum islam yang terdapat dalam penelitian ini adalah QS. Al-Baqarah (2): 188.
- b. Bahan hukum primer yaitu bahan hukum yang mengikat, seperti Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Undang-Undang Nomor: 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo. Undang-Undang Nomor: 16 Tahun 2009, Undang-Undang Nomor: 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi jo. Undang-Undang Nomor: 20 Tahun 2001, Peraturan Mahkamah Agung Nomor: 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi. penjelasan terhadap bahan hukum primer, yaitu Buku-buku yang berkaitan dengan hukum pidana, hukum pajak, dan pertanggungjawaban korporasi, Artikel, jurnal hukum, dan penelitian terdahulu yang relevan dengan tindak pidana perpajakan dan kejahatan korporasi.
- c. Bahan hukum tersier, yaitu bahan yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder, yaitu Kamus Besar

---

<sup>17</sup> Soerjono Soekanto. 2014. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: Universitas Indonesia. halaman. 52

Bahasa Indonesia, Kamus Hukum, Ensiklopedia Hukum, Sumber Dari Internet.

## **5. Alat Pengumpulan Data**

Alat pengumpul data yang dipergunakan dalam dalam penelitian ini dilakukan dengan cara Studi Kepustakaan yang dilakukan dengan dua cara yaitu:

- 1) *Online*, yaitu diperoleh melalui searching media internet untuk penelaahan bahan hukum primer (UUD 1945, KUHP, UU KUP, UU Tipikor, UU HPP), bahan hukum sekunder (buku, jurnal, hasil penelitian terdahulu terkait pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak), serta bahan hukum tersier (kamus hukum, ensiklopedia, KBBI).
- 2) *Offline*, Pengumpulan data dilakukan melalui perpustakaan kampus Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, toko buku, serta perpustakaan digital dan sumber daring kredibel guna menghimpun data sekunder yang relevan dengan permasalahan penelitian.

## **6. Analisis Data**

Analisis data merupakan kegiatan memfokuskan, mengabstraksikan, serta mengorganisasikan data secara sistematis untuk memberikan jawaban terhadap permasalahan penelitian. Analisis ini berfungsi untuk memanfaatkan data yang telah terkumpul dalam memecahkan masalah penelitian. Pengolahan data dilakukan dengan cara menarik kesimpulan deduktif-induktif, sehingga hasilnya bersifat mendalam, terinci, dan spesifik serta dapat dirangkum dalam suatu alur analisis yang mudah dipahami.



## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Korporasi Sebagai Subjek Hukum Dan Doktrin Pertanggungjawaban Pidana

##### 1. Korporasi Sebagai Subjek Hukum

Korporasi merupakan suatu entitas usaha yang dapat berbentuk badan hukum maupun tidak berbadan hukum, yang di dalamnya terdapat susunan organisasi dan sistem kepengurusan. Dalam menjalankan kegiatan usahanya, korporasi bertindak melalui para pengurus atau pihak-pihak yang diberi kewenangan untuk mewakili dan mengelola kegiatan tersebut.<sup>18</sup> Subjek hukum adalah sesuatu yang dapat memiliki hak dan kewajiban. Maksudnya adalah subjek hukum dapat melakukan hubungan hukum atau bertindak melakukan kewenangan hukum berdasarkan ketentuan hukum yang ada.<sup>19</sup>

Subjek Hukum menurut Utrecht adalah pendukung hak, yaitu manusia atau badan yang menurut hukum mempunyai kekuatan untuk menjadi pendukung hak. Subjek hukum terbagi menjadi dua yaitu:

##### a. Manusia (*naturlijk person*)

Manusia sebagai subjek hukum, setiap manusia mempunyai hak dan kewajiban, tanpa kecuali. kewenangan hukum untuk mempunyai hak dan kewajiban. Setiap manusia mempunyai kewenangan hukum untuk mempunyai

---

<sup>18</sup> Ratri Novita Erdianti. 2018. *Kedudukan Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Di Indonesia*. Malang: Universitas Muhammadiyah Malang. halaman. 6-9.

<sup>19</sup> Nasrudin. 2025. *Pengantar Ilmu Hukum*. Bandung: Widina Media Utama. halaman. 65.

hak dan kewajiban, tetapi belum tentu mempunyai kewenangan untuk bertindak melakukan sendiri hak dan kewajibannya.

b. Badan Hukum (*recht person*)

Dalam bahasa Indonesia diartikan sebagai organisasi atau perkumpulan yang didirikan dengan akta yang otentik dan dalam hukum diperlakukan sebagai orang yang memiliki hak dan kewajiban atau disebut juga dengan subjek hukum. Badan hukum ini tidak memiliki kemampuan untuk memahami dan menilai baik dan buruknya suatu perbuatan, serta tidak memiliki kehendak bebas untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perbuatan. Oleh karena itu, badan hukum tidak dapat dikenakan sanksi pidana secara langsung. Namun, pemimpin atau pengurus badan hukum yang dapat dikenakan sanksi pidana secara pribadi atau perbuatan yang mereka lakukan atas nama badan hukum tersebut, apabila perbuatan tersebut merupakan tindak pidana<sup>20</sup>

Sebagai suatu subjek hukum, korporasi memiliki beberapa entitas dan peranan dalam lalu lintas hak dan kewajiban hukum khususnya hukum pidana. Ada beberapa kedudukan korporasi dalam peradilan pidana.<sup>21</sup> yaitu, Pertama, Sebagai pembuat tindak pidana. Pada perkembangannya, korporasi dianggap mampu melakukan suatu tindak pidana. Oleh karena itu korporasi juga dapat ditempatkan sebagai suatu pelaku tindak pidana. Kejahatan kerah putih (*white-collar crime*) merupakan kejahatan yang dilakukan oleh individu atau korporasi

---

<sup>20</sup> Gilang Rizki Aji Putra. 2022. "Manusia Sebagai Subyek Hukum Buletin Hukum dan Keadilan". Universitas Islam Negeri Syarif Jakarta: *Jurnal Adalah Buletin Hukum & Keadilan*. No.1, halaman. 28-29.

<sup>21</sup> Andreas N. Marbun. 2020. *Pertanggungjawaban Tindak Pidana Korporasi*. Depok: MaPPI FHUI, halaman. 12-13.

yang memiliki kedudukan sosial dan ekonomi tinggi serta berkaitan dengan jabatan atau fungsi tertentu. Dalam bidang perpajakan, perbuatan berupa penyampaian SPT Pajak yang tidak benar dapat dikualifikasikan sebagai bentuk *white-collar crime*, karena dilakukan melalui penyalahgunaan kewenangan dan mekanisme administrasi perpajakan. Apabila perbuatan tersebut dilakukan oleh korporasi, maka tindak pidana tersebut termasuk dalam tindak pidana korporasi di bidang perpajakan. Karakteristik tindak pidana ini bersifat kompleks, sistematis, dan terorganisasi, sehingga sulit terdeteksi secara langsung.

Pelanggaran terhadap kewajiban penyampaian SPT Pajak oleh korporasi memerlukan pendekatan penegakan hukum yang menekankan pertanggungjawaban pidana korporasi. Kedua, Sebagai alat melakukan tindak pidana Disamping pelaku, pada dasarnya korporasi sebagai suatu entitas juga dapat dimanfaatkan oleh orang-orang tertentu untuk melakukan suatu tindak pidana. Sebagai contoh, dalam kasus pemalsuan SPT Pajak, sering kali sejak awal telah dirancang penggunaan korporasi untuk menyampaikan laporan pajak yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya. Peraturan perundang-undangan mewajibkan setiap korporasi untuk menyampaikan SPT Pajak secara benar, lengkap, dan jelas.

Namun di sisi lain, demi mengurangi beban pajak yang harus dibayarkan, pihak-pihak yang berkepentingan memanfaatkan struktur administrasi dan pembukuan perusahaan untuk merekayasa data keuangan dalam SPT Pajak. Ketiga, Sebagai objek tindak pidana, Korporasi juga bisa dijadikan suatu objek dari tindak pidana. Dimana pada dasarnya korporasi justru menjadi pihak yang dirugikan dari adanya suatu tindak pidana yang dilakukan oleh pihak-pihak tertentu. Pihak-

pihak tersebut justru mengambil keuntungan demi kepentingan mereka sendiri, dan korporasi justru menderita kerugian akibat tindakan pihak-pihak tersebut. Tentu saja dalam hal ini, Korporasi tidak dapat dimintakan pertanggung jawaban pidana karena korporasi itu sendiri justru menjadi pihak yang dirugikan.

## 2. Teori Pertanggungjawab Pidana Korporasi

Penguatan kedudukan korporasi sebagai subjek hukum pidana tidak dapat dilepaskan dari berkembangnya doktrin-doktrin pertanggungjawaban pidana korporasi yang menjadi dasar teoritis untuk mengatribusikan kesalahan pidana kepada korporasi. Doktrin-doktrin tersebut lahir sebagai respons atas keterbatasan konsep kesalahan dalam hukum pidana klasik yang hanya berorientasi pada individu, sehingga tidak mampu menjangkau kejahatan yang dilakukan melalui struktur dan mekanisme korporasi yang kompleks. Berikut beberapa teori yang akan dijelaskan dalam pembahasan ini yaitu:

### a. Teori *Vicarious Liability*

*Vicarious liability* merupakan doktrin dalam hukum pidana korporasi yang menegaskan bahwa korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban pidana atas perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh pengurus, pejabat, atau karyawannya, sepanjang perbuatan tersebut dilakukan dalam rangka pelaksanaan tugas dan untuk kepentingan korporasi. Dalam doktrin ini, kesalahan yang dilakukan oleh individu tidak dipandang semata-mata sebagai tanggung jawab

pribadi, melainkan dialihkan kepada korporasi sebagai subjek hukum yang memperoleh manfaat dari perbuatan tersebut.<sup>22</sup>

b. *Identification Theory*

*Identification theory*, memandang bahwa kehendak dan perbuatan pengurus puncak atau pihak yang memiliki kedudukan strategis dalam korporasi dapat diidentifikasi sebagai kehendak dan perbuatan korporasi itu sendiri. Dalam konteks ini, tindakan pengurus yang memiliki kewenangan menentukan kebijakan korporasi diperlakukan sebagai tindakan korporasi, sehingga unsur kesalahan (*mens rea*) dapat dilekatkan secara langsung kepada korporasi. Doktrin ini relevan dalam tindak pidana perpajakan, khususnya yang berkaitan dengan kebijakan internal perusahaan dalam penyusunan dokumen dan pelaporan SPT.

c. Teori *Strict Liability*

Doktrin *strict liability* memainkan peran penting dalam pertanggungjawaban pidana korporasi, terutama dalam tindak pidana yang bersifat administratif dan berbasis dokumen, Salah satu contohnya adalah tindak pidana perpajakan. Doktrin ini menitikberatkan pada adanya pelanggaran terhadap kewajiban hukum tanpa harus membuktikan unsur kesalahan secara subjektif. Penerapan *strict liability* dimaksudkan untuk meningkatkan kepatuhan hukum dan efektivitas penegakan hukum, mengingat korporasi memiliki kemampuan dan sumber daya untuk memastikan terpenuhinya kewajiban administratif yang dibebankan oleh

---

<sup>22</sup> Dijan Widijowati, dkk, 2022, "Peran Teori Identifikasi Dalam Pertanggungjawaban Korporasi Pada Tindak Pidana Perlindungan Konsumen", *Jurnal Kertha Semaya*, Vol. 19 No. 7, halaman. 1687.

undang-undang.<sup>23</sup> Keberadaan doktrin *vicarious liability*, *identification theory*, dan *strict liability* menunjukkan bahwa pertanggungjawaban pidana korporasi tidak lagi bertumpu semata-mata pada konsep kesalahan individual, melainkan juga pada peran sistem, kebijakan, dan budaya korporasi dalam memungkinkan terjadinya tindak pidana. Penguatan doktrin-doktrin tersebut menegaskan bahwa pengakuan korporasi sebagai subjek hukum pidana merupakan suatu keniscayaan dalam hukum pidana modern guna menjamin efektivitas penegakan hukum dan perlindungan terhadap kepentingan masyarakat, khususnya dalam bidang perpajakan.

## **B. Konstruksi Hukum Tindak Pidana Perpajakan Di Indonesia**

Istilah *tindak pidana* merupakan terjemahan dari konsep *strafbaar feit* yang berasal dari *Wetboek van Strafrecht* Belanda. Konsep tersebut kemudian diadopsi ke dalam sistem hukum pidana Indonesia seiring dengan berlakunya KUHP sebagai warisan hukum kolonial. Secara terminologis, *strafbaar feit* merujuk pada suatu perbuatan yang oleh ketentuan hukum dinyatakan terlarang dan diancam dengan sanksi pidana. Sejalan dengan pengertian tersebut, Kamus Besar Bahasa Indonesia mendefinisikan tindak pidana sebagai perbuatan yang tergolong kejahatan dan dapat dikenakan hukuman berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Ahli hukum pidana Indonesia, Prof. Moeljatno, mengemukakan bahwa tindak pidana merupakan suatu perbuatan yang dilarang oleh ketentuan hukum, di mana

---

<sup>23</sup> Henry Dianto Pardamean Sinaga, 2019, "Pengaturan Pertanggungjawaban Mutlak Wajib Pajak Di Indonesia Dalam Perspektif Keadilan Dan Kemanfaatan Umum", *Jurnal Hukum & Pembangunan* Vol. 49 No. 3, halaman. 523.

larangan tersebut disertai dengan ancaman sanksi pidana tertentu bagi setiap orang yang melanggarnya. Berdasarkan pengertian tersebut, dapat dipahami bahwa keberadaan suatu tindak pidana selalu didasarkan pada adanya peraturan perundang-undangan yang secara tegas merumuskan perbuatan yang dilarang sekaligus menetapkan sanksi pidana atas pelanggaran tersebut.

Konteks perpajakan, perbuatan-perbuatan yang dilarang beserta sanksi pidananya diatur dalam beberapa peraturan perundang-undangan, antara lain Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994, Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2020, serta Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000.

Suatu perbuatan dapat disebut sebagai tindak pidana di bidang perpajakan jika terpenuhinya unsur-unsur tindak pidana dan pembuktian unsur-unsur tindak pidana yang didakwakan kepada terdakwa dilakukan pada saat proses pemeriksaan dalam persidangan di pengadilan. Terdapat empat unsur tindak pidana di bidang perpajakan, meliputi:

1. Unsur Subjek

Unsur subjek dalam tindak pidana perpajakan merujuk pada pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana. Berdasarkan Pasal 39, Pasal 39A, dan Pasal

43 Undang-Undang KUP, subjek tindak pidana meliputi orang pribadi *natuurlijk persoon*, badan hukum *rechtspersoon*, serta pihak lain yang turut serta atau membantu terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan.

