

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Pajak merupakan instrumen utama pembiayaan negara dalam kerangka *welfare state*.¹ Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 menyatakan “bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”

Namun, secara empiris, kepatuhan pajak di Indonesia masih rendah dan rawan manipulasi, termasuk pemalsuan Surat Pemberitahuan (SPT). Sistem perpajakan memegang peran sentral dalam pembiayaan negara.² Sistem perpajakan Indonesia menganut *self-assessment system* berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 mengatur tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan di Indonesia yang memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan sendiri kewajiban pajaknya. Sistem ini menuntut integritas dan kejujuran, tetapi dalam praktiknya sering disalahgunakan melalui data tidak benar atau pemalsuan SPT guna mengurangi beban pajak.

Pelanggaran perpajakan seperti manipulasi SPT dan faktur fiktif terus meningkat, mencerminkan kesenjangan antara cita hukum (*das sollen*) dan realitas (*das sein*). Pemalsuan SPT bukan sekadar pelanggaran administratif, melainkan kejahatan ekonomi yang merugikan penerimaan negara.³

Pasal 39 ayat (1) huruf d dan i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 mengatur tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan di Indonesia. Pasal 39 ayat (1) huruf (d) mengatur bahwa “*menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap*” dan

Pasal 39 ayat (1) huruf (i)

“Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan keuangan 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 .”⁴

Unsur yang harus dibuktikan meliputi kesengajaan (*mens rea*), ketidakbenaran atau ketidaklengkapan isi SPT (*actus reus*), dan potensi kerugian

¹ Muhammad Djafar Saidi, 2018, *Pembaruan Hukum Pajak (Edisi Terbaru)*, Depok: Rajawali Pers, hlm. 1.

² H. Bohari, 2008, *Pengantar hukum Pajak*, Rajawali Pers: Jakarta, hlm.23.

³ Muh. Amin Saleh, *perlindungan Hukum Terhadap Penanggung Pajak dalam Pelaksanaan Penyanderaan (GIJZELING)*, Fakultas Hukum Universitas Mpu Tantular, 2019, Sol Justisio: Jurnal Penelitian Hukum Vol. 1, No. 1 (2019), hlm 1.

⁴ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jakarta: PT. RadjaGrafindo Persada, 2007. hlm 142.

negara. Namun, pembuktiannya sering sulit karena sifat kejahatan pajak yang kompleks dan berbasis dokumen administratif serta transaksi elektronik.⁵

Hal ini tergambar dalam Putusan Pengadilan Negeri Malili Nomor 138/Pid.Sus/2020/PN.MII yang melibatkan PT Hafindo Putra Sejahtera dan direktur utamanya, Jufri Raden. Penyidikan menemukan bahwa SPT Masa PPN Tahun 2016 tidak sesuai kondisi sebenarnya, dengan manipulasi data dan ketidaksesuaian antara faktur pajak dan setoran pajak. Fakta persidangan menunjukkan adanya kesengajaan dalam pelaporan palsu yang menimbulkan potensi kerugian negara lebih dari satu miliar rupiah. Kasus ini menegaskan bahwa pelanggaran dalam sistem *self-assessment* dapat berkembang menjadi tindak pidana *white-collar crime*, yakni kejahatan terencana oleh pihak berpendidikan dan berwenang untuk keuntungan pribadi.

Kenyataan ini memperlihatkan kesenjangan antara *das sollen* dan *das sein*: hukum menuntut pelaporan pajak yang jujur dan lengkap, namun praktiknya masih diwarnai penyimpangan akibat lemahnya kesadaran dan penegakan hukum.⁶ Karena itu, penting untuk mengkaji penerapan Pasal 39 ayat (1) huruf d dan i UU KUP oleh hakim, khususnya dalam menilai unsur kesengajaan, pembuktian, dan hubungan kausal dengan kerugian negara.⁷

Putusan No. 138/Pid.Sus/2020/PN.MII relevan karena memperlihatkan bagaimana hakim menafsirkan unsur delik pemalsuan SPT serta menyeimbangkan pembuktian formil dan materiil.⁸ Penelitian ini bertujuan menganalisis penerapan hukum pidana dalam tindak pidana perpajakan sebagai *lex specialis*, sekaligus menilai efektivitas penagakannya.⁹ Dengan demikian, kajian ini diharapkan memberi pemahaman komprehensif tentang hubungan antara norma hukum pajak dan hukum pidana serta mendorong penegakan hukum yang lebih konsisten, adil, dan berintegritas.¹⁰

B. Rumusan Masalah

1. Bagaimanakah Kualifikasi Tindak Pidana Pemalsuan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Dalam Perspektif Hukum Pidana?
2. Bagaimanakah Penerapan Hukum Majelis Hakim Dalam Memutus Perkara Pada Putusan No.138/Pid.Sus/2020/Pn.MII)?

C. Tujuan dan Manfaat Penelitian

- 1) Tujuan Penelitian

⁵ Mohamad Aminudin, Jauhari D. Kusuma, dan Abdul Gani Makhrup, *Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Pelaku Tindak Pidana Pemalsuan Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan*, Unizar: Recht Journal, Vol. 3, No. 2 (2024), hlm. 4-7

⁶ Waluyo, 2009, *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Salemba Empat, hlm.12

⁷ eddy sutrisno dan Indrawati, Bahan ajar mata kuliah hukum pajak, Universitas Airlangga, 2010, Surabaya, hlm.1

⁸ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burtono, 2013, *Hukum pajak teori, analisis dan perkembangannya*, Jakarta: Salemba Empat, hlm.13.