## 2. Unsur Perbuatan

Pengaturan mengenai perbuatan-perbuatan yang tergolong sebagai tindak pidana perpajakan dapat ditemukan dalam beberapa peraturan perundang-undangan, yaitu Undang-Undang KUP, Undang-Undang PBB, Undang-Undang Bea Meterai, serta Undang-Undang PPSP. Masing-masing undang-undang tersebut memuat ketentuan pidana yang merumuskan secara rinci jenis perbuatan yang dilarang, seperti tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, menggunakan dokumen palsu, maupun tidak melaksanakan kewajiban perpajakan tertentu yang menimbulkan kerugian bagi negara, beserta sanksi pidana yang dapat dikenakan.

## 3. Unsur Akibat

Unsur akibat berkaitan dengan dampak yang ditimbulkan dari perbuatan pidana di bidang perpajakan, yaitu terjadinya keadaan yang dilarang oleh undang-undang. Salah satu contoh dapat dilihat dalam Pasal 38 Undang-Undang KUP yang menegaskan bahwa perbuatan karena kealpaan, seperti tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan yang tidak benar atau tidak lengkap, dapat mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara.

## 4. Unsur Kesalahan

Unsur kesalahan merupakan syarat pertanggungjawaban pidana yang berkaitan dengan sikap batin pelaku terhadap perbuatannya (*mens rea*). Dalam

hukum perpajakan, bentuk kesalahan meliputi kealpaan (*culpa*) dan kesengajaan (*dolus*). Pasal 38 Undang-Undang KUP mengatur tindak pidana yang dilakukan karena kealpaan, sedangkan Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang KUP mengatur tindak pidana yang dilakukan dengan unsur kesengajaan beserta sanksi pidananya.<sup>24</sup>

### **C. Dimensi Pemalsuan Dokumen Dan Pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Dalam Tindak Pidana Perpajakan**

SPT merupakan instrumen sentral dalam sistem *self assessment* yang menempatkan Wajib Pajak sebagai pihak yang diberi kepercayaan penuh untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, SPT bukan hanya sarana administratif, melainkan dokumen hukum yang memiliki kekuatan pembuktian dalam hubungan hukum antara Wajib Pajak dan negara.<sup>25</sup>

Kewajiban pengisian SPT secara benar, lengkap, dan jelas sebagaimana diatur dalam Pasal 3 Undang-Undang KUP menunjukkan bahwa kebenaran materil isi SPT merupakan elemen fundamental dalam menjaga integritas sistem perpajakan. SPT memuat data formal dan materil yang secara langsung menentukan besarnya pajak terutang, sehingga setiap penyimpangan terhadap kebenaran data tersebut berpotensi menimbulkan kerugian pada penerimaan negara. Dalam perspektif tindak pidana perpajakan, SPT sering kali menjadi sarana utama *instrumentum delicti* terjadinya perbuatan melawan hukum. Pemalsuan dokumen

---

<sup>24</sup> Surya Wulandari, 2022, *Mengenal Unsur-unsur Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*, Jakarta: Direktorat Jendral Pajak. halaman. 102.

<sup>25</sup> Maria Lapriska, 2022, *Perpajakan*, Yogyakarta: Graha Ilmu Grup, halaman. 23-25.

dalam pelaporan SPT dapat dilakukan melalui pencantuman keterangan yang tidak benar, penghilangan sebagian atau seluruh penghasilan, penggunaan dokumen pendukung fiktif, maupun manipulasi data harta dan kewajiban. Tindakan tersebut tidak lagi berada dalam ranah kesalahan administratif, melainkan telah memasuki wilayah pidana apabila dilakukan secara sengaja dan sistematis. Tindakan pemalsuan adalah bentuk pelanggaran yang merusak kebenaran dan kepercayaan dengan niat untuk memperoleh keuntungan, baik bagi diri sendiri maupun pihak lain.

Masyarakat yang berkembang dan terstruktur dengan baik, keberlanjutan kehidupan sosial sangat bergantung pada keberadaan jaminan kebenaran dalam berbagai bentuk bukti surat dan dokumen lainnya. Karena itu, tindakan pemalsuan dianggap sebagai ancaman serius terhadap kelangsungan hidup masyarakat tersebut<sup>26</sup> Dalam kajian hukum pidana perpajakan, pemalsuan dokumen merupakan suatu perbuatan yang tergolong sebagai *criminal offense* karena menyangkut pengingkaran kehendak hukum oleh subjek yang berkewajiban untuk patuh pada norma normatif perpajakan.

Dokumen perpajakan seperti SPT, faktur pajak, surat setoran, dan bukti pembayaran pajak merupakan instrumen penting yang memiliki konsekuensi hukum terhadap penetapan kewajiban perpajakan wajib pajak. Karena itu, kebenaran *substansial* terhadap isi dokumen tersebut menjadi prasyarat sahnya perikatan

---

<sup>26</sup> Gatot Efrianto, 2024, *Tindak Pidana Pemalsuan Dalam Akta Otentik*, Malang: PT. Literasi Nusantara Abadi Grup, halaman. 41.

perpajakan dan keberlangsungan kepatuhan perpajakan dalam sistem *self-assessment* yang dianut oleh undang-undang perpajakan nasional.<sup>27</sup>

Secara konseptual, pemalsuan dokumen perpajakan dapat diartikan sebagai perbuatan yang dilakukan dengan sengaja memanipulasi, mengubah, menyembunyikan, atau menggunakan dokumen yang isinya tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, dengan tujuan memperoleh keuntungan secara tidak sah dan menimbulkan kerugian pada keuangan negara. Modus operandi pemalsuan dokumen pajak juga beragam, seperti pembuatan faktur pajak fiktif yang tidak dilandasi transaksi ekonomi nyata.<sup>28</sup> Pendekatan yuridis normatif terhadap pemalsuan dokumen perpajakan menunjukkan bahwa tindakan tersebut pada hakikatnya bertentangan dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang KUP maupun ketentuan pidana dalam KUHP.

Misalnya, dalam konteks faktur pajak yang dikeluarkan tanpa didukung oleh transaksi yang sebenarnya atau dokumen yang dibuat secara tidak sah, undang-undang perpajakan menetapkan bahwa dokumen tersebut tidak memenuhi syarat material dan karena itu tidak sah secara hukum pajak, sekalipun secara formal telah memenuhi persyaratan administratif. Hal ini menempatkan pemalsuan dokumen sebagai bentuk kejahatan ke dalam ranah pidana perpajakan, karena tidak hanya melibatkan pelanggaran administratif tetapi juga melanggar asas kepastian hukum dan kejujuran yang mendasari sistem perpajakan.

---

<sup>27</sup> Harrys, Pratama Teguh, 2024, *Pembaharuan Hukum Pajak Dan Perkembangannya Di Indonesia*, Yogyakarta: Pohon Cahaya Semesta, halaman. 184.

<sup>28</sup> Mohammad Aminudin, 2024, Pertanggungjawaban Pidana Pelaku Tindak Pidana Pemalsuan Dokumen Surat Pemberitahuan Pajak Bumi Dan BAngunan, *Jurnal Fakultas Hukum Al-Azhar Mataram*, Vol. 3, No. 2, halaman. 278-279.

Dari sudut pandang hukum pidana, pemalsuan dokumen di bidang perpajakan dapat dianalisis melalui konstruksi delik yang bertumpu pada dua elemen fundamental, yakni unsur perbuatan *actus reus* dan unsur kesalahan *mens rea*. Unsur perbuatan *actus reus* terwujud dalam tindakan nyata berupa pembuatan, pengubahan, penggunaan, atau penyampaian dokumen perpajakan yang tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Dokumen tersebut disusun sedemikian rupa sehingga memberikan gambaran yang keliru mengenai fakta material perpajakan, baik terkait objek pajak, subjek pajak, maupun besaran kewajiban pajak yang seharusnya dipenuhi. Dalam konteks ini, perbuatan pemalsuan tidak berhenti pada aspek administratif semata, melainkan merupakan manifestasi perbuatan melawan hukum yang secara langsung mengganggu mekanisme pemungutan pajak.<sup>29</sup>

Sementara itu, unsur kesalahan *mens rea* tercermin dalam sikap batin pelaku yang menyertai perbuatan tersebut. Unsur ini dapat berupa kesengajaan, yaitu ketika pelaku secara sadar mengetahui bahwa dokumen perpajakan yang dibuat atau digunakan mengandung ketidakbenaran, namun tetap menyampaikannya kepada otoritas pajak. Bahkan, dalam batas tertentu, kesadaran akan kemungkinan adanya ketidakbenaran yang diterima oleh pelaku *dolus eventualis* juga dapat memenuhi unsur kesalahan dalam tindak pidana perpajakan.<sup>30</sup> Konsep *mens rea* dalam pidana pajak di Indonesia Kajian yuridis memaparkan bahwa konstruksi pidana di bidang perpajakan Indonesia masih melibatkan gabungan *actus reus* dan *mens rea*,

---

<sup>29</sup> Teguh Prasetyo, 2021, *Hukum Pidana*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, halaman. 102.

<sup>30</sup> Dwi Seno Wijanarko, 2022, *Pertanggungjawaban Pidana Implementasi Putusan Pengadilan Perkara Tindak Pidana Perpajakan*, Malang: Literasi Nusantara Abadi, halaman. 31-63

Argumen akademis mengusulkan bentuk lain *strict liability* dalam delik pajak tertentu. Unsur *actus reus* dalam pemalsuan dokumen tindak pidana perpajakan dalam hukum pidana, *actus reus* dipahami sebagai perbuatan yang dilarang oleh undang-undang dan merupakan perwujudan objektif dari suatu tindak pidana. Unsur ini menitikberatkan pada tindakan nyata yang dapat diamati secara empiris, terlepas dari keadaan batin pelaku. Dalam konteks tindak pidana perpajakan, *actus reus* memiliki karakteristik khusus karena diwujudkan melalui perbuatan yang berkaitan dengan dokumen administratif yang memiliki akibat hukum publik. Unsur *actus reus* dalam pemalsuan dokumen tindak pidana perpajakan dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Perbuatan Membuat Dokumen Perpajakan yang Tidak Benar Secara *Materil*

Perbuatan membuat dokumen perpajakan yang isinya tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya merupakan bentuk *actus reus* yang paling mendasar. Dokumen tersebut dapat berupa SPT, faktur pajak, atau dokumen pendukung lainnya yang memuat data fiktif, dimanipulasi, atau direkayasa sedemikian rupa sehingga tidak mencerminkan realitas ekonomi yang sesungguhnya. Dalam perspektif hukum pidana perpajakan, ketidakbenaran *materil* ini menjadi titik utama penilaian perbuatan melawan hukum, meskipun secara formal dokumen tersebut tampak sah.

2. Perbuatan Mengubah atau Memanipulasi Dokumen Perpajakan yang Sah

*Actus reus* juga dapat berupa tindakan mengubah dokumen perpajakan yang pada awalnya dibuat secara benar dan sah. Perubahan tersebut dilakukan dengan cara menambah, mengurangi, atau menghilangkan data tertentu yang berdampak

pada besaran pajak terutang. Perbuatan ini menunjukkan bahwa pemalsuan dokumen perpajakan tidak selalu berbentuk penciptaan dokumen baru, tetapi juga dapat berupa rekayasa terhadap dokumen yang telah ada.

### 3. Perbuatan Menggunakan Dokumen Perpajakan yang Dipalsukan atau Tidak Benar.

Penggunaan dokumen perpajakan yang diketahui tidak benar sebagai dasar pelaporan pajak atau pengajuan hak perpajakan tertentu merupakan bentuk *actus reus* yang berdiri sendiri. Dalam hal ini, fokus penilaian bukan lagi pada siapa yang membuat dokumen tersebut, melainkan pada tindakan menggunakan dokumen yang secara substansial tidak benar untuk memperoleh keuntungan atau menghindari kewajiban pajak. Penggunaan dokumen palsu mempertegas adanya hubungan kausal antara perbuatan pelaku dan potensi kerugian keuangan negara.

### 4. Keterkaitan *Actus Reus* dengan Akibat Kerugian Keuangan Negara

Unsur pertama dari tindak pidana adalah adanya perbuatan atau tindakan dari pelaku yaitu dalam hukum pidana yang dikenal sebagai *actus reus*. Dalam pemalsuan dokumen perpajakan juga berkaitan erat dengan akibat yang ditimbulkan, yakni kerugian atau potensi kerugian pada keuangan negara. Meskipun tidak semua delik perpajakan mensyaratkan timbulnya kerugian aktual, perbuatan yang berpotensi mengurangi penerimaan negara telah cukup untuk memenuhi unsur perbuatan yang dilarang oleh hukum pidana perpajakan.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Amsori, *et. al*, 2025, *Mengenal Hukum Pidana*, Jogkarta: Karya Bakti, halaman. 70.

5. Unsur *Mens Rea* dalam Pemalsuan Dokumen Tindak Pidana Perpajakan. Dalam teori hukum pidana, *mens rea* adalah unsur batin yang mencerminkan sikap batin pelaku saat melakukan perbuatan. Secara klasik dinyatakan dalam adagium *actus non facit reum nisi mens rea*, “sebuah perbuatan tidak membuat seseorang bersalah jika tidak disertai niat/keadaan batin tertentu”.<sup>32</sup> Konteks pemalsuan dokumen perpajakan, *mens rea* menjadi elemen pokok untuk membedakan antara kesalahan administratif dan kesalahan pidana. Unsur *mens rea* dalam tindak pidana pemalsuan dokumen perpajakan dapat diuraikan ke dalam beberapa bentuk berikut:

a. Kesengajaan (*Dolus*)

Kesengajaan (*dolus*) dalam hukum pidana berarti pelaku melakukan perbuatan dengan niat sadar dan mengetahui akibat hukumnya. Dalam pemalsuan dokumen perpajakan, *dolus* terjadi ketika pelaku mengetahui bahwa dokumen yang dibuat atau digunakan tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya, tetapi tetap menyusun atau menggunakannya. Penyampaian SPT atau faktur pajak yang tidak benar akan berdampak pada munculnya kewajiban pajak yang lebih ringan atau keuntungan lain yang tidak sah. Kualitas batin ini harus dibuktikan melalui perilaku, pernyataan, atau bukti lain yang menunjukkan bahwa pelaku secara sadar memilih untuk memanipulasi informasi untuk keuntungan sendiri atau korporasi.

---

<sup>32</sup> Rika Restina, *et.al*, 2025, Tinjauan Hukum Terhadap Tindak Pidana Pemalsuan Tanda Tangan Pada Dokumen Berdasarkan Pasal 263 KUHP, *Jurnal Fakultas Hukum Unsrat*, Vol. 13, No. 5, halaman. 115.

b. Kesengajaan Tersirat (*Dolus Eventualis*)

Beberapa kasus, pelaku mungkin tidak secara *eksplisit* memiliki tujuan kriminal, tetapi menyadari kemungkinan besar bahwa dokumen yang dibuat atau digunakan tidak benar namun tetap melakukannya. Ini disebut *dolus eventualis* yaitu kesengajaan yang diterima meskipun bukan tujuan langsung pelaku. Contoh dalam pemalsuan dokumen perpajakan yaitu Pengurus perusahaan tetap menyetujui pembuatan faktur yang meragukan meskipun tahu ada kemungkinan besar data yang dicantumkan tidak akurat. Dan agen pajak internal menerima laporan yang tidak konsisten dengan bukti transaksi nyata tetapi tetap menyerahkan ke otoritas pajak.

c. Kealpaan (*Culpa*) yang Tidak Ringan

Kealpaan dalam hukum pidana pajak tidak sama dengan kealpaan administratif. Untuk beralih dari kesalahan ringan menjadi unsur pidana, kealpaan harus memiliki tingkat kelalaian yang signifikan *gross negligence*. Dalam konteks perpajakan, culpa dapat dilihat ketika wajib pajak atau penanggung jawab tidak melakukan langkah yang wajar untuk memastikan dokumen akurat. Pelaku berbuat seolah-olah mengikuti prosedur, tetapi lalai memeriksa fakta penting yang seharusnya diketahui dengan mudah. Ketidaktelitian terjadi secara berulang atau melibatkan jumlah pajak yang signifikan.

d. Niat untuk Mengakibatkan Kerugian Negara

Aspek *mens rea* dalam pemalsuan dokumen perpajakan sering kali melibatkan niat untuk memperoleh keuntungan yang tidak sah atau menimbulkan kerugian pada keuangan negara<sup>7</sup>. Ini berbeda dengan sekadar “tidak akurat”, karena

adanya rencana, strategi, atau motif ekonomi yang dapat dari konteks, perilaku, atau dokumen lain. faktor-faktor yang memperkuat niat ini adalah disposisi *internal* dokumen yang menunjukkan perhitungan untuk mengurangi kewajiban pajak. Dan bukti komunikasi internal yang menegaskan bahwa dokumen dipersiapkan untuk menghindari pembayaran pajak. Bukti bahwa pelaku telah mempelajari aturan pajak yang relevan tetapi tetap menyusun dokumen tidak benar.

#### **D. Paradigma Hukum Islam Terhadap Penggelapan Harta Publik Dalam Konteks Tindak Pidana Perpajakan.**

Dalam perspektif hukum Islam, setiap perbuatan yang menimbulkan kerugian terhadap harta orang lain, terlebih lagi harta publik, dipandang sebagai pelanggaran serius terhadap prinsip-prinsip fundamental syariah, yaitu keadilan (*al-'adl*), amanah (*al-amānah*), dan kemaslahatan umum (*al-maṣlahah*). Harta (*al-māl*) menempati posisi sentral dalam sistem nilai Islam dan termasuk salah satu objek perlindungan utama dalam tujuan hukum Islam (*maqāṣid al-sharī'ah*), khususnya dalam aspek *ḥifz al-māl*.

Harta publik dalam hukum Islam memiliki kedudukan yang lebih luas dan strategis dibandingkan harta perseorangan. Harta tersebut merupakan milik kolektif masyarakat yang pengelolaannya dipercayakan kepada negara berdasarkan prinsip amanah.<sup>33</sup> Dalam literatur fikih, konsep ini terwujud dalam institusi *Bayt al-Māl*, yaitu lembaga pengelola keuangan publik yang diperuntukkan bagi kepentingan umat, seperti pembiayaan keamanan, pendidikan, pelayanan sosial, dan pembangunan umum. Setiap tindakan yang mengurangi atau merugikan harta ini

---

<sup>33</sup> Mohammad Ridwan. 2023. *Maqasid Syariah*. Padang: Get Press Indonesia. halaman. 24-56.

termasuk melalui manipulasi kewajiban perpajakan—tidak dipandang semata sebagai pelanggaran administratif, melainkan sebagai jarīmah yang berdampak langsung pada kepentingan masyarakat luas. Dalam konteks negara modern, pajak merupakan manifestasi kontemporer dari harta publik karena berasal dari kontribusi wajib masyarakat dan digunakan untuk membiayai kepentingan umum. Dengan demikian, penggelapan pajak pada hakikatnya merupakan bentuk perampasan hak masyarakat secara tidak langsung, karena mengurangi kapasitas negara dalam memenuhi fungsi pelayanan dan pembangunan publik.<sup>34</sup>

#### 1. Prinsip Keadilan (*al-‘adl*) dalam Perpajakan

Prinsip *al-‘adl* dalam hukum Islam menuntut adanya keseimbangan yang proporsional antara hak dan kewajiban setiap subjek hukum. Dalam bidang perpajakan, keadilan terwujud apabila setiap wajib pajak baik orang pribadi maupun korporasi menunaikan kewajibannya sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku. Penggunaan dokumen palsu oleh korporasi dalam penyampaian SPT pajak secara nyata menciptakan ketimpangan struktural, karena korporasi memperoleh keuntungan ekonomi secara tidak sah, sementara beban pembiayaan negara dialihkan kepada wajib pajak lain yang patuh hukum.

#### 2. Prinsip Amanah (*al-amānah*) dan Larangan *Khiyānah*

Amanah merupakan prinsip fundamental yang melekat pada setiap hubungan hukum dan sosial dalam Islam. Negara menerima amanah dari masyarakat untuk mengelola harta publik secara bertanggung jawab, sementara wajib pajak termasuk korporasi dibebani kewajiban moral dan hukum untuk melaporkan kewajiban

---

<sup>34</sup> Muhammad Tahir Mansoori, 2020, *Islamic Law of Crimes*, Islamabad: Shariah Academy, halaman. 267.

pajaknya secara jujur dan benar. Penggunaan dokumen palsu dalam pelaporan pajak mencerminkan adanya unsur *khiyānah*, yaitu pengkhianatan terhadap amanah yang telah dipercayakan.

### 3. Prinsip Kemaslahatan (*al-maṣlahah*) dan Dampak Sosial Penggelapan Pajak

Konsep *al-maṣlahah* menegaskan bahwa hukum harus diarahkan untuk mewujudkan kemanfaatan dan mencegah kerusakan (*mafsadah*). Dalam konteks negara modern, pajak merupakan instrumen utama untuk mewujudkan kemaslahatan umum melalui pembangunan dan pelayanan publik. Oleh karena itu, penggelapan pajak terlebih yang dilakukan secara sistematis oleh korporasi menyebabkan berkurangnya kemampuan negara dalam memenuhi kebutuhan masyarakat dan secara langsung bertentangan dengan tujuan syariat (*maqāṣid al-sharī'ah*).

### 4. Penggelapan Pajak sebagai *Jarīmah Ta'zīr*

Penggelapan harta publik tidak termasuk dalam kategori *ḥudūd* karena tidak diatur secara eksplisit dalam *nash*. Namun demikian, perbuatan tersebut dikualifikasikan sebagai *jarīmah ta'zīr*, yaitu tindak pidana yang sanksinya ditentukan oleh penguasa atau hakim berdasarkan pertimbangan kemaslahatan umum.<sup>35</sup> Konsep *ta'zīr* memberikan legitimasi normatif bagi negara untuk menjatuhkan sanksi pidana terhadap tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi secara proporsional, preventif, dan represif.

---

<sup>35</sup> Abdul Qadir Audah, 2011. *At-Tasyri' al-Jina'i al-Islami*, Beirut: Dar al-Kitab al-'Arabi. halaman. 118.

Cara yang dilarang dalam usaha memperoleh harta ialah melalui penggelapan harta yang dalam terminologi Islam disebut dengan *ghulul*. *Ghulul* adalah mengambil sesuatu dan menyembunyikan hartanya. Cakupan makna *ghulul* dengan arti dasarnya khianat amatlah luas. Terlebih bila disandingkan dengan *term al-amânât* yaitu segala yang dipercayakan orang, berupa: perkataan, perbuatan, harta dan pengetahuan atau segala nikmat yang ada pada manusia yang berguna *bagi* dirinya dan orang lain. Tidak menyampaikan amanah-amanah tersebut, sama dengan telah melakukan *ghulul* (khianat/penggelapan).<sup>36</sup>

Obyek dan subyek *ghulul*, Obyek *ghulul* (penggelapan) adalah harta. Sudut ini, *Ghulul (penggelapan) harta* dapat terjadi dalam dua bentuk, yaitu; pertama, *ghulul* (penggelapan) terhadap harta bersama. Harta bersama adalah harta yang dimiliki oleh orang banyak atau masyarakat umum atau rakyat, di mana harta tersebut menurut ketentuan yang berlaku merupakan milik orang banyak dan digunakan untuk kepentingan atau kesejahteraan mereka. Yang termasuk harta bersama dalam konteks ini adalah harta ghanimah, harta zakat, harta *fai*, pendapatan pajak negara, harta milik yayasan, perusahaan, dan sebagainya. Begitu juga termasuk kategori harta bersama adalah harta yang dimiliki oleh dua orang atau lebih karena terikat perjanjian.

Harta bersama dalam konteks ini adalah modal usaha antara dua orang atau lebih (yang biasa dikenal dengan modal patungan). Kedua, *ghulul* (penggelapan) terhadap harta orang lain secara individu. Yaitu harta yang

---

<sup>36</sup> Mohamad Zaenal Arifin, 2019, "*Ghulul (Penggelapan Harta): Konsep, Sanksi Dan Solusinya Dalam Perspektif Al-Qur'an*", *Jurnal Syar'ie*, Vol.1 No.1, halaman. 64-65.

dikuasakan atau diamanahkan secara sah kepada pelaku penggelapan oleh orang lain, semisal karena dititipkan, digadaikan, disewakan, terikat pekerjaan, dijanjikan upah, dan sebagainya. Dilihat dari subjeknya. Yang dimaksud subyek di sini adalah pelaku *ghulul* (penggelapan) dilihat dari sudut pelakunya, *ghulul* (penggelapan) dapat terjadi dalam dua bentuk, yaitu; Pertama, *ghulul* (penggelapan) yang pelakunya tidak mempunyai kekuasaan (orang biasa).

Penelitian ini akan membahas *Ghulul* (penggelapan) yang pelakunya memiliki kekuasaan (pejabat atau aparat berwenang). *Ghulul* (penggelapan) dalam konteks ini terjadi karena pelakunya menggunakan kekuasaan, kewenangan atau jabatan yang dimilikinya untuk mengambil atau memiliki harta yang digelapkan untuk keuntungan sendiri. Perbuatan *ghulul* (penggelapan) berupa penyalahgunaan kekuasaan dan wewenang untuk memperkaya diri sendiri maupun orang lain merupakan pengkhianatan terhadap amanat dan sumpah jabatan. Penggelapan harta dengan subyek pemilik kekuasaan inilah penggelapan yang paling berbahaya. Hal ini karena dengan kekuasaan, kewenangan atau jabatan yang dimiliki, pelaku dapat dengan mudah melaksanakan perbuatannya tanpa ada orang yang berani menghalangi.<sup>37</sup>

Bahkan bisa memaksa orang lain menuruti kemauannya, dan akibat yang ditimbulkan sangat luar biasa bagi moral bangsa dan perekonomian negara. *Ghulul* (penggelapan) harta dengan subyek pejabat atau aparat berwenang banyak sekali bentuknya, yaitu, Memark up proyek yang dibiayai oleh keuangan

---

<sup>37</sup> *Ibid*, halaman. 70.

negara, Menggunakan fasilitas negara atau kantor untuk kepentingan pribadi atau kelompok, Pemalsuan catatan, yaitu membuat catatan palsu dengan cara mengubah tulisan pada buku-buku atau daftar-daftar yang sudah ada secara sengaja, sehingga isinya menjadi lain dari yang sebenarnya atau palsu, yang menjadikan pelakunya mendapat keuntungan, Menerima *risywah* (suap atau sogokan) oleh pejabat berwenang, Menerima hadiah atau sesuatu di luar gaji atau pendapatan resmi, yang berkaitan dengan tugas dan kewenangan. Termasuk contoh dalam kategori ini adalah petugas pajak yang kongkalikong dengan wajib pajak dan mengajari bagaimana memperkecil tagihan pajak sembari menerima “imbalan” dari wajib pajak tersebut.

*Ghulul* (penggelapan) harta sebagaimana terlihat dari uraian di atas, merupakan kejahatan harta yang sangat merugikan, baik bagi individu, masyarakat umum maupun negara. Oleh karenanya, untuk meredam kejahatan ini diperlukan sikap tegas terkait sanksi atau hukuman yang diberikan terhadap pelakunya. Dalam hukum Islam dikenal tentang bentuk-bentuk hukuman, yaitu: *qishash*, *hadd*, dan *ta'zir*. Perbedaan pokok ketiga bentuk hukuman ini adalah bila *qishash* dan *hadd* jenis perbuatan dan hukuman yang dijatuhkan telah ditentukan oleh Al-Qur'an, sedangkan *ta'zir* tidak diatur secara jelas oleh Al-Qur'an tindakan *ghulul* (penggelapan) harta yang telah dilakukan Untuk memberantas perilaku *ghulul* (penggelapan) harta diperlukan langkah besar dan sistematis. *Ghulul* (penggelapan) harta pada dasarnya merupakan perbuatan yang berujung pada moralitas pribadi. Seorang koruptor adalah orang yang telah kehilangan moral kejujuran, integritas, budaya malu, keteladanan, dan

sebagainya. Maka, langkah awal pemberantasan korupsi semestinya dimulai dari pembangunan moral dan karakter masyarakat, dan ini dilakukan melalui jalur pendidikan. Dan inilah uswah yang telah dicontohkan oleh Al-Qur'an dan Rasulullah SAW. Dalam upaya mengatasi perilaku *ghulul* (penggelapan). Di antara upaya-upaya yang dilakukan adalah: Pertama, memberikan pencerahan dan penyadaran kepada umat melalui dakwah.

Dilihat dari satu sisi, persoalan *ghulul* (penggelapan) dapat terjadi terkait pandangan manusia terhadap harta. Sebagian manusia ada yang memandang harta adalah segalanya, dan menjadikan harta sebagai tujuan hidup, bahkan sebagai 'tuhan'nya. Karenanya seluruh hidupnya diorientasikan untuk mengumpulkan harta sebanyak-banyaknya meskipun melalui cara atau jalan yang tidak halal. Maka pada titik inilah Islam datang untuk meluruskan dan mengendalikan naluri manusia tersebut. Jalan yang ditempuh Islam ialah dengan memberikan kesadaran tentang kedudukan harta dalam kehidupan di dunia.