⁹ Agung Satryo Wibowo, Lufsiana, dan Dharma Setiawan Negara, 2025, *Hukum Pidana Perpajakan dan Tindak Pidana Korupsi: Titik Singgung, Perbedaan dan Implikasi Hukum*, Bandung: Indonesia Emas Group, hlm. 26-31

¹⁰ Santoso Brotodiharjo, 2011, *Pengantar ilmu hukum Pajak*, Jakarta: Refika aditama, hlm.44.

Berdasarkan rumusan masalah yang telah penulis jabarkan di atas, maka tujuan yang ingin dicapai sebagai berikut:

1. Untuk Menganalisis Kualifikasi Tindak Pidana Pemalsuan Surat Pemberitahuan (SPT) Pajak Penghasilan dalam Perspektif Hukum Pidana
 2. Untuk Menganalisis Penerapan Hukum Majelis Hakim Dalam Memutus Perkara Pada Putusan No.138/Pid.Sus/2020/Pn.MII)
- 2) Manfaat Penelitian

Penulisan skripsi ini tidak hanya diharapkan untuk memberikan manfaat kepada penulis saja, tetapi nantinya skripsi ini juga diharapkan mampu bermanfaat bagi pembaca, setiap individu yang menggeluti bidang hukum pidana dan hukum acara pidana. serta pihak-pihak lain. Untuk itu, manfaat yang ingin dicapai dalam penulisan skripsi ini adalah:

1. Manfaat teoritis
Secara teoritis, penelitian ini diharapkan memberi kontribusi bagi pengembangan ilmu hukum, khususnya dalam bidang hukum acara pidana dan hukum pembuktian, serta memperkaya literatur yang berkaitan dengan substansi hukum pidana dan hukum acara pidana.
2. Manfaat praktis
Penelitian ini diharapkan bermanfaat bagi individu, masyarakat, dan pihak terkait di bidang hukum acara pidana dan hukum pembuktian, serta menjelaskan kedudukan dan penerapan pertimbangan hakim dalam menetapkan pertanggungjawaban pidana bagi pihak yang tidak langsung mengelola keuangan pada Putusan No.138/Pid.Sus/2020/PN.MII.

D. Keaslian Penelitian

Setiap penelitian harus memuat kebaruan dan berfokus pada isu hukum dengan perspektif baru, serta menjamin orisinalitas untuk mencegah plagiasi. Karena itu, penting menampilkan penelitian terdahulu yang relevan namun berbeda substansi. Fokus penelitian ini adalah “Analisis Yuridis Tindak Pidana Memalsukan Surat Pemberitahuan (SPT) Pajak Penghasilan (Studi Kasus Putusan No.138/Pid.Sus/2020/PN.MII).”

Untuk meminimalisir terjadinya plagiasi, maka penulis membandingkan dengan penelitian terdahulu sebagai berikut:

Matrik Keaslian Penelitian Skripsi Penelitian I

Nama Penulis	Nafrah Nurdianty Utina
Judul Tulisan	Tinjauan Yuridis Terhadap Tindak Pidana Penyampaian Surat Pemberitahuan Wajib Pajak Yang Isinya Tidak Benar Dan Tidak Lengkap (Studi Kasus Putusan No. 224/Pid.Sus/2020/PN.Mks)
Kategori	Skripsi

Tahun	2022
Perguruan Tinggi	Universitas Hasanuddin
PEMBAHASAN	
Uraian Penelitian Terdahulu	Rencana Penelitian
Isu dan Permasalahan Isu: Isu utama penelitian ini berkaitan dengan penyampaian SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, di mana laporan pajak tidak mencerminkan keadaan sebenarnya. Hal ini merupakan pelanggaran terhadap kewajiban formil dan materil Wajib Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP. Kajian yuridis difokuskan pada pembuktian unsur “tidak benar dan tidak lengkap” serta pengaruh niat (<i>mens rea</i>) pelaku terhadap penilaian kesalahan pidana, dengan menitikberatkan pada keabsahan materi laporan tanpa adanya pemalsuan fisik dokumen. Rumusan Masalah: 1. Bagaimanakah kualifikasi tindak pidana dalam tindak pidana penyampaian surat pemberitahuan Wajib Pajak Yang Isinya Tidak Benar dan Tidak Lengkap? 2. Bagaimanakah penerapan hukum pidana materiil terhadap tindak pidana penyampaian surat pemberitahuan Wajib Pajak Yang Isinya Tidak Benar dan	Isu dan Permasalahan Isu: Berbeda dari sebelumnya, isu penelitian ini berfokus pada perbuatan memalsukan SPT, yakni manipulasi atau perubahan fisik/legalitas dokumen agar tampak resmi. Kajian diarahkan pada unsur pemalsuan surat sebagaimana diatur dalam Pasal 263 KUHP dan ketentuan khusus UU KUP, dengan penekanan pada pembuktian unsur “dengan maksud untuk menggunakan seolah-olah benar” serta dampaknya terhadap kerugian keuangan negara. Rumusan Masalah: 1. Bagaimanakah Kualifikasi Tindak Pidana Pemalsuan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Dalam Perspektif Hukum Pidana? 2. Bagaimanakah Penerapan Hukum Majelis Hakim Dalam Memutus Perkara Pada Putusan No.138/Pid.Sus/2020/Pn.MII)?

Tidak Lengkap dalam putusan nomor 224/Pid.Sus/2020/PN.Mks?	
Metode Penelitian Yuridis normatif	Metode Penelitian Normatif
Hasil dan Pembahasan 1. Kualifikasi perbuatan dalam tindak pidana penyampaian SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf c dan d Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. 2. Pasal 39 ayat (1) huruf c mengatur perbuatan tidak menyampaikan SPT, sedangkan huruf d mengatur penyampaian SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan palsu yang menimbulkan kerugian negara. Penerapan sanksi pidana dalam perkara No. 224/Pid.Sus/2020/PN.Mks telah sesuai dengan dakwaan, tuntutan, pembelaan, alat bukti, dan fakta persidangan.	

Penelitian II

Nama Penulis	Anugrah Ismail
Judul Tulisan	Skripsi Tinjauan Yuridis Terhadap Pertanggungjawaban Pidana Pembuatan Faktur Pajak Fiktif Oleh Korporasi (Studi Putusan Nomor

	334/Pid.Sus/2020/Pn.Jkt.Brt)
Kategori	Skripsi
Tahun	2022
Perguruan Tinggi	Universitas Hasanuddin
PEMBAHASAN	
Uraian Penelitian Terdahulu	Rencana Penelitian
Isu dan Permasalahan Isu: Penelitian ini berangkat dari isu pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan berupa pembuatan faktur pajak fiktif. Dalam hal ini, korporasi bertindak melalui pengurus atau pegawainya yang melakukan manipulasi dalam sistem perpajakan. Isu yang dikaji menyoroti penerapan <i>corporate criminal liability</i> sebagaimana diatur dalam UU KUP dan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Faktur pajak fiktif merupakan dokumen yang sengaja dibuat untuk menimbulkan kesan adanya transaksi kena pajak yang sebenarnya tidak pernah terjadi, dengan tujuan mengurangi pajak terutang atau mengklaim restitusi secara tidak sah. Penelitian ini menelaah bentuk kesalahan (<i>mens rea</i>) yang dapat dilekatkan pada korporasi, pembuktian bahwa perbuatan dilakukan dalam lingkup tugas dan untuk keuntungan perusahaan, serta bagaimana sistem peradilan menempatkan korporasi sebagai subjek hukum pidana. Dengan	Isu dan Permasalahan Isu: Berbeda dari penelitian sebelumnya, skripsi ini menyoroti tindak pidana pemalsuan dokumen perpajakan berupa SPT Pajak Penghasilan yang dilakukan oleh individu untuk kepentingan pribadi, seperti mengurangi beban atau menutupi kewajiban pajak. Fokus kajian terletak pada unsur pemalsuan surat sebagaimana diatur dalam Pasal 263 KUHP dan keterkaitannya dengan ketentuan khusus dalam UU KUP. Penelitian ini membedakan antara perbuatan “menyampaikan SPT tidak benar” dan “memalsukan SPT,” di mana pemalsuan mencakup manipulasi bentuk, tanda tangan, stempel, atau sistem pelaporan agar tampak sah secara hukum. Selain itu, penelitian ini membahas pembuktian unsur kesengajaan (<i>dolus</i>) serta penilaian hakim terhadap niat pelaku dalam menggunakan SPT palsu. Kajian ini juga menyoroti konsekuensi ganda pemidanaan berdasarkan KUHP dan UU KUP sebagai <i>lex specialis</i>, dengan fokus pada penerapan hukum pidana umum dan khusus terhadap pemalsuan dokumen pajak oleh individu.

demikian, fokus utamanya adalah konstruksi hukum dan mekanisme pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan. Rumusan Masalah: 1. Bagaimanakah pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana perpajakan? 2. Bagaimanakah pertimbangan hukum hakim dalam menjatuhkan putusan terhadap korporasi dalam tindak pidana perpajakan dalam Putusan Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt?	Rumusan Masalah: 1. Bagaimanakah Kualifikasi Tindak Pidana Pemalsuan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Dalam Perspektif Hukum Pidana? 2. Bagaimanakah Penerapan Hukum Majelis Hakim Dalam Memutus Perkara Pada Putusan No.138/Pid.Sus/2020/Pn.MII)?
Metode Penelitian Normatif	Metode Penelitian Normatif
Hasil dan Pembahasan 1. Korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban pidana di bidang perpajakan berdasarkan teori identifikasi atau <i>direct corporate criminal liability</i>. 2. Pertimbangan hukum hakim dalam Putusan No. 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt telah sesuai secara yuridis normatif, karena didasarkan pada alat bukti yang sah dan memenuhi unsur delik Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang KUP.	

E. Landasan Teori / Konseptual

Adapun landasan teori / Konseptual yang penulis gunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Teori Tujuan Pidanaan

Teori tujuan pidana merupakan konsep fundamental dalam hukum pidana yang menjelaskan orientasi normatif dan filosofis dari pemberian sanksi terhadap pelaku tindak pidana. Teori ini berfungsi sebagai landasan konseptual bagi pembentuk undang-undang dan aparat penegak hukum dalam menentukan jenis dan berat pidana yang dijatuhkan. Dalam doktrin hukum pidana, teori tujuan pidana umumnya diklasifikasikan ke dalam tiga aliran utama, yaitu teori absolut, teori relatif, dan teori gabungan.

Pertama, teori absolut (*retributif*) berpijak pada pandangan bahwa pidana merupakan konsekuensi moral yang harus diterima pelaku atas perbuatan tercela yang telah dilakukannya. Menurut Immanuel Kant, pidana tidak boleh dijatuhkan sebagai sarana untuk mencapai tujuan lain, melainkan semata-mata sebagai pembalasan yang adil atas kesalahan pelaku. Pandangan ini menekankan prinsip *just desert*, yakni bahwa hukuman harus sebanding dengan tingkat kesalahan dan beratnya tindak pidana. Dalam konteks ini, pidana bersifat retrospektif dan bertujuan menegakkan keadilan substantif serta mempertahankan wibawa norma hukum yang dilanggar.