### BAB III

#### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

##### **A. Bentuk Dan Ruang Lingkup Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Penggunaan Dokumen Palsu Dalam Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak.**

Doktrin hukum pidana, konsep kesalahan (*schuld*) merupakan unsur yang sangat penting dalam menentukan dapat tidaknya seseorang dimintai pertanggungjawaban pidana. Roeslan Saleh dalam karyanya Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia menjelaskan bahwa kesalahan tidak hanya berkaitan dengan perbuatan yang dilakukan, tetapi juga menyangkut kondisi batin pelaku pada saat perbuatan tersebut dilakukan. Menjatuhkan pidana kepada seseorang, tidak cukup hanya dibuktikan adanya perbuatan yang melawan hukum, melainkan juga harus dibuktikan adanya unsur kesalahan dalam diri pelaku.

Lebih lanjut, Roeslan Saleh mengemukakan bahwa kesalahan dalam hukum pidana terdiri atas tiga unsur utama. Pertama, adanya kemampuan bertanggung jawab (*toerekeningsvatbaarheid*), yaitu kondisi di mana pelaku memiliki kapasitas psikis dan intelektual untuk memahami makna dari perbuatannya serta mampu mengendalikan kehendaknya sesuai dengan norma hukum yang berlaku. Kedua, adanya bentuk kesalahan berupa kesengajaan (*dolus*) atau kealpaan (*culpa*), yang menunjukkan adanya hubungan batin antara pelaku dengan perbuatan yang dilakukannya. Kesengajaan mengandung unsur kehendak dan pengetahuan, sedangkan kealpaan berkaitan dengan kurangnya kehati-hatian yang seharusnya dapat dihindari oleh pelaku. Ketiga, tidak adanya alasan pemaaf, yaitu keadaan

yang dapat menghapuskan kesalahan pelaku meskipun perbuatannya terbukti melawan hukum, seperti adanya daya paksa (*overmacht*) atau pembelaan terpaksa yang melampaui batas.<sup>38</sup>

Konsep kesalahan tersebut pada awalnya dirumuskan dalam konteks pertanggungjawaban pidana individu, namun dalam perkembangan hukum pidana modern, konsep ini juga diterapkan dalam pertanggungjawaban pidana korporasi. Hal ini menimbulkan permasalahan teoritis, mengingat korporasi sebagai badan hukum tidak memiliki kondisi batin sebagaimana manusia. Oleh karena itu, dalam praktik hukum, kesalahan korporasi tidak dilihat sebagai kesalahan yang bersifat psikologis, melainkan diturunkan atau diatribusikan dari tindakan dan kesalahan pengurus yang bertindak untuk dan atas nama korporasi.

Tindak pidana korporasi memiliki karakteristik khusus karena perbuatan pidana dilakukan dalam rangka kegiatan korporasi, baik melalui kebijakan, keputusan, maupun tindakan para pengurus, karyawan, atau pihak lain yang bertindak untuk dan atas nama korporasi. Kejahatan semacam ini umumnya menimbulkan kerugian yang luas dan berdampak sistemik, baik terhadap kepentingan publik, keuangan negara, lingkungan hidup, maupun tatanan persaingan usaha yang sehat. Oleh sebab itu, kerugian yang diakibatkan oleh kejahatan korporasi sering kali jauh melampaui kejahatan yang dilakukan oleh individu secara perseorangan.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Lukman Hakim, 2020, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Yogyakarta: Budi Utama, halaman 5.

<sup>39</sup> Nanda Melani, 2021, Pertanggungjawaban Tindak Pidana Dalam Hukum Positif Indonesia, *Jrnal Komunitas Yustisia Universitas Pendidikan Ganesha*, Vol. 4, No. 2, halaman. 738-739.

Bertolak dari karakteristik tindak pidana korporasi tersebut, salah satu bentuk konkret kejahatan korporasi yang kerap terjadi dalam praktik adalah tindak pidana di bidang perpajakan, khususnya yang berkaitan dengan penggunaan dokumen palsu dalam penyampaian Surat Pemberitahuan atau yang disingkat sebagai (SPT) Tahunan Pajak. Dalam konteks ini, korporasi tidak hanya berperan sebagai entitas administratif semata, melainkan sebagai subjek hukum yang secara aktif terlibat dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya. SPT Tahunan merupakan instrumen hukum utama yang digunakan oleh Wajib Pajak badan untuk melaporkan penghitungan, pembayaran, serta pelunasan pajak terutang berdasarkan keadaan yang sebenarnya. Oleh karena itu, setiap bentuk manipulasi data, pemalsuan dokumen, atau penyampaian keterangan yang tidak benar dalam SPT Tahunan mencerminkan adanya penyalahgunaan kewenangan korporasi yang berpotensi menimbulkan kerugian langsung terhadap keuangan negara.<sup>40</sup>

Dasar hukum kewajiban penyampaian SPT secara benar, lengkap, dan jelas secara tegas diatur dalam Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU KUP). Ketentuan ini menegaskan bahwa Wajib Pajak wajib mengisi dan menyampaikan SPT dengan itikad baik serta berdasarkan keadaan yang sebenarnya. Penggunaan dokumen palsu dalam SPT Tahunan secara

---

<sup>40</sup> Prabowo Setyo, 2024, Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Perpajakan (Analisa Putusan Nomor: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Br t atas nama PT Gemilang Sukses Garmino), *Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 4, No. 3, halaman. 232.

substansial merupakan bentuk penyampaian keterangan yang tidak benar atau tidak lengkap.

Perbuatan tersebut dikualifikasikan sebagai tindak pidana perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP, yang menyatakan bahwa setiap orang yang dengan sengaja menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana penjara dan pidana denda.

Lebih lanjut, dalam praktik perpajakan korporasi, dokumen yang digunakan dalam penyusunan SPT Tahunan umumnya meliputi laporan keuangan, pembukuan, faktur pajak, bukti pemotongan dan pemungutan pajak, serta dokumen pendukung lainnya. Apabila dokumen-dokumen tersebut dipalsukan, direkayasa, atau digunakan secara tidak sah, maka perbuatan tersebut tidak hanya melanggar ketentuan administratif, tetapi juga memenuhi unsur *actus reus* dalam tindak pidana perpajakan, karena terdapat perbuatan aktif berupa penggunaan dokumen palsu dalam proses pelaporan pajak.

Subjek pelaku tindak pidana berkaitan erat dengan konsepsi dasar mengenai tindak pidana itu sendiri. Tindak pidana dipahami sebagai perbuatan yang oleh hukum dinyatakan terlarang dan diancam dengan sanksi pidana. Istilah tindak pidana merupakan terjemahan dari *strafbaar feit*, yang dalam sistem hukum pidana Indonesia kerap dipersamakan dengan istilah delik. Delik dimaknai sebagai perbuatan yang melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan dan karenanya dapat dikenakan hukuman. Terkait dengan kedudukan korporasi sebagai pelaku

tindak pidana dan pola pertanggungjawaban pidananya, doktrin hukum pidana mengenal beberapa model pertanggungjawaban pidana korporasi:

1. **Pengurus Korporasi Sebagai Pembuat, Dan Pengurus Yang Bertanggungjawab.**

Subjek tindak pidana yang dikenal hanya manusia. Apabila dalam hal pengurus korporasi sebagai pembuat dan pengurus yang bertanggung jawab, kepada pengurus korporasi dibebankan kewajiban-kewajiban tertentu. Kewajiban yang dibebankan itu sebenarnya adalah kewajiban dari korporasi. Pengurus yang tidak memenuhi kewajiban itu diancam dengan pidana. Dasar pemikirannya adalah korporasi itu sendiri tidak dapat dipertanggungjawabkan terhadap suatu pelanggaran, tetapi pengurus yang melakukan delik itu. Dan karenanya pengurus yang diancam pidana dan dipidana.

2. **Korporasi Sebagai Pembuat, Dan Pengurus Yang Bertanggungjawab**

Korporasi sebagai pembuat dan pengurus bertanggung jawab, maka ditegaskan bahwa korporasi mungkin sebagai pembuat. Pengurus ditunjuk sebagai yang bertanggung jawab; yang dipandang dilakukan oleh korporasi adalah apa yang dilakukan oleh alat perlengkapan korporasi menurut wewenang berdasarkan anggaran dasarnya. Tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi adalah tindak pidana yang dilakukan seseorang tertentu sebagai pengurus dari badan hukum tersebut. Sifat dari perbuatan yang menjadikan tindak pidana itu adalah onpersoonlijk Orang yang memimpin korporasi bertanggungjawab pidana, terlepas dari apakah ia tahu ataukah tidak tentang dilakukannya perbuatan itu.

### 3. Korporasi Sebagai Pembuat Dan Juga Sebagai Yang Bertanggungjawab.

Korporasi sebagai pembuat dan juga sebagai yang bertanggung jawab motivasinya adalah dengan memperhatikan perkembangan korporasi itu sendiri, yaitu bahwa ternyata untuk beberapa delik tertentu ditetapkannya pengurus saja sebagai dapat dipidana ternyata tidak cukup. Dalam delik-delik ekonomi bukan mustahil denda yang dijatuhkan sebagai hukuman kepada pengurus dibandingkan dengan keuntungan yang telah diterima oleh korporasi dengan melakukan perbuatan itu, atau kerugian yang ditimbulkan dalam masyarakat, atau yang diderita oleh saingan-saingannya, keuntungan dan atau kerugian-kerugian itu adalah lebih besar daripada denda yang dijatuhkan sebagai pidana.<sup>41</sup>

Dalam konteks tindak pidana di bidang perpajakan, pihak yang berpotensi dimintai pertanggungjawaban pidana adalah Wajib Pajak, baik orang pribadi maupun badan hukum. Wajib Pajak badan hukum, seperti perusahaan atau korporasi, pada dasarnya merupakan entitas hukum yang di dalamnya terdapat subjek hukum berupa orang dan badan hukum yang menjalankan kegiatan usaha serta pengelolaan administrasi perpajakan. Oleh karena itu, pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana perpajakan berkaitan erat dengan perbuatan pelaku yang bertindak untuk dan atas nama Wajib Pajak badan hukum tersebut.

Teori pertanggungjawaban pidana korporasi, dikenal dua doktrin utama, yakni doktrin *strict liability*, yang menekankan pertanggungjawaban pidana tanpa keharusan pembuktian unsur kesalahan, serta doktrin *vicarious liability*, yang

---

<sup>41</sup> Reine Sinaga, Marthin Simangungsong, 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*, Vol. 07 No. 3, halaman 220-221.

membebankan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi atas perbuatan yang dilakukan oleh pengurus atau pihak yang berada dalam hubungan kerja atau hubungan fungsional dengan korporasi.<sup>42</sup> Namun demikian, mengingat bahwa pertanggungjawaban pidana pada prinsipnya harus mempertimbangkan adanya unsur kesalahan (*mens rea*), berkembang suatu teori yang berupaya menjembatani kebutuhan tersebut. Sebagaimana dikemukakan oleh Muladi dengan merujuk pada pemikiran *Viscount Haldane*, teori tersebut dikenal sebagai “*Theory of Primary Corporate Criminal Liability*”, yang kemudian lebih dikenal sebagai “*Identification Theory*”.<sup>43</sup>

Ketiga doktrin mengenai teori pertanggungjawaban korporasi, diantaranya adalah sebagai berikut:

a. Doktrin Identifikasi

Identifikasi (*doctrine of identification*) merupakan ajaran yang mengajarkan bahwa untuk dapat membebankan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi, penuntut umum harus dapat mengidentifikasikan bahwa yang melakukan *actus reus* adalah personil pengendali (*directing mind atau controlling mind*) korporasi. Yang dimaksud dengan personil pengendali korporasi adalah anggota pengurus atau direktur yang berwenang bertindak untuk dan atas nama korporasi. Pendekatan yang dilakukan oleh ajaran identifikasi ini adalah menerapkan pertanggungjawaban vikarius terhadap korporasi perbuatan yang

---

<sup>42</sup> Kuku Dwi Kurniawan, Dwi Ratna Sari, 2022, Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Menurut *Vicarious Liability Theory*, *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum*, Vol. 29 No. 2, halaman. 337.

<sup>43</sup> Reine Sinaga, Marthin Simangunsong, 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*, Vol. 07 No. 3, halaman. 220-221.

dilakukan oleh para personil pengendali korporasi. ajaran identifikasi mengajarkan perbuatan orang baik pengurus maupun anggota korporasi dalam lingkup wewenangnya, sesungguhnya merupakan sebagai perbuatan dari korporasi, kecuali jika orang itu melakukan perbuatan yang berakibat pidana dalam kapasitas sebagai pribadi, maka bukanlah perbuatan korporasi.<sup>44</sup>

b. Doktrin *Strict Liability*

Doktrin *strict liability* merupakan bentuk pertanggungjawaban pidana yang tidak mensyaratkan pembuktian adanya unsur kesalahan (*mens rea*) pada diri pelaku. Dalam doktrin ini, seseorang atau korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban pidana semata-mata karena telah melakukan perbuatan yang dilarang oleh undang-undang (*actus reus*), tanpa perlu dibuktikan sikap batin atau niat jahat pelaku. Oleh karena itu, *strict liability* dikenal sebagai pertanggungjawaban tanpa kesalahan (*liability without fault*), yang menitikberatkan pada kepastian hukum dan efektivitas penegakan hukum pidana.<sup>45</sup> Lebih lanjut, dalam tindak pidana yang bersifat *strict liability*, keberadaan dugaan atau pengetahuan pelaku terhadap perbuatan yang dilakukan sudah dianggap cukup untuk menimbulkan pertanggungjawaban pidana.

7. Doktrin *Vicarious Liability*

Hal yang membedakan antara *strict liability* dengan *vicarious liability* adalah terletak pada ada tidaknya *mens rea* (niat jahat). Pada *strict liability mens rea* tidak diperlukan untuk memidana seseorang yang telah melakukan perbuatan pidana,

---

<sup>44</sup> Listiawati, 2021, Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Pada Perkara Tindak Pidana Pencucian Uang, *Jurnal Justitia Et Pax*, Vol. 37 No. 2, halaman.. 257-258.