Kedua, teori relatif (*utilitarian*) memandang pidana sebagai instrumen untuk mencapai tujuan sosial, khususnya pencegahan kejahatan. Teori ini dikembangkan antara lain oleh Von Liszt yang menekankan fungsi sosial hukum pidana. Pidana dalam perspektif relatif bersifat prospektif dan diarahkan untuk mencegah terulangnya tindak pidana, baik melalui pencegahan umum (*general prevention*) dengan menimbulkan efek jera bagi masyarakat, maupun pencegahan khusus (*special prevention*) yang ditujukan kepada pelaku agar tidak mengulangi perbuatannya. Selain itu, teori relatif juga menekankan pentingnya rehabilitasi dan resosialisasi pelaku agar dapat kembali berfungsi secara wajar dalam kehidupan bermasyarakat.

Ketiga, teori gabungan (*integratif*) merupakan upaya sintesis antara teori absolut dan teori relatif. Menurut Muladi, teori gabungan menempatkan pidana sebagai sarana yang tidak hanya berfungsi sebagai pembalasan atas kesalahan pelaku, tetapi juga sebagai instrumen perlindungan masyarakat dan pembinaan pelaku. Dalam kerangka ini, pidana harus mempertimbangkan keseimbangan antara keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Pendekatan integratif ini sejalan dengan perkembangan hukum pidana modern di Indonesia, termasuk arah kebijakan pidana dalam RKUHP, yang menekankan nilai kemanusiaan, pemulihan, dan keadilan restoratif tanpa mengabaikan pertanggungjawaban pidana pelaku.

2. Teori Pertanggungjawaban Pidana

Pertanggungjawaban pidana menjelaskan kapan dan bagaimana seseorang dapat dipidana atas perbuatan yang dilarang hukum, dengan

berlandaskan asas legalitas dan asas kesalahan.¹¹ Asas legalitas menegaskan bahwa tidak ada pidana tanpa aturan sebelumnya, sedangkan asas kesalahan menuntut adanya hubungan batin yang dapat dicela antara pelaku dan perbuatannya. Dengan demikian, pemidanaan harus didasarkan pada terpenuhinya unsur objektif dan pembuktian kesalahan subjektif agar pidana dijatuhkan secara adil.¹²

Doktrin membedakan antara tindak pidana sebagai perbuatan yang dilarang dan pertanggungjawaban pidana sebagai dasar pemidanaan pelaku. Tindak pidana mencakup unsur objektif seperti tindakan melawan hukum, waktu, tempat, dan objek, sedangkan pertanggungjawaban pidana mencakup unsur subjektif berupa kemampuan bertanggung jawab, kesengajaan atau kealpaan, serta tiadanya alasan pemaaf. Pemidanaan baru sah apabila kedua unsur tersebut terpenuhi.¹³

Struktur pertanggungjawaban pidana mencakup tiga unsur utama: (1) kemampuan bertanggung jawab, yakni kecakapan memahami dan mengendalikan perbuatan; (2) adanya kesalahan berupa kesengajaan atau kealpaan; dan (3) ketiadaan alasan pemaaf yang meniadakan pencelaan. Ketiga unsur ini memastikan pidana hanya dijatuhkan kepada subjek yang mampu dan layak dipersalahkan.¹⁴

Kemampuan bertanggung jawab berkaitan dengan kondisi batin pelaku saat berbuat, yakni kemampuan membedakan baik dan buruk serta mengendalikan kehendak. Subjek yang masih sangat muda, mengalami gangguan jiwa berat, atau kehilangan kesadaran tidak layak dipidana. Penilaiannya didasarkan pada indikator medis dan faktual yang dievaluasi hakim melalui alat bukti yang sah.

Kesalahan merupakan dasar pencelaan pidana yang mencakup kesengajaan dan kealpaan.¹⁵ Kesengajaan berarti pelaku mengetahui dan menghendaki perbuatan beserta akibatnya, sedangkan kealpaan menunjukkan kurangnya kehati-hatian yang menyebabkan akibat terlarang. Tingkat kesengajaan meliputi: (1) kesengajaan sebagai tujuan, (2) kesengajaan karena pengetahuan, dan (3) dolus eventualis saat pelaku menyadari risikonya tetapi tetap bertindak. Dalam praktik, niat ini dinilai dari indikator objektif seperti perencanaan, kontrol situasi, dan konsistensi tindakan.¹⁶

Kealpaan mencakup rentang dari lalai berat hingga ringan dengan dua ukuran penilaian. Secara objektif, dilihat apakah orang wajar dalam posisi serupa seharusnya dapat mencegah akibat dengan kehati-hatian layak; secara subjektif, dinilai dari pengetahuan, keterampilan, atau jabatan pelaku saat itu. Kealpaan

¹¹ Adami Chazawi, 2010, *Pelajaran Hukum Pidana*, Jakarta: Rajawali Pers, hlm. 72.

¹² Barda Nawawi Arief, 2017, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana: Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru*, Jakarta: Kencana, hlm 27.

¹³ Zainal Abidin Farid, 2014, *Hukum Pidana 1*, Jakarta: Sinar Grafika, hlm. 224

¹⁴ Ibid.,

¹⁵ Moeljatno, 2008, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Jakarta: PT. Ranika Cipta, hlm. 59.