<sup>45</sup> Muladi, Dwidja Priyatno, 2010, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta: Kencana, halaman. 58.

tetapi pada *vicarious liability*, *mens rea* menjadi syarat utama yang harus dipenuhi untuk memidana seseorang yang melakukan perbuatan pidana. Artinya harus dibuktikan terlebih dahulu bahwa seseorang telah melakukan suatu kesalahan sehingga patut dipidana atas kesalahannya itu. Disamping itu, harus ada hubungan kerja antara pelaku dengan orang lain yang harus mempertanggungjawabkan perbuatan pidana yang dilakukan, misalnya antara majikan dan buruh, dan perbuatan pidana tersebut masih dalam ruang lingkup pekerjaannya. Yang terakhir inilah yang kemudian disebut dengan prinsip delegasi.

Mahkamah Agung Republik Indonesia memberikan konstruksi hukum tersendiri mengenai pertanggungjawaban pidana korporasi melalui Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi. Peraturan ini menegaskan bahwa korporasi diakui sebagai subjek hukum pidana yang dapat dimintai pertanggungjawaban atas tindak pidana yang dilakukan dalam lingkup kegiatan usahanya, sepanjang ketentuan pidana korporasi tersebut diatur dalam undang-undang yang relevan.

Dalam PERMA tersebut, Mahkamah Agung tidak hanya menempatkan korporasi sebagai pelaku pasif, melainkan juga menetapkan parameter penilaian kesalahan korporasi sebagai dasar pemidanaan. Penilaian kesalahan dimaksud tidak semata-mata didasarkan pada kesalahan individual pengurus, melainkan pada relasi fungsional antara perbuatan pidana dengan kepentingan, kebijakan, serta tata kelola korporasi itu sendiri.

PERMA Nomor 13 Tahun 2016 merumuskan bahwa suatu korporasi dapat dinilai bersalah apabila:

- 1) Tindak pidana tersebut memberikan keuntungan atau manfaat bagi korporasi atau dilakukan untuk kepentingan korporasi;
- 2) Korporasi mengetahui dan membiarkan terjadinya tindak pidana; atau
- 3) Korporasi tidak mengambil langkah-langkah yang wajar dan memadai untuk mencegah terjadinya tindak pidana, membatasi dampak kerugian yang ditimbulkan, serta menjamin kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku.

Konstruksi ini menunjukkan bahwa pertanggungjawaban pidana korporasi dalam hukum pidana Indonesia tidak hanya bertumpu pada asas kesalahan individual (*individual guilt*), tetapi juga menekankan kegagalan sistemik korporasi dalam menjalankan kewajiban hukum dan tata kelola yang baik (*corporate governance*). Pendekatan tersebut selaras dengan perkembangan hukum pidana modern yang mengakui bahwa kejahatan korporasi sering kali merupakan hasil dari kebijakan organisasi, budaya perusahaan, atau kelalaian struktural, bukan semata-mata perbuatan personal pengurus.

Sejalan dengan itu, pengaturan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP Nasional) semakin menegaskan kedudukan korporasi sebagai subjek hukum pidana. KUHP Nasional mengakui bahwa korporasi dapat dipidana atas perbuatan yang dilakukan oleh pengurus, pemberi perintah, atau pihak yang bertindak dalam hubungan kerja maupun hubungan lain yang sah, sepanjang perbuatan tersebut dilakukan untuk dan atas nama korporasi. Dengan demikian, PERMA Nomor 13 Tahun 2016 tetap relevan sebagai pedoman prosedural,

sedangkan KUHP Nasional memperkuat dasar normatif pertanggungjawaban pidana korporasi secara substantif.

Berdasarkan pasal 10 KUHP, dapat dilihat bahwa pidana mati, pidana penjara, dan pidana kurungan tidak dapat dijatuhkan dan dikenakan pada korporasi. Oleh karenanya, Sanksi pidana yang dapat dijatuhkan pada korporasi adalah;

- a) Pidana denda
- b) Semua Pidana tambahan berupa pengumuman putusan hakim/ pengadilan.
- c) Pidana tambahan berupa penutupan seluruhnya atau sebagian perusahaan, tindakan administrative berupa pencabutan seluruhnya atau sebagian fasilitas tertentu yang telah atau dapat diperoleh perusahaan dan tindakan tata tertib berupa penempatan perusahaan di bawah pengampuan yang berwajib.

#### **B. Penggunaan Dokumen Palsu Dalam Pelaporan Dokumen Pajak Di Indonesia.**

Pemalsuan berasal dari kata palsu dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), “palsu” yang berarti “tidak sah”, “tiruan”, “tidak jujur”. Dalam Kamus Hukum Indonesia, pengertian pemalsuan surat adalah: “Memalsukan suatu surat hingga menimbulkan sesuatu hak, perikatan atau pembebasan hutang, atau yang diperuntukkan sebagai bukti dari sesuatu hal dengan maksud untuk memakai surat tersebut seolah-olah isinya benar dan tidak dipalsukan.”<sup>46</sup> Dalam kehidupan masyarakat sering terjadi tindak pidana pemalsuan yang dalam hal ini telah dimuat dalam Pasal 263 KUHP terkait membuat surat palsu dan memalsukan surat. Tindak

---

<sup>46</sup> Dzulkifli Umar, 2012, *Kamus Hukum*, Surabaya: Grahamedia Press, halaman 4.

pidana tersebut merupakan tindak pidana yang dimaksudkan di dalam Pasal 263 KUHP:

1. “Barang siapa membuat surat palsu atau memalsukan surat, yang dapat menerbitkan sesuatu hak, suatu perjanjian (kewajiban), atau sesuatu pembebasan utang, atau yang boleh dipergunakan sebagai keterangan bagi sesuatu perbuatan, dengan maksud akan menggunakan atau menyuruh orang lain menggunakan surat-surat itu seolah-olah surat itu asli dan tidak dipalsukan, maka kalau menggunakannya dapat mendatangkan sesuatu kerugian dihukum karena pemalsuan surat, dengan hukuman penjara selamalamanya enam tahun”.
2. “Dengan hukuman serupa itu juga dihukum, barang siapa dengan sengaja menggunakan surat palsu atau yang dipalsukan itu seolah-olah surat asli dan tidak dipalsukan, kalau hal ini mempergunakan dapat mendatangkan sesuatu kerugian” Adapun unsur-unsur tindak pidana pemalsuan surat yang terdapat dalam Pasal 263 ayat (1) dan (2) KUHPidana dapat dijabarkan sebagai berikut:

a. Unsur – Unsur Obyektif:

Perbuatan yang termasuk dalam unsur-unsur obyektif adalah membuat palsu dan memalsu. Ada beberapa objek dalam perbuatan memalsu yaitu:

- 1) Surat dapat menimbulkan suatu hak
- 2) Surat yang dapat menimbulkan suatu perikatan
- 3) Surat yang dapat menimbulkan suatu pembebasan hutang
- 4) Surat yang diperuntukkan sebagai bukti daripada suatu hal

5) Pemakaian surat itu dapat menimbulkan kerugian.

b. Unsur – Unsur Subyektif:

Memakai atau menyuruh orang lain memakai seolah-olah isinya benar dan tidak palsu. Selanjutnya Unsur yang terdapat pada Ayat (2).<sup>47</sup>

Unsur-unsur Subjektif dengan sengaja Unsur kesalahan tindak pidana membuat surat palsu atau memalsukan surat adalah merupakan kesenjangan sebagai maksud (*opzet als oorgmerk*) atau kesengajaan dalam arti sempit. Tindak pidana pemalsuan surat adalah kejahatan yang di dalamnya mengandung unsur ketidakbenaran atau palsu atas suatu hal (objek) yang tampak dari luar seolah-olah benar adanya, tetapi sesungguhnya bertentangan dengan yang sebenarnya. Kejahatan pemalsuan dokumen atau disingkat dengan kejahatan pemalsuan adalah berupa kejahatan yang didalamnya mengandung unsur keadaan ketidakbenaran atau palsu atas sesuatu (objek), yang sesuatunya itu tampak dari luar seolah-olah benar adanya padahal sesungguhnya bertentangan dengan yang sebenarnya.

Penggunaan dokumen palsu dalam pelaporan dokumen pajak menjadi salah satu bentuk pelanggaran serius dalam sistem perpajakan Indonesia, karena mengancam asas *self-assessment* yang menjadi fondasi penyelenggaraan administrasi pajak. Sistem *self-assessment* memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pajak terutang secara benar,

---

<sup>47</sup> Adami Chazawi, 2011, *Kejahatan Mengenai Pemalsuan*, Jakarta: Raja Grafindo Persada. halaman. 33.

lengkap, dan jujur.<sup>48</sup> Hukum perpajakan, sistem pemungutan pajak merupakan mekanisme dasar yang menentukan pihak mana yang diberi kewenangan untuk menetapkan, memungut, serta mempertanggungjawabkan pajak terutang. Secara doktrinal, dikenal tiga sistem pemungutan pajak, yaitu *official assessment system*, *self-assessment system*, dan *withholding system*:

- a. *Official assessment system* adalah sistem pemungutan pajak yang memberikan kewenangan kepada fiskus (otoritas pajak) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak. Dalam sistem ini, peran aktif berada pada aparat pajak, sedangkan Wajib Pajak bersifat pasif karena kewajiban pajak baru timbul setelah adanya penetapan dari fiskus. Oleh karena itu, potensi sengketa dan pelanggaran lebih banyak berkaitan dengan tindakan administrasi fiskus dibandingkan dengan perilaku Wajib Pajak itu sendiri.
- b. *Self-assessment system* merupakan sistem pemungutan pajak yang memberikan kewenangan penuh kepada Wajib Pajak untuk menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang. Dalam sistem ini, Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, membayar, melaporkan, serta mempertanggungjawabkan kewajiban perpajakannya secara mandiri melalui SPT. Peran fiskus tidak lagi berada pada tahap penetapan awal, melainkan bersifat *ex post control*, yakni melakukan pengawasan dan pemeriksaan setelah SPT disampaikan apabila terdapat indikasi ketidakpatuhan.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> Rogantiono, 2023, Legal Responsibilities of Taxpayers Intentionally Not Reporting SPT Correctly, *Jurnal Wacana Hukum dan Sains*, Vol. 19 No. 1, halaman. 85.

<sup>49</sup> Ahmad Syafruddin, 2018, *Perpajakan*, Kebumen: Stie Putra Bangsa, halaman. 2-10.

Sistem *self-assessment* yang menempatkan Wajib Pajak sebagai subjek aktif dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya, kebenaran dan keabsahan dokumen yang disampaikan menjadi elemen fundamental. SPT beserta dokumen pendukungnya pada hakikatnya merupakan bentuk pernyataan tertulis yang harus mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Oleh karena itu, penyampaian dokumen palsu dalam pelaporan pajak tidak hanya melanggar ketentuan administratif perpajakan, tetapi juga berpotensi memenuhi unsur tindak pidana pemalsuan sebagaimana dikenal dalam hukum pidana umum.

Penggunaan dokumen palsu dalam pelaporan pajak, khususnya dalam penyampaian SPT, secara konseptual dan yuridis dapat dikualifikasikan sebagai tindak pidana pemalsuan surat sebagaimana diatur dalam Pasal 263 KUHP. Perbuatan tersebut tidak hanya melanggar ketentuan administratif perpajakan, tetapi juga mencederai asas *self-assessment* serta kepercayaan publik terhadap sistem administrasi perpajakan. Oleh karena itu, penggunaan dokumen palsu dalam pelaporan pajak memiliki relevansi yang kuat untuk dianalisis lebih lanjut dalam kerangka pertanggungjawaban pidana, termasuk kemungkinan penerapannya terhadap Wajib Pajak maupun korporasi.<sup>50</sup>

Ketentuan Pasal 38 huruf b Undang-Undang KUP diatur bahwa setiap orang yang karena kelalaiannya menyampaikan SPT dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, sehingga berpotensi menimbulkan kerugian terhadap pendapatan

---

<sup>50</sup> Anis Rifai, 2022, Rekonstruksi Pengaturan Pertanggungjawaban Pidana Pihak yang Menggunakan Dokumen Palsu, *Indonesian Journal of Criminal Law and Criminology*, Vol. 6 No. 3 halaman. 28-34

negara, dapat dikenakan sanksi. Terlebih lagi apabila perbuatan tersebut merupakan pengulangan dari pelanggaran sebelumnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, maka terhadap pelaku dapat dijatuhkan sanksi berupa denda paling sedikit satu kali dan paling banyak dua kali dari jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dikenakan pidana kurungan paling singkat tiga bulan dan paling lama satu tahun.

Selanjutnya, dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP ditegaskan bahwa setiap orang yang dengan sengaja menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dapat dikenakan sanksi pidana. Ketentuan ini menunjukkan adanya perbedaan mendasar antara unsur kelalaian sebagaimana diatur dalam Pasal 38 dan unsur kesengajaan (*dolus*) dalam Pasal 39, yang berdampak pada perbedaan jenis dan beratnya sanksi yang dijatuhkan. Pasal 39 ayat (1) huruf f UU KUP mengatur mengenai perbuatan memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau yang tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya.

Selain itu, dalam Pasal 39A UU KUP diatur secara khusus mengenai larangan menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan, bukti pemotongan, maupun bukti setoran pajak yang tidak didasarkan pada transaksi yang sebenarnya. Ketentuan ini menegaskan bahwa praktik penggunaan dokumen perpajakan fiktif merupakan bentuk pelanggaran serius yang tidak hanya berdimensi administratif, tetapi juga mengandung unsur pidana.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> Eva Zulfa, 2018, Menghancurkan Kep Ancurkan Kepalsuan (Studi Tentang Tindak Pidana Pemalsuan Dan *Problem An Problema* Penerapannya), *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, Vol.48 No. 2, Halaman. 356.

## 1. Analisis Penerapan dalam Pelaporan Pajak

Penerapan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam pelaporan pajak tidak terlepas dari asas *self-assessment* system yang dianut oleh sistem perpajakan Indonesia. Sistem ini pada hakikatnya memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan secara mandiri besaran pajaknya.<sup>52</sup> Namun, dalam praktiknya, asas kepercayaan ini sering dimanipulasi oleh entitas korporasi demi memperkecil jumlah pajak terutang, salah satunya melalui modus penggunaan dokumen palsu atau faktur pajak fiktif yang kemudian dilampirkan dalam Surat Pemberitahuan (SPT). Secara teori hukum pidana korporasi, penerapan sanksi kepada badan hukum atas pemalsuan SPT ini dapat dibedah melalui Teori Identifikasi.