¹⁶ Amir Ilyas, 2012, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Jakarta: Rangkang Education, hlm. 18.

dapat dipidana bila pelaku melanggar standar kewaspadaan sehingga akibat yang timbul seharusnya bisa dihindari.¹⁷

Hukum pidana mengenal delik omisi, yakni kelalaian bertindak padahal pelaku berkewajiban hukum mencegah akibat terlarang. Kewajiban ini dapat timbul dari undang-undang, jabatan, perjanjian, tindakan sebelumnya, atau penguasaan atas sumber bahaya. Kelalaian pasif ini setara secara moral dengan tindakan aktif yang menimbulkan akibat serupa.

Alasan pembenar dan pemaaf mencegah pemidanaan terhadap perbuatan yang tidak layak dicela. Alasan pembenar meniadakan sifat melawan hukum (misalnya pembelaan terpaksa atau keadaan darurat), sedangkan alasan pemaaf meniadakan kesalahan pelaku (misalnya daya paksa absolut atau gangguan jiwa berat). Kekeliruan atas fakta dapat menghapus kesengajaan, sementara ketidaktahuan hukum umumnya tidak.¹⁸

Kausalitas penting dalam delik materiil yang menuntut akibat. Hubungan sebab-akibat tidak hanya bersifat fisik, tetapi juga yuridis melalui uji faktual apakah akibat terjadi tanpa perbuatan pelaku dan uji normatif apakah akibat wajar disandarkan pada pelaku. Intervensi pihak ketiga, peristiwa alam, atau tindakan korban yang memutus rantai sebab dapat menghapus pertanggungjawaban pidana.¹⁹

Dalam tindak pidana yang melibatkan banyak pelaku, doktrin penyertaan membedakan peran seperti menyuruh, turut serta, membujuk, atau membantu.²⁰ Pertanggungjawaban bersifat individual, disesuaikan dengan kontribusi dan sikap batin masing-masing. Pelaku utama memikul beban pencelaan lebih besar dibanding pembantu atau penganjur, yang hanya bertanggung jawab atas akibat yang dapat diperkirakan dari perbuatannya. Pembedaan ini menjaga proporsionalitas pemidanaan.

Kejahatan modern menuntut pengakuan korporasi sebagai subjek pidana. Pertanggungjawaban korporasi didasarkan pada beberapa doktrin: identifikasi (niat pengurus dianggap niat korporasi), pertanggungjawaban perantara (tanggung jawab atas perbuatan pekerja), dan budaya korporasi (kesalahan sistemik atau kegagalan kepatuhan). Sanksinya berorientasi pada pencegahan dan pemulihan, seperti denda, perampasan keuntungan, perbaikan sistem, pembekuan izin, atau publikasi putusan, tanpa meniadakan tanggung jawab individu pengendali.²¹

Beberapa rezim khusus menerapkan pertanggungjawaban ketat dan pertanggungjawaban atasan sebagai pengecualian asas kesalahan.²² Pertanggungjawaban ketat memungkinkan pemidanaan tanpa pembuktian kesalahan untuk melindungi kepentingan publik, sedangkan pertanggungjawaban atasan menanggung perbuatan bawahan dalam lingkup komando. Karena

¹⁷ Ibid, hlm.66

¹⁸ Ibid, hlm.69

¹⁹ Zainal Abidin Farid, *Op.cit.*, hlm. 356-364.

²⁰ Ibid, hlm.355

²¹ Muladi dan Bardan Nawawi, 1992, *Teori-teori Kebijakan Publik*, Bandung: Alumni, hlm.11.

²² Ibid, hlm. 16.

menyimpang dari asas umum, keduanya harus diterapkan secara tegas dan proporsional.

Sistem pembuktian negatif menurut undang-undang mensyaratkan dua alat bukti sah disertai keyakinan hakim. Beban pembuktian ada pada penuntut umum, dengan jaminan asas praduga tak bersalah bagi terdakwa. Dalam perkara berbasis dokumen, keandalan audit, autentikasi, dan keterangan ahli menjadi kunci pembuktian kesengajaan, kealpaan, dan kausalitas.²³

Pembedaan antara delik formal dan delik materiil berpengaruh pada pembuktian: delik formal fokus pada perbuatan tanpa perlu membuktikan akibat, sedangkan delik materiil memerlukan pembuktian akibat dan hubungan kausal.²⁴ Selain itu, tahap perbuatan seperti persiapan, percobaan, atau pelaksanaan, serta bentuk seperti perbuatan berlanjut dan berantai, turut memengaruhi penilaian waktu, akibat, dan pemidanaan.²⁵

Setelah unsur perbuatan dan kesalahan terbukti, pidana harus dijatuhkan secara proporsional dengan mempertimbangkan derajat kesalahan dan bahaya sosial. Faktor pemberat mencakup perencanaan matang, motif keuntungan besar, pengulangan, dan dampak luas;²⁶ sedangkan faktor meringankan meliputi penyesalan, pemulihan kerugian, kerja sama, atau kondisi pribadi tertentu. Tujuannya menjaga keseimbangan antara pencegahan, perlindungan masyarakat, dan keadilan.²⁷

Pertanggungjawaban pidana menjawab dua hal: kapan perbuatan menjadi tindak pidana dan kapan pelakunya layak dipidana. Ia berlandaskan asas legalitas, tidak ada pidana tanpa aturan dan kesalahan, yakni adanya hubungan batin yang tercela antara pelaku dan perbuatan.²⁸ Pemidanaan sah bila unsur objektif delik bertemu dengan unsur subjektif pelaku, yaitu kemampuan bertanggung jawab, adanya kesengajaan atau kealpaan, serta ketiadaan alasan pembeda atau pemaaf.²⁹

Kemampuan bertanggung jawab berkaitan dengan kondisi batin pelaku saat berbuat, yakni kemampuan membedakan baik dan buruk serta mengendalikan kehendak. Anak di bawah umur, penderita gangguan jiwa berat, atau orang dalam keadaan tanpa kesadaran tidak dianggap mampu dipidana. Penilaian dilakukan melalui indikator medis dan faktual yang dinilai hakim berdasarkan alat bukti sah.³⁰

Kesalahan adalah inti pertanggungjawaban pidana,³¹ mencakup kesengajaan (mengetahui dan menghendaki akibat) dan kealpaan (kurang hati-hati), dinilai dari ukuran objektif dan subjektif. Perbedaan keduanya menentukan

²³ Waluyo, 2009, *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Salemba Empat, hlm.12

²⁴ *Ibid.*

²⁵ Andi Hamzah, 2010, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Jakarta: Rineka Cipta, hlm. 83.

²⁶ Rochmat Soemitro, 2010, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Bandung: Reflika Aditama, hlm.1

²⁷ Bardan Nawawi Arief, 2001, *Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Penanggulangan Kejahatan*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, hlm. 23.

²⁸ Topo Santoso, 2023, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Depok: Rajawali Pers, hlm. 249-255.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ Sri Septianty Arista Yufeny, 2016, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Tindak Pidana Korupsi*, (Skripsi, Fakultas Hukum Universitas Hasnuddin), Makassar, hlm.77

³¹ Roulinta Y Sinaga, et al, 2024, *Tindak Pidana Korporasi*, Padang: Gita Lentera, hlm. 12.

berat ringannya pidana.³² Selain perbuatan aktif, hukum mengenal delik omisi, yaitu kelalaian bertindak padahal berkewajiban hukum, yang nilainya setara dengan tindakan aktif.³³ Kausalitas penting dalam delik materiil untuk menilai hubungan faktual dan normatif antara perbuatan dan akibat.

Dalam penyertaan, tanggung jawab bersifat individual sesuai peran dan niat (menyuruh, turut, membujuk, membantu). Korporasi juga dapat dipidana melalui doktrin identifikasi, pertanggungjawaban perantara, atau budaya korporasi, dengan sanksi berupa denda, perampasan keuntungan, atau perbaikan sistem kepatuhan.³⁴ Beberapa rezim mengenal *strict liability* dan tanggung jawab atasan, yang memungkinkan pemidanaan tanpa pembuktian kesalahan penuh, namun harus dibatasi dan proporsional. Indonesia menganut sistem pembuktian negatif menurut undang-undang, dengan beban pembuktian pada jaksa dan asas praduga tak bersalah bagi terdakwa.³⁵

Dalam hukum pajak, sistem self-assessment menuntut kejujuran wajib pajak dalam melapor SPT. Kesalahan administratif diselesaikan lewat pembetulan, sedangkan kesengajaan seperti manipulasi atau dokumen fiktif dipidana berdasarkan prinsip *ultimum remedium*.³⁶ Pada korporasi, penilaian mencakup pengambil keputusan, sistem kepatuhan, dan budaya organisasi.³⁷ Delik materiil menuntut bukti kausalitas, sedangkan delik formal cukup dengan bukti perilaku terlarang.³⁸ Digitalisasi memperkuat jejak audit, namun analisis kesengajaan tetap harus hati-hati.³⁹

Teori pertanggungjawaban pidana ini menjadi dasar membedakan pelanggaran administratif dan pidana,⁴⁰ menentukan pelaku yang bertanggung jawab, serta memastikan penegakan hukum pajak yang adil dan proporsional.⁴¹

F. Kerangka Pikir

Judul penelitian "**Analisis Yuridis Terhadap Tindak Pidana Pemalsuan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan (Studi Kasus Putusan No.138/Pid.Sus/2020/Pn.MII)**" mengandung tiga variabel utama yaitu tindak pidana pemalsuan SPT sebagai objek kajian materiil, putusan pengadilan sebagai objek

³² Teguh Prasetyo, 2019, *Hukum Pidana*. Cetakan Ke-10, Depok: Penerbit Rajawali Pers, Hlm.85.

³³ Krismiarsi, 2018, *Pertanggungjawaban Pidana Individual*, Semarang: Penerbit Pustaka Magister, Hlm.7.

³⁴ Topo Santoso, 2023, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Depok: Rajawali Pers, hlm. 183-186.

³⁵ Krismiarsi. Op.Cit, hlm.27.

³⁶ Sri Septianty Arista Yufeny, 2016, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Dalam Tindak Pidana Korupsi*, (Skripsi, Fakultas Hukum Universitas Hasnuddin), Makassar: hlm.15.