Pengurus atau pejabat tingkat atas (direksi) yang memanipulasi pelaporan keuangan pajak dipandang sebagai *directing mind and will* (pusat pengarah dan kehendak) dari korporasi tersebut.<sup>53</sup> Oleh sebab itu, dalam paradigma penegakan hukum modern, kesalahan direksi yang menyetujui atau membiarkan penggunaan dokumen palsu dapat secara langsung dihubungkan (*attributed*) sebagai perbuatan korporasi. Hal ini dipertegas secara yuridis formil melalui Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) Nomor 13 Tahun 2016. Berdasarkan regulasi tersebut, korporasi dapat dijatuhi pidana apabila terbukti menerima keuntungan atau manfaat finansial dari kejahatan perpajakan tersebut, atau apabila tindakan memalsukan dokumen

---

<sup>52</sup> Erly Suandy, 2023, Hukum Pajak (Edisi ke-8), Jakarta: Penerbit Salemba Empat, halaman. 28.

<sup>53</sup> Kristian, 2021, Kejahatan Korporasi dan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi, Bandung: PT Refika Aditama, halaman. 112.

SPT tersebut dilakukan demi kepentingan keberlangsungan operasional korporasi.<sup>54</sup>

## 2. Permasalahan Hukum yang Muncul

Meski secara normatif korporasi telah diakui sebagai subjek yang dapat dipidana atas pemalsuan dokumen pajak, dalam praktik empiris penegakannya masih ditemui sejumlah problematika hukum yang cukup kompleks, antara lain:

- a. Hambatan dalam Pembuktian *Mens Rea* Korporasi Masalah fundamental yang pertama adalah sulitnya aparat penegak hukum membuktikan niat jahat (*mens rea*) pada sebuah badan hukum. Dalam alur birokrasi korporasi, penyusunan SPT dan faktur pajak sering kali didelegasikan kepada pihak ketiga, seperti konsultan pajak atau staf tata usaha tingkat bawah. Ketika terjadi penggunaan dokumen palsu, direksi sering kali berlindung di balik dalih pendelegasian wewenang atau murni kelalaian administratif bawahan, sehingga niat jahat secara institusional (*corporate fault*) sulit untuk dirumuskan dan dibuktikan di persidangan.<sup>55</sup>
- b. *Problem Eksekutorial* Pemidanaan Denda Sanksi yang paling rasional untuk diterapkan pada korporasi adalah pidana denda. Namun, penerapan denda yang berlipat ganda sesuai Pasal 39 UU KUP sering kali menemui jalan buntu pada tahap eksekusi harta kekayaan. Terdapat celah hukum di mana korporasi yang sedang disidik cenderung melakukan restrukturisasi aset, pengalihan

---

<sup>54</sup> Wahyu Prestianto, 2021, “Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2016 Tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana Oleh Korporasi; Solusi Sementara Upaya Meminta Pertanggungjawaban Pidana Korporasi”, Dharmasisya, Vol. 1 No. 3, halaman. 1566.

<sup>55</sup> Sedy Prilly Somba, et.al., 2024, “Tanggung Jawab Pengusaha Dalam Menggunakan Faktur Pajak Fiktif”, Lex Privatum, Vol. 13 No. 5, halaman. 48.

nama harta kekayaan kepada pihak ketiga, atau bahkan dengan sengaja menyatakan pailit sebelum putusan pidana inkraacht. Hal ini membuat upaya negara untuk memulihkan kerugian dari sektor penerimaan pajak melalui penyitaan menjadi tidak maksimal.<sup>56</sup>

- c. Benturan Penerapan Asas *Ultimum Remedium* Hukum pidana pajak di Indonesia pada dasarnya menempatkan pemidanaan sebagai ultimum remedium atau upaya hukum terakhir. Namun, batas penerapan sanksi antara administratif (denda kenaikan pajak) dan sanksi pidana murni atas pemalsuan SPT sering kali tumpang tindih. Korporasi yang sudah dikenakan sanksi ketetapan pajak kurang bayar (SKPKB) oleh Direktorat Jenderal Pajak kadang mendalilkan keberatan apabila kasusnya ditarik ke ranah pidana, karena menganggap adanya penghukuman ganda atas satu perbuatan hukum yang sama.<sup>57</sup>

### **C. Penerapan Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Korporasi Yang Terbukti Menggunakan Dokumen Palsu Dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak.**

Pada penelitian ini, menguraikan keterkaitan pertanggungjawaban pidana dengan kedudukan korporasi untuk mempertanggungjawabkan perbuatannya yang berkaitan dengan tindak pidana dalam bidang perpajakan. Sebagaimana uraian sebelumnya bahwa korporasi adalah kumpulan orang dan/atau kekayaan yang terorganisasi baik merupakan badan hukum maupun bukan badan hukum. Menurut Utrecht/Moh. Soleh Djindang bahwa korporasi ialah suatu gabungan orang yang

---

<sup>56</sup> K. R. Daud, 2024, "Deferred Prosecution Agreement (DPA): Model Keadilan Bagi Korporasi dan Negara dalam Tindak Pidana Pajak", Jurnal Hukum Lex Generalis, Vol. 5 No. 7, halaman. 121.

<sup>57</sup> Op.cit.

dalam pergaulan hukum bertindak bersemasama sebagai suatu subjek hukum tersendiri suatu personifikasi. Korporasi adalah badan hukum yang beranggota, tetapi mempunyai hak dan kewajiban sendiri terpisah dari hak dan kewajiban anggota masing-masing”.

Realitas hukum saat ini mengakui eksistensi entitas di luar manusia sebagai pendukung hak dan kewajiban, yang dikenal dengan istilah badan hukum (*legal person*). Pengakuan ini memberikan konsekuensi yuridis bahwa badan hukum dapat bertindak sebagai subjek dalam proses litigasi peradilan. Hal ini sejalan dengan definisi korporasi dalam hukum positif Indonesia, khususnya sebagaimana termaktub dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana Oleh Korporasi. Regulasi tersebut mengonstruksikan korporasi sebagai suatu entitas terorganisasi yang terdiri atas kumpulan orang dan/atau kekayaan, yang mencakup baik bentuk badan hukum maupun bukan badan hukum.

Dalam konteks hukum publik, korporasi memiliki kewajiban fundamental terkait perpajakan. Secara perspektif fiskal, pajak menduduki posisi vital sebagai instrumen utama penerimaan negara guna menopang struktur pembiayaan belanja publik. Secara yuridis normatif, pajak dimaknai sebagai kontribusi wajib kepada negara yang bersifat memaksa (*imperatif*) berdasarkan undang-undang. Karakteristik utama dari pungutan ini adalah ketiadaan kontraprestasi atau imbalan langsung *direct counter-performance* dari negara kepada pembayar pajak, melainkan manfaatnya didistribusikan secara kolektif untuk kepentingan umum.

Pajak pada hakikatnya merupakan kewajiban kontributif rakyat kepada negara yang bersifat memaksa berdasarkan kekuatan undang-undang. Karakteristik utama dari kewajiban ini adalah ketiadaan kontraprestasi atau imbalan langsung secara individual dari pemerintah, di mana dana yang terhimpun didedikasikan sepenuhnya untuk membiayai pengeluaran negara dalam rangka tata kelola pemerintahan.<sup>58</sup> Definisi konseptual tersebut memunculkan karakteristik atau ciri-ciri fundamental pajak sebagaimana dipertegas dalam literatur terbaru dan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, yang meliputi:

- a. **Iuran Wajib yang Bersifat Memaksa:** Pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat ke kas negara yang pelaksanaannya dapat dipaksakan secara hukum apabila wajib pajak tidak memenuhinya.
- b. **Dipungut Berdasarkan Undang-Undang:** Pemungutan pajak harus memiliki legalitas formal yang kuat melalui peraturan perundang-undangan serta aturan pelaksanaannya.
- c. **Tanpa Kontraprestasi Langsung:** Berbeda dengan retribusi, pembayaran pajak tidak diikuti dengan penunjukan jasa timbal balik secara langsung kepada pembayar pajak.
- d. **Digunakan untuk Keperluan Negara:** Hasil pungutan pajak dialokasikan untuk membiayai pengeluaran umum pemerintah (*budgetair*) dan penyelenggaraan kepentingan publik demi kemakmuran rakyat.

---

<sup>58</sup> Lazarus Ramandey, 2020, *Perpajakan Suatu Pengantar*, Yogyakarta: CV Budi Utama, halaman. 1.

Berdasarkan ketentuan Pasal 3 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bahwa Setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan, menandatangani, dan menyampaikannya ke Direktorat Jenderal Pajak dalam wilayah Wajib Pajak bertempat tinggal atau berkedudukan. Selanjutnya Pasal 4 ayat (1-2) UU KUP mengatur bahwa Wajib Pajak wajib mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, jelas, dan menandatangani, dan dalam hal Wajib Pajak adalah Badan, Surat Pemberitahuan harus ditandatangani oleh pengurus atau direksi.

Secara garis besar SPT dapat dibedakan menjadi dua, yaitu:

1. Surat pemberitahuan Masa adalah Surat Pemberitahuan untuk suatu masa pajak.
2. Surat pemberitahuan Tahunan adalah Surat Pemberitahuan untuk suatu tahun pajak atau Bagian Tahun Pajak.

SPT Masa yang terdiri dari:

- a. SPT Masa Pajak Penghasilan.
- b. SPT Masa Pajak Pertambahan Nilai.
- b. SPT Masa Pajak Pertambahan Nilai bagi Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.

Penyampaian SPT ditentukan dalam batas waktu tertentu sebagaimana yang diatur dalam Pasal 3 ayat (3) UU KUP bahwa :

1. Untuk Surat Pemberitahuan Masa, paling lama 20 (dua puluh) hari setelah akhir Masa Pajak;
2. Untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak orang pribadi, paling lama 3 (tiga) bulan setelah akhir Tahun Pajak; atau

3. Untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan, paling lama 4 (empat) bulan setelah akhir Tahun Pajak.

Setelah mengenal mengenai perpajakan sampai saat ini masih banyak terjadinya tindak pidana perpajakan. Penelitian ini akan menggali lebih dalam mengenai tindak pidana perpajakan. Tidak menyampaikan SPT merupakan bentuk pelanggaran terhadap kewajiban formal Wajib Pajak yang oleh undang-undang dikualifikasikan sebagai tindak pidana di bidang perpajakan. Perbuatan ini dinilai memiliki konsekuensi serius karena berpotensi mengurangi atau menghilangkan penerimaan negara dari sektor pajak yang seharusnya menjadi hak negara. Dengan demikian, ketidakpatuhan dalam penyampaian SPT tidak hanya bersifat administratif, tetapi juga dapat berdampak pada kerugian pendapatan negara. Pengaturan mengenai tindak pidana tidak menyampaikan SPT diatur secara tegas dalam Pasal 38 Undang-Undang KUP.

Pasal 38:

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. Menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang 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.

Selain ketentuan dalam Pasal 38 Undang-Undang KUP, selanjutnya pada Pasal 39 ayat (1) huruf c dan d, ayat (2) dan ayat (3) Undang-Undang kemudian diatur ketentuan yang lebih berat apabila melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat satu tahun.

Pasal 39 ayat (1) huruf c dan d:

- (1) Setiap orang yang dengan sengaja:
  - c. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
  - d. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;

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.

- (2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.
- (3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1)

huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan. Atas ketentuan pidana sebagaimana di atas, maka dapat diketahui bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 38 dan Pasal 39 ayat (1) huruf c dan d, ayat (2) dan ayat (3) UU KUP, maka setiap orang yang dimaksud dalam ketentuan tersebut adalah dimaksudkan pada “wajib pajak”. Hal tersebut dapat terlihat dari uraian Penjelasan Pasal 38 UU KUP bahwa:

Penjelasan Pasal 38:

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Selanjutnya, pada ketentuan Pasal 1 angka 2 UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dijelaskan bahwa “Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.” Dari ketentuan tersebut maka dapat disimpulkan bahwa

subjek yang dapat dijatuhkan sanksi pidana terhadap tindakan tidak menyampaikan SPT tahunan PPh dan SPT masa pajak PPN adalah juga termasuk “badan”. Adapun yang dimaksud badan dalam UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yakni pada Pasal 1 angka 3 yakni “Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap tahunan PPh dan SPT masa pajak PPN adalah manusia dan badan.

Pada pembahasan ini, pidana perpajakan lebih dititik beratkan pada pertanggungjawaban badan terhadap tindak pidana perpajakan. Selanjutnya, penelitian ini akan membahas secara lebih mendalam mengenai kedudukan pertanggungjawaban pidana di bidang perpajakan apabila tindak pidana perpajakan sebagaimana dimaksud dalam pasal tersebut dilakukan oleh korporasi. Sesuai dengan permasalahan yang telah dikemukakan dalam latar belakang penelitian ini. Untuk menjawab permasalahan tersebut, ketentuan dalam Pasal 32 Undang-Undang KUP telah mengatur mengenai mekanisme pertanggungjawaban terkait pidana perpajakan apabila dilakukan oleh suatu badan. Pasal 32 ayat (1) huruf a: Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal yaitu Badan oleh pengurus.

Pasal 32 ayat (2):

Wakil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) bertanggungjawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.

Pasal 32 ayat (4):

Termasuk dalam pengertian pengurus sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a adalah orang yang nyata-nyata mempunyai wewenang ikut menentukan kebijaksanaan dan/atau mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan.

Sanksi pidana yang dapat dijatuhkan meliputi pidana denda, pidana kurungan, maupun pidana penjara sebagaimana diatur dalam Pasal 38 serta Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf d, ayat (2), dan ayat (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Hal tersebut telah sejalan dengan konsep pertanggungjawaban korporasi yang selama ini telah diakui dalam hukum pidana, sebagai berikut:

1. Pengurus korporasi sebagai pembuat dan penguruslah yang bertanggungjawab.
2. Korporasi sebagai pembuat dan pengurus bertanggungjawab.
3. Korporasi sebagai pembuat juga sebagai bertanggungjawab.<sup>59</sup>

Pada konteks ini, korporasi sebagai pembuat dan penguruslah yang bertanggungjawab. Pengurus ditunjuk sebagai yang bertanggungjawab karena

---

<sup>59</sup> Hendra Sukmana, 2022. *Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Tindak Pidana Korporasi*, Jakarta: Citra Aditya Bakti, halaman. 70.

dianggap sebagai alat pelengkap korporasi menurut wewenang berdasarkan anggaran dasarnya. Pada suatu anggaran dasar korporasi secara umum diatur bahwa pihak yang bertindak untuk dan atas nama korporasi baik di dalam maupun diluar perusahaan perusahaan adalah pengurusnya. Tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi adalah tindak pidana yang dilakukan oleh seseorang tertentu sebagai pengurus dari badan hukum tersebut. Oleh karena itu Orang yang memimpin korporasi bertanggungjawab pidana terlepas dari apakah dia mengetahui atau tidak tentang dilakukannya perbuatan itu.<sup>60</sup>

Selanjutnya, penempatan korporasi tidak hanya sebagai pelaku, tetapi sekaligus sebagai subjek yang bertanggung jawab secara pidana, didorong oleh perkembangan karakter dan peran korporasi dalam kehidupan ekonomi modern. Dalam praktiknya, pembatasan pertanggungjawaban pidana hanya kepada pengurus terbukti tidak selalu efektif, khususnya dalam tindak pidana tertentu di bidang ekonomi. Tidak jarang sanksi pidana berupa denda yang dijatuhkan kepada pengurus jauh lebih kecil apabila dibandingkan dengan keuntungan yang diperoleh korporasi dari perbuatan melawan hukum tersebut, maupun kerugian yang ditimbulkan bagi masyarakat dan para pelaku usaha pesaing.