³⁷ Amir Ilyas. Op.Cit.hlm.83

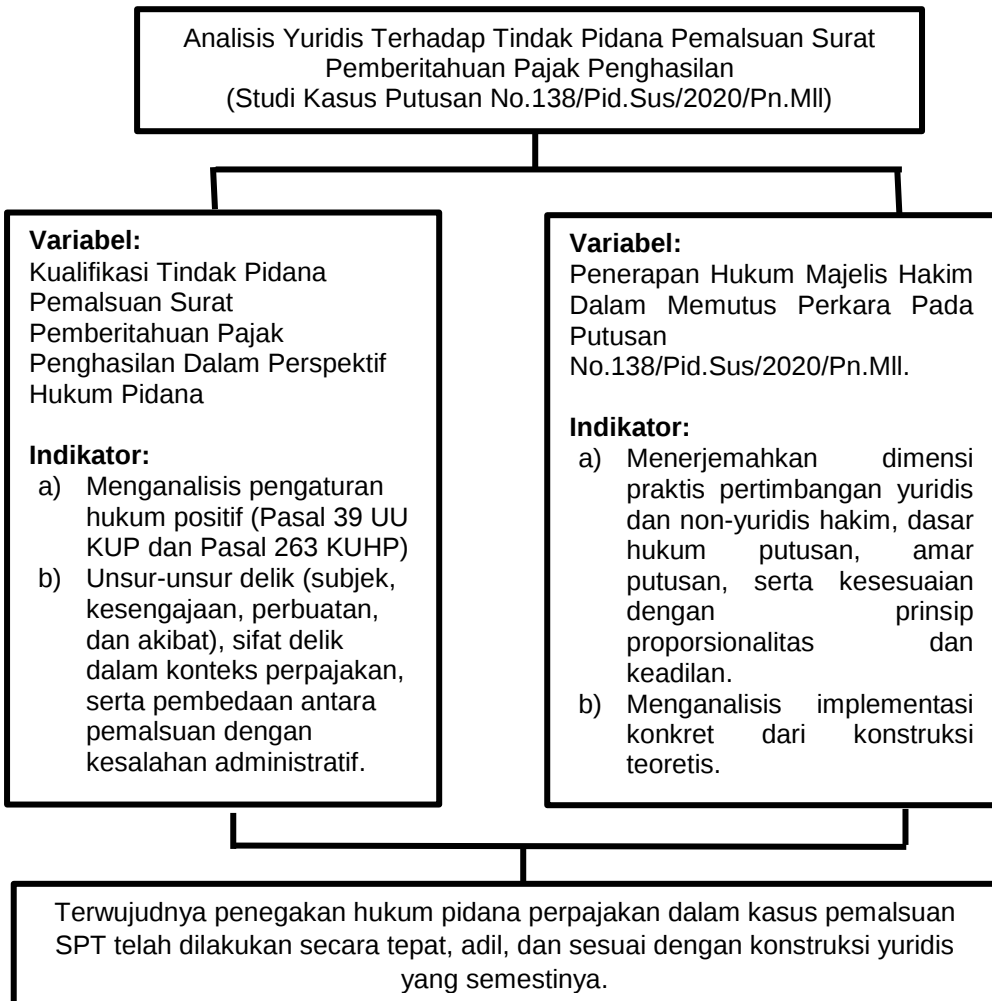
³⁸ KMS Herman, et al, *Tindak Pidana Perpajakan yang Merugikan Keuangan Negara atas Penyalahgunaan Transfer Pricing Untuk Penghindaran Pajak*, Jurnal Penelitian Pendidikan Indonesia, Vol. 9, No. 3 (2023), hlm. 1526.

³⁹ Agus Rusianto, 2016, *Tindak Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana (Tinjauan Kritis Melalui Konsistensi Asas, Teori, dan Penerapannya)*, Jakarta: Pernadamedia Grup, hlm. 127.

⁴⁰ Aristo M.A. Pangaribuan, Arsa Mufti, dan Ichsan Zikry, 2018, *Pengantar Hukum Acara Pidana di Indonesia*, Depok: Rajawali Pers, hlm. 281.

⁴¹ M. Farouq S., 2018, *Hukum Pajak di Indonesia: Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*, Jakarta: Kencana, hlm. 382.

kajian konkret, dan analisis yuridis sebagai metode pendekatan. Ketiga variabel ini dioperasionalisasikan melalui dua rumusan masalah yang bersifat komplementer dan progresif. Berikut adalah struktur dari kerangka berpikir penelitian dalam bentuk bagan:



Bagan 1. Kerangka Pikir Penelitian

Rumusan masalah pertama "Bagaimanakah Kualifikasi Tindak Pidana Pemalsuan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Dalam Perspektif Hukum Pidana?" membangun fondasi teoretis-normatif dengan indikator berupa pengaturan hukum positif (Pasal 39 UU KUP dan Pasal 263 KUHP), unsur-unsur delik (subjek, kesengajaan, perbuatan, dan akibat), sifat delik dalam konteks perpajakan, serta pembedaan antara pemalsuan dengan kesalahan administratif. Rumusan masalah ini mengkaji konstruksi yuridis pemalsuan SPT dari perspektif teori pertanggungjawaban pidana, prinsip legalitas, asas *lex specialis*, dan doktrin

pidana untuk menjawab dimensi *das sollen* atau bagaimana seharusnya menurut hukum.

Rumusan masalah kedua "Bagaimanakah Penerapan Hukum Majelis Hakim Dalam Memutus Perkara Pada Putusan No.138/Pid.Sus/2020/Pn.MII?" menerjemahkan dimensi praktis-empiris dengan indikator berupa pertimbangan yuridis dan non-yuridis hakim, dasar hukum putusan, amar putusan, serta kesesuaian dengan prinsip proporsionalitas dan keadilan. Rumusan masalah ini menganalisis implementasi konkret dari konstruksi teoretis yang dibangun dalam rumusan masalah pertama, menguji bagaimana norma abstrak ditransformasikan menjadi keputusan konkret dalam konteks kasus nyata, sehingga menjawab dimensi *das sein* atau bagaimana kenyataannya dalam praktik peradilan.

Kedua rumusan masalah memiliki hubungan hierarkis dan dialektis yang saling melengkapi. Beberapa indikator kunci menghubungkan keduanya secara integral, seperti unsur kesengajaan yang dikonstruksi secara teoretis dalam rumusan masalah pertama dan dibuktikan secara praktis dalam rumusan masalah kedua, kerugian negara yang dikaji sebagai unsur delik dalam rumusan masalah pertama dan diperhitungkan dalam pidana pada rumusan masalah kedua, serta pertanggungjawaban pidana yang dibahas secara konseptual dalam rumusan masalah pertama dan diterapkan pada direktur korporasi dalam rumusan masalah kedua. Dengan demikian, kedua rumusan masalah berfungsi sebagai operasionalisasi variabel judul menjadi indikator terukur yang menjawab pertanyaan fundamental: apakah penegakan hukum pidana perpajakan dalam kasus pemalsuan SPT telah dilakukan secara tepat, adil, dan sesuai dengan konstruksi yuridis yang semestinya, sehingga penelitian tidak hanya deskriptif tetapi juga analitis-evaluatif dalam mengkaji kesenjangan antara *das sollen* dan *das sein* dalam penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia.

Dalam memberikan penjelasan secara komprehensif dan konkret tentang objek permasalahan yang termuat dalam penelitian, maka penulis memberikan batasan istilah sebagai berikut:

1. Tindak Pidana Perpajakan adalah perbuatan dilarang dalam peraturan perpajakan, termasuk menyampaikan SPT atau keterangan yang tidak benar atau tidak lengkap hingga merugikan negara.
2. SPT Pajak Penghasilan digunakan Wajib Pajak untuk melaporkan perhitungan/pembayaran pajak, objek pajak, penghasilan, kredit pajak, dan data terkait.
3. Pemalsuan SPT adalah tindakan sengaja mengubah atau memasukkan data tidak benar sehingga SPT menjadi menyesatkan otoritas pajak.
4. Unsur Delik meliputi subjek, sikap batin, perbuatan menyampaikan SPT, ketidakbenaran isi, dan akibat terhadap pendapatan negara.
5. *Mens Rea* (Kesalahan) berkaitan dengan kesengajaan pelaku, mengetahui dan menghendaki atau menyadari kemungkinan ketidakbenaran isi SPT.
6. Pertanggungjawaban Pidana adalah pidana bagi pelaku yang terbukti bersalah tanpa alasan pembeda/pemaaf, termasuk korporasi melalui pengurus atau pemberi perintah.

7. Proses Penegakan Hukum Pajak meliputi pemeriksaan, penyidikan, penuntutan, persidangan, dan upaya hukum sesuai ketentuan.
8. Kerugian Negara terjadi bila hak negara untuk memungut pajak berkurang akibat pengurangan setoran, restitusi tidak semestinya, atau penghindaran pajak.
9. Wajib Pajak adalah orang pribadi/badan yang wajib mengisi dan menyampaikan SPT secara benar dan lengkap.
10. Sanksi Pidana Perpajakan mencakup penjara dan/atau denda sesuai UU KUP; pembayaran denda atau ganti kerugian dapat dipertimbangkan dalam pembedaan.
11. Pertimbangan Hukum Hakim adalah alasan yuridis yang menilai terpenuhinya unsur delik, kualitas pembuktian, asas hukum, dan proporsionalitas sanksi.
12. Keadilan Substantif, Kepastian Hukum, dan Kemanfaatan menjadi tolok ukur penegakan hukum untuk memastikan putusan adil, benar, dan efektif mendorong kepatuhan pajak.
13. Putusan Pengadilan adalah produk akhir pemeriksaan yang memuat identitas terdakwa, dakwaan, pertimbangan hukum, amar, dan ketentuan lain; menjadi objek utama analisis yuridis.

BAB II METODE PENELITIAN

A. Tipe dan Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode normatif, yaitu menelaah norma hukum positif dalam peraturan perundang-undangan serta penerapannya melalui analisis data dan kajian literatur hukum untuk menggambarkan praktik pelaksanaan ketentuan hukum di lapangan.

Penelitian ini menggunakan dua pendekatan, yaitu pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*).⁴²

Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan menelaah seluruh regulasi yang relevan terhadap isu hukum yang dikaji,⁴³ menjadikan peraturan perundang-undangan sebagai acuan utama penelitian.⁴⁴

Pendekatan konseptual digunakan untuk menganalisis permasalahan hukum berdasarkan konsep dan nilai hukum yang mendasari suatu norma,⁴⁵ guna menilai kesesuaian antara penormaan dalam peraturan dan prinsip hukum yang melatarbelakanginya.⁴⁶

B. Jenis dan Sumber Bahan Hukum

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. Data primer adalah data yang diperoleh langsung dari sumber pertama terkait permasalahan penelitian, dalam hal ini berasal dari responden atau informan di Pengadilan Negeri Makassar.
2. Data sekunder adalah data yang diperoleh dari sumber tidak langsung, seperti buku atau laporan, dan berfungsi sebagai penunjang data primer.⁴⁷

Adapun data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh melalui studi dokumen dan kepustakaan, seperti peraturan perundang-undangan, buku-buku, jurnal hukum, serta website yang punya relevansi dengan topik penelitian.

C. Teknik Pengumpulan Bahan Hukum

Pengumpulan data dilakukan melalui penelitian pustaka dengan menelaah literatur relevan seperti dokumen, buku, makalah, dan sumber daring yang berkaitan dengan