Kondisi demikian menunjukkan bahwa pembedaan terhadap pengurus semata tidak memberikan jaminan yang memadai untuk mencegah korporasi mengulangi perbuatan yang dilarang oleh peraturan perundang-undangan. Dalam doktrin pertanggungjawaban pidana korporasi dikenal konsep pertanggungjawaban pengganti *vicarious liability*, yakni suatu model pertanggungjawaban yang

---

<sup>60</sup> *Ibid.*, halaman. .75-80.

menempatkan pengurus sebagai pihak yang dimintai pertanggungjawaban pidana atas tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi. Keberadaan konsep ini pada dasarnya dimaksudkan untuk menjawab persoalan apakah seseorang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana atas perbuatan pidana yang dilakukan oleh pihak lain.<sup>61</sup> Penerapan pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi dapat dilihat secara konkret dalam Putusan Nomor 20/Pid.Sus/2023/PT Ykk yang telah berkekuatan hukum tetap. Penelitian ini akan memberi gambaran sedikit mengenai contoh nyata dalam kasus pembuktian penerapan pertanggungjawaban pidana korporasi.

Kasus pidana pajak ini bermula dari operasional PT Purbalaksana Jaya Mandiri, sebuah perusahaan perdagangan eceran sembako dengan merek dagang UD Sari Jaya. Dalam struktur perusahaannya, Hellen Purbonegoro menjabat sebagai Direktur sekaligus pemegang saham mayoritas yang mengendalikan seluruh roda bisnis dan kebijakan keuangan secara mutlak. Di sisi lain, terdapat Mistun yang berkedudukan sebagai Komisaris dengan saham minoritas. Namun, fakta di lapangan menunjukkan bahwa Mistun hanyalah figur pasif yang namanya sekadar dipinjam untuk memenuhi persyaratan administratif pendirian perseroan, tanpa pernah dilibatkan sedikit pun dalam kegiatan operasional maupun pengambilan keputusan perusahaan.

Berbekal kendali absolut tersebut, Hellen merancang skema manipulasi pajak yang sistematis sepanjang periode tahun dua ribu enam belas hingga dua ribu tujuh

---

<sup>61</sup> Hasbullah F.Sjawie, 2015, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Pada Tindak Pidana Korupsi*, Jakarta: Prenada Mediaq, halaman. 28.

belas. Dalam praktiknya, Hellen sengaja menyembunyikan identitas asli dan nomor pokok wajib pajak perusahaan saat bertransaksi dengan penyuplai agar tidak diterbitkan faktur pajak masukan. Selain itu, meskipun perusahaannya telah berstatus sebagai Pengusaha Kena Pajak, ia dengan sengaja tidak pernah memungut pajak pertambahan nilai dari para pelanggannya. Untuk menghilangkan jejak audit, Hellen mengalihkan arus kas perusahaan dengan cara melakukan pembayaran tunai ke penyuplai dan menampung uang hasil penjualan dari pelanggan ke rekening-rekening di luar kendali resmi perusahaan, termasuk mengalirkannya ke rekening pribadinya sendiri.

Puncak dari kejahatan ini terjadi ketika Hellen melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak penghasilan badan dan masa pajak pertambahan nilai ke kantor pelayanan pajak setempat. Yang memberikan laporan yang tidak benar dengan hanya mencantumkan sebagian kecil transaksi yang memiliki faktur resmi atau yang uangnya masuk ke rekening perusahaan, sementara omset miliaran rupiah lainnya disembunyikan. Kebohongan ini akhirnya terbongkar melalui audit forensik oleh penyidik pajak yang menemukan data transaksi asli di komputer perusahaan serta melacak mutasi perbankan yang disembunyikan. Rangkaian manipulasi ini terbukti merugikan pendapatan negara dalam jumlah yang sangat fantastis, yakni mencapai lebih dari empat puluh enam miliar rupiah.

Akibat perbuatan tersebut, perkara ini bermuara di Pengadilan Negeri Bantul pada tingkat pertama. Majelis hakim menyatakan korporasi terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan dengan sengaja

menyampaikan laporan pajak yang tidak benar. Sebagai hukumannya, hakim menjatuhkan denda maksimal sebesar dua kali lipat dari kerugian negara, yaitu mencapai lebih dari sembilan puluh tiga miliar rupiah. Putusan ini juga memuat ancaman penyitaan dan pelelangan harta kekayaan apabila denda tidak dibayar dalam waktu satu bulan. Namun, putusan ini memicu kontroversi besar karena di antara harta yang disita oleh negara untuk membayar denda korporasi tersebut, terdapat puluhan sertifikat hak milik tanah atas nama pribadi Mistun, sang komisaris pasif yang tidak tahu-menahu tentang kejahatan tersebut.

Kontroversi penyitaan aset dan besaran denda inilah yang menjadi pemicu utama bergulirnya perkara ini ke tingkat banding di Pengadilan Tinggi Yogyakarta. Pihak korporasi mengajukan banding untuk melawan perampasan aset pribadi milik pihak ketiga, karena hal tersebut dinilai menabrak prinsip tanggung jawab terbatas dalam hukum perseroan dan melanggar hak asasi Mistun yang tidak memiliki niat jahat sama sekali. Selain itu, denda triliunan rupiah tersebut dianggap mengabaikan iktikad baik perusahaan yang sebelumnya sudah sempat membayar cicilan tunggakan lebih dari tiga miliar rupiah saat awal penyidikan.

Di sisi lain, penuntut umum juga memiliki kepentingan dalam proses banding ini untuk memastikan bahwa rumusan putusan terkait penyitaan aset benar-benar kuat dan tidak memiliki celah hukum saat dieksekusi nanti, menjadikan pengadilan tingkat banding sebagai arena krusial untuk menyeimbangkan antara ambisi pemulihan uang negara dan perlindungan hak-hak perdata warga negaranya. Penelitian ini akan menyajikan tabel berikut untuk memudahkan pembaca mengetahui isi putusan:

## Putusan Nomor 20/PID.SUS/2023/PT YJK.

No.	Elemen Putusan	Uraian
1.	Para Pihak	Terdakwa Korporasi: PT Purbalaksana Jaya Mandiri (PT PJM).
2.	Tuntutan (Dakwaan)	<p>1. Bahwa Terdakwa Korporasi PT PJM dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap.</p> <p>2. Perbuatan tersebut menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dengan nilai pajak terutang yang tidak dilaporkan sebesar Rp46.782.765.918.</p> <p>3. Terdakwa didakwa melanggar Pasal 39 Ayat (1) huruf d UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).</p>
3.	Pembelaan Terdakwa (Banding)	Pihak korporasi mengajukan permohonan banding atas vonis PN Bantul kepada Pengadilan Tinggi Yogyakarta. Memori banding diajukan untuk menyanggah pertimbangan hukum ( <i>Judex Facti</i> ) tingkat pertama yang dinilai memberatkan, serta membela hak korporasi terkait pembuktian unsur kesengajaan ( <i>mens rea</i> ) dan validitas perhitungan kerugian negara yang dituntut oleh Jaksa.
4.	Tindakan Otoritas Penyidikan	Pengungkapan kasus ini bermula dari proses penyidikan yang dilaksanakan oleh tim penyidik Kantor Wilayah (Kanwil) Direktorat Jenderal Pajak (DJP) DIY. Sebagai jaminan untuk pemulihan kerugian pada pendapatan negara, penyidik telah mengeksekusi penyitaan aset secara preemptif terhadap milik PT PJM, yang mencakup kendaraan bermerek Lexus, simpanan di bank, uang tunai, valuta asing, serta deposito berjangka.
5.	Amar Putusan	<p>1. Pengadilan Tinggi Yogyakarta menguatkan Putusan Pengadilan Negeri Bantul Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN.Btl tertanggal 6 Februari 2023.</p> <p>2. Menyatakan Terdakwa korporasi PT PJM terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.</p> <p>3. Menjatuhkan Pidana Denda sebesar dua kali jumlah pajak terutang, yaitu senilai Rp93,56 miliar.</p> <p>4. Menetapkan apabila Terdakwa Korporasi tidak membayar denda tersebut dalam waktu 1 (satu) bulan setelah putusan memperoleh kekuatan hukum tetap (<i>inkrah</i>), maka harta benda miliknya dapat disita oleh Jaksa dan dilelang untuk menutupi kekurangan pembayaran denda.</p>

Analisis terhadap Putusan Pengadilan Tinggi Yogyakarta Nomor 20/PID.SUS/2023/PT YYK juncto Putusan Pengadilan Negeri Bantul Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl diawali dengan mengkaji konstruksi dakwaan yang disusun oleh Jaksa Penuntut Umum. Dalam perkara ini, subjek hukum yang didakwa adalah entitas korporasi, yakni PT Purbalaksana Jaya Mandiri (PT PJM). Penuntut Umum mendakwa PT PJM telah melanggar ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf d Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).

Inti dari perbuatan melawan hukum yang didakwakan adalah kesengajaan korporasi dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan yang isinya tidak benar dan tidak lengkap. Ketidakbenaran tersebut bersumber dari manipulasi dokumen Pemberitahuan Kesanggupan Syarat Utama (PKSU) yang direkayasa sedemikian rupa seolah-olah mencerminkan transaksi bisnis yang riil, padahal faktanya fiktif. Perbuatan manipulatif yang bertujuan murni untuk melakukan penghindaran pajak (*tax evasion*) ini terbukti secara nyata telah menimbulkan kerugian masif pada pendapatan negara sebesar Rp46.782.765.918.

Memasuki tahap pembuktian di Pengadilan Negeri Bantul, Majelis Hakim secara cermat menerapkan doktrin *Identification Theory* atau *Alter Ego* untuk menarik pertanggungjawaban pidana ke arah entitas korporasi. Fakta persidangan mengungkap bahwa rekayasa dokumen palsu tersebut bukanlah tindakan *ultra vires* (di luar kewenangan) atau penyimpangan individu pengurus semata, melainkan tindakan struktural yang dilakukan secara sadar untuk dan atas nama korporasi demi keuntungan finansial PT PJM. Memperhatikan bukti-bukti pro-justitia dari penyidik

otoritas pajak, hakim tingkat pertama menyatakan PT PJM terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah. Hakim kemudian menjatuhkan sanksi pidana yang sangat merepresentasikan pergeseran paradigma menuju *restorative justice* dalam hukum pidana pajak, yakni pemidanaan yang berorientasi utama pada pemulihan kerugian negara (*asset recovery*). Korporasi dijatuhi denda sebesar dua kali lipat dari jumlah pajak terutang, yaitu senilai Rp93.565.531.836, disertai perintah perampasan aset-aset yang telah disita secara *Preemptif* seperti kendaraan mewah, uang tunai, dan deposito sebagai jaminan pelaksanaan eksekusi denda.

Upaya hukum banding yang diajukan oleh pihak PT PJM ke Pengadilan Tinggi Yogyakarta pada hakikatnya merupakan bentuk perlawanan terhadap besaran kerugian negara dan beratnya beban denda yang dijatuhkan. Namun, Majelis Hakim tingkat banding secara tepat menolak memori banding tersebut dan menguatkan putusan tingkat pertama secara menyeluruh. Pengadilan Tinggi menilai bahwa *Judex Facti* di Pengadilan Negeri Bantul telah berkesesuaian dengan hukum acara dan tidak terdapat kekeliruan dalam penerapan hukum pembuktian. Penolakan ini menegaskan bahwa dalih-dalih keberatan korporasi sama sekali tidak mampu mematahkan validitas audit investigatif perpajakan. Putusan banding ini sekaligus mengukuhkan ketegasan peradilan dalam memberantas kejahatan ekonomi. Penetapan bahwa harta benda korporasi akan langsung disita dan dilelang apabila denda tidak dilunasi dalam waktu satu bulan setelah putusan memperoleh kekuatan hukum tetap (*inkrah*), menjadi instrumen penegak hukum yang memberikan kepastian tak terbantahkan. Meskipun putusan ini merupakan preseden yang sangat progresif bagi penegakan hukum pidana korporasi, analisis secara lebih

mendalam memperlihatkan adanya celah hukum (*loopholes*) yang bersifat sistemik dan potensial mencederai tujuan pemulihan hak negara. Celah pertama terletak pada mekanisme eksekusi aset. Penjatuhan pidana perampasan aset sebagai pengganti denda menyisakan ruang hampa hukum apabila total valuasi aset PT PJM yang berhasil disita ternyata kelak tidak mencukupi untuk melunasi denda Rp93,56 miliar tersebut.

Mengingat sanksi subsidair berupa pidana kurungan tidak dapat diterapkan secara fisik kepada entitas badan hukum, negara berpotensi kehilangan sisa piutang dendanya. Hukum positif Indonesia saat ini belum sepenuhnya menyediakan instrumen hukum yang kuat dan seragam untuk melakukan pertanggungjawaban renteng yang dapat secara otomatis menembus tabir korporasi (*piercing the corporate veil*) hingga mengeksekusi harta pribadi milik Pemilik Manfaat (*Ultimate Beneficial Owner*) dalam tindak pidana pajak. Celah hukum kedua bersumber pada kelemahan sistemik administratif perpajakan yang melatarbelakangi lahirnya kasus ini. Keberhasilan PT PJM dalam melampirkan dokumen PKSU fiktif ke dalam SPT menunjukkan adanya titik lemah dalam sistem pengawasan pelaporan pajak berbasis *self-assessment system*.

Otoritas pajak di tahap awal penerimaan pelaporan cenderung lebih menitikberatkan pada kebenaran formil semata. Ketiadaan sistem integrasi data transaksi riil dari pihak ketiga yang terhubung secara *real-time* ke sistem DJP memungkinkan dokumen rekayasa seperti PKSU lolos dari deteksi dini sebelum akhirnya menumpuk menjadi kerugian negara puluhan miliar. Hal ini merupakan kelemahan sistem pencegahan (*preventive system*) dalam tata kelola administrasi

pajak yang sangat rawan dan dapat terus dieksploitasi oleh wajib pajak badan lainnya untuk menciptakan kejahatan serupa di masa mendatang apabila tidak segera direformasi secara komprehensif oleh pembuat kebijakan.

## BAB IV

### KESIMPULAN DAN SARAN

#### A. Kesimpulan

1. Bentuk pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam SPT pajak bersifat langsung (*direct liability*) bersandar pada doktrin Teori Identifikasi (*Identification Theory*). Melalui konsep ini, niat jahat dan perbuatan manipulatif pengurus demi keuntungan finansial entitas diidentifikasi secara mutlak sebagai kejahatan korporasi itu sendiri. Adapun ruang lingkup pertanggungjawabannya difokuskan pada pemulihan kerugian negara (*asset recovery*), Korporasi dijatuhi sanksi utama berupa pidana denda maksimal. Untuk menjamin kepastian eksekusi pemidanaan tersebut, ruang lingkup hukum juga mencakup instrumen paksa berupa penyitaan dan pelelangan harta benda milik korporasi apabila denda tersebut tidak dilunasi.
2. Dasar hukum pertanggungjawaban pidana korporasi atas penggunaan dokumen palsu dalam pelaporan pajak terdapat pada Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP jo. UU HPP yang mengatur penyampaian SPT tidak benar sehingga merugikan negara. Penerapannya didukung oleh PERMA No. 13 Tahun 2016 tentang kriteria kesalahan korporasi serta Pasal 43 UU KUP yang memungkinkan pemidanaan pihak yang bertindak atas nama korporasi. Ketentuan ini menjadi dasar bagi hakim untuk menjatuhkan pidana denda dan pemulihan kerugian negara.
3. Penerapan pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi yang terbukti menggunakan dokumen atau menyampaikan SPT Tahunan yang tidak benar

diwujudkan dengan menempatkan korporasi sebagai subjek hukum pidana yang dapat dipidana secara langsung. Dalam Putusan Nomor 20/Pid.Sus/2023/PT Ykk, korporasi dinyatakan bersalah dan dijatuhi pidana denda sesuai ketentuan Undang-Undang KUP karena perbuatannya menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Pidana tersebut sejalan dengan pengakuan korporasi sebagai subjek hukum pidana dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, di mana korporasi dapat dikenai pidana pokok berupa denda. Apabila denda tidak dibayarkan, harta kekayaan korporasi dapat disita dan dilelang sebagai bentuk pelaksanaan putusan.

## **B. Saran**

1. Sebaiknya Aparat Penegak Hukum perlu dilakukan pembaruan dalam konstruksi pembuktian kesalahan korporasi dengan tidak hanya berfokus pada individu pengurus, tetapi juga menilai kebijakan, sistem, dan budaya korporasi (*corporate culture*). Pendekatan ini penting agar penegakan hukum mampu menjerat korporasi sebagai subjek hukum secara utuh dan tidak berhenti pada pertanggungjawaban personal semata.
2. Sebaiknya Bagi Pemerintah khususnya pembentuk undang-undang dan otoritas perpajakan, diperlukan penguatan sinkronisasi antara hukum perpajakan dan hukum pidana melalui perumusan norma yang lebih tegas mengenai batas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana. Hal ini bertujuan agar penanganan kasus penggunaan dokumen palsu dalam pelaporan pajak dapat dilakukan secara konsisten dan tidak menimbulkan tumpang tindih penegakan hukum.

3. Sebaiknya Bagi Korporasi (Wajib Pajak Badan), perlu meningkatkan penerapan sistem kepatuhan *internal (compliance system)* serta mekanisme pengawasan yang efektif guna mencegah terjadinya penggunaan dokumen palsu dalam pelaporan pajak. Selain itu, korporasi harus menyadari bahwa pertanggungjawaban pidana tidak hanya berimplikasi pada sanksi denda, tetapi juga dapat berdampak pada pembatasan kegiatan usaha dan reputasi perusahaan.

## DAFTAR PUSTAKA

### A. Buku

- Amsori, *et.al.* (2025). *Mengenal Hukum Pidana*. Jogkarta: Karya Bakti Makmur.
- Chandra, Tofik Yanuar. (2022). *Hukum Pidana*. Jakarta: PT. Sangir Multi Usaha.
- Dharmasetya, Lani. (2024). *Tindak Pidana Perpajakan*. Jawa Tengah: Eureka Media Aksara.
- Efrianto, Gatot. (2024). *Tindak Pidana Pemalsuan Dalam Akta Otentik*. Malang: PT. Literasi Nusantara Abadi Grup.
- Erdianti, Ratri Novita. (2018). *Kedudukan Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Di Indonesia*. Malang: Universitas Muhammadiyah Malang.
- Sukmana Hendra. (2022). *Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Tindak Pidana Korporasi*. Jakarta: Citra Aditya Bakti.
- Hiariej, Eddy O.S. (2021). *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*. Jakarta: Cahaya Atma Pustaka.
- Kristian. (2021). *Kejahatan Korporasi dan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*. Bandung: PT Refika Aditama.
- Lapriska, *et.al.* (2022). *Perpajakan*. Yogyakarta: Graha Ilmu Grup.
- Lazarus Ramandey, (2020). *Perpajakan Suatu Pengantar*, Yogyakarta: CV Budi Utama.
- Lukman Hakim, (2020), *Asas-Asas Hukum Pidana*, Yogyakarta: CV Budi Utama.
- Mangaranap. (2022). *Hukum Pidana Korporasi*. Yogyakarta: CV Budi Utama.
- Mansoori, Muhammad Tahir. (2020). *Islamic Law of Crimes*. Islamabad: Shariah Academy.
- Mardiasmo. (2023). *Perpajakan*. Yogyakarta: CV Andi.
- Marzuki, Peter Mahmud. (2014). *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana.
- Muladi. (2019). *Pikiran-Pikiran Tentang Pertanggung Jawaban Pidana*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Muladi dan Dwidja Priyatno. (2022). *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*. Jakarta: Kencana Prenadamedia Group.

- Nasrudin. (2025). *Pengantar Ilmu Hukum*. Bandung: Widina Media Utama.
- Prasetyo, Teguh. (2021). *Hukum Pidana*. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Sjawie, Hasbullah F. (2015). *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Pada Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Prenada Media.
- Soekanto, Soerjono & Sri Mamudji. (2019). *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Suandy, Erly. (2023). *Hukum Pajak (Edisi ke-8)*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Suartha, Dewa Made. (2022). *Hukum Pidana Korporasi*. Malang: Setara Press.
- Suyanto. (2018). *Pengantar Hukum Pidana*. Yogyakarta: Deepublish.
- Surya Wulandari, 2022, *Mengenal Unsur-unsur Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*, Jakarta: Direktorat Jendral Pajak.
- Syafruddin, Ahmad. (2018). *Perpajakan*. Kebumen: STIE Putra Bangsa.
- Teguh, Harrys Pratama. (2024). *Pembaharuan Hukum Pajak Dan Perkembangannya Di Indonesia*. Yogyakarta: Pohon Cahaya Semesta.
- Tomi Wicaksono Putra, et.al. (2023). *Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Kejahatan Hacking*. Pekalongan: PT. Nasya Expanding.
- Tulus Januardi. (2025). *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*. Jakarta: Yayasan Drestanta Pelita Indonesia.
- Umar, Dzulkifli dan Jimmy. (2012). *Kamus Hukum*. Surabaya: Grahamedia Press.
- Wati, Emy Rosna & Abdul Fatah. (2020). *Hukum Pidana*. Sidoarjo: UMSIDA Press.
- Wijanarko, Dwi Seno. (2022). *Pertanggungjawaban Pidana Implementasi Putusan Pengadilan Perkara Tindak Pidana Perpajakan*. Malang: Literasi Nusantara Abadi.

## **B. Artikel, Majalah, Dan Jurnal Ilmiah**

- Ali, Mahrus dan Danu Aris Setiyanto. (2020). "Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Peraturan Perundang-undangan di Indonesia." *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum*, 27(1).

- Aminnudin, Mohammad. (2024). "Pertanggungjawaban Pidana Pelaku Tindak Pidana Pemalsuan Dokumen Surat Pemberitahuan Pajak Bumi Dan Bangunan." *Jurnal Fakultas Hukum Al-Azhar Mataram*, 3(2).
- Bakhrul, Ilmi. (2026). "Pemidanaan Dan Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Sistem Hukum Pidana Di Indonesia". *Indonesia Of Journal Business*, 5(1).
- Daud, K. R. (2024). "Deferred Prosecution Agreement (DPA): Model Keadilan Bagi Korporasi dan Negara dalam Tindak Pidana Pajak." *Jurnal Hukum Lex Generalis*, 5(7).
- Eva Zulfa, (2018). "Menghancurkan Kep Ancurkan Kepalsuan (Studi Tentang Tindak Pidana Pemalsuan Dan *Problem An Problema* Penerapannya)." *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, 48(2).
- Kurniawan, Kukuh Dwi & Dwi Ratna Sari. (2022). "Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Menurut Vicarious Liability Theory." *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum*, 29(2).
- Listiawati. (2021). "Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Pada Perkara Tindak Pidana Pencucian Uang." *Jurnal Justitia Et Pax*, 37(2).
- Mohamad Zaenal Arifin. (2019). "Ghulul (Penggelapan Harta): Konsep, Sanksi Dan Solusinya Dalam Perspektif Al-Qur'an", *Jurnal Syar'ie*, 1(1).
- Marbun, Andreas N. (2024). "Pertanggungjawaban Tindak Pidana Korporasi." *Jurnal Masyarakat Pemantau Peradilan Indonesia*, 4(2).
- Melani, Nanda. (2021). "Pertanggungjawaban Tindak Pidana Dalam Hukum Positif Indonesia." *Jurnal Komunitas Yustisia Universitas Pendidikan Ganesha*, 4(2).
- Muhammad, Repi, Pratama. (2023). "Sebab Pembenaar Peniadaan Hukuman Bagi Pelaku Tindak Pidana Narkotika (Analisis Putusan No.671/Pid.Sus/2020/Pn.Ptk)". *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Hukum*, 3(6)
- Pramesti & Purwanto. (2022). "Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan Berdasarkan PERMA Nomor 13 Tahun 2016." *Jurnal Analisis Hukum*, 5(2).
- Prestianto, Wahyu. (2021). "Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2016 Tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana Oleh Korporasi; Solusi Sementara Upaya Meminta Pertanggungjawaban Pidana Korporasi." *Dharmasiswa*, 1(3).
- Putra, Gilang Rizki Aji. (2022). "Manusia Sebagai Subyek Hukum Buletin Hukum dan Keadilan". *Jurnal Adalah: Buletin Hukum & Keadilan*, UIN Syarif Hidayatullah Jakarta, No. 1.

- Reksodiputro, M. (2021). "Korelasi Tindak Pidana Pemalsuan Dokumen dengan Penggelapan Pajak dalam Sistem Perpajakan Indonesia." *Jurnal Hukum & Pembangunan*, 51(3).
- Renada, Cipta, Dewa. (2024). "Tanggung Jawab Pidana pada Korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan", 3(3).
- Restina, Rika, dkk. (2025). "Tinjauan Hukum Terhadap Tindak Pidana Pemalsuan Tanda Tangan Pada Dokumen Berdasarkan Pasal 263 KUHP." *Jurnal Fakultas Hukum Unsrat*, 13(5).
- Retnowinarni, Rini. (2019). "Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Korporasi dalam Tindak Pidana Ekonomi." *Jurnal Perspektif Hukum*, 19(1).
- Rogantiono. (2023). "Legal Responsibilities of Taxpayers Intentionally Not Reporting SPT Correctly." *Jurnal Wacana Hukum dan Sains*, 19(1).
- Setyo, Prabowo. (2024). "Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Perpajakan (Analisa Putusan Nomor: 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Br. atas nama PT Gemilang Sukses Garmindo)." *Jurnal Ilmu Hukum*, 4(3).
- Simanjuntak, N., & Sitompul, A. (2023). "Pertanggungjawaban Pidana Korporasi atas Manipulasi Data Perpajakan dalam Perspektif PERMA No. 13 Tahun 2016." *Jurnal Ilmiah Penegakan Hukum*, 10(2).
- Sinaga, Henry Dianto Pardamean. (2019). "Pengaturan Pertanggungjawaban Mutlak Wajib Pajak Di Indonesia Dalam Perspektif Keadilan Dan Kemanfaatan Umum." *Jurnal Hukum & Pembangunan*, 49(3).
- Sinaga, Reine & Marthin Simangunsong. (2017). "Pertanggungjawaban Pidana Direktur Perseroan Terbatas Atas Tindak Pidana Perpajakan Yang Dilakukan Secara Berlanjut." *Patik: Jurnal Hukum*, 07(3).
- Somba, Sendy Prilly, dkk. (2024). "Tanggung Jawab Pengusaha Dalam Menggunakan Faktur Pajak Fiktif." *Lex Privatum*, 13(5).
- Surya, Ragil, dkk. (2024). "Korporasi sebagai Subjek Hukum dan Pertanggungjawabannya dalam Hukum Pidana Indonesia." *PUAN Indonesia*, 5(2).
- Widijowati, Dijan, dkk. (2022). "Peran Teori Identifikasi Dalam Pertanggungjawaban Korporasi Pada Tindak Pidana Perlindungan Konsumen." *Jurnal Kertha Semaya*, 19(7).
- Yoserwan. (2023). "Corporate Criminal Liability in Tax Crime: An Effort to Optimize State Revenue from The Tax Sector." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, 23(1).

### C. Peraturan Perundang-Undangan

Kitab Undang-Undang Hukum Dagang (KUHD).

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).

Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi.

Putusan Pengadilan Negeri Bantul Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl.

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN Jkt.Brt (Sebagai bahan analisis perbandingan/studi terdahulu).

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang.

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.<sup>83</sup>

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

#### D. Internet

Bank Indonesia. "Statistik Pendapatan Pemerintah – Penerimaan Perpajakan"  
<https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2023-07/Data%20Statistik%20-Laporan%20Tahunan%20DJP%202021.pdf> Senin, 26. Januari. 2026 21.40 WIB.

Fikriansyah, Ilham. (2023). "Subjek Hukum Adalah: Pengertian, Kategori, dan Contohnya". detikNews.  
<https://news.detik.com/berita/d-6937177/subjek-hukum-adalah-pengertian-kategori-dan-contohnya>.

Surya Wulan Dani. "Mengenal unsur-unsur tindak pidana di bidang perpajakan"  
<https://www.pajak.go.id/id/mengenal-unsur-unsur-tindak-pidana-di-bidang-perpajakan>. Senin, 26. Januari. 2026 21.24 WIB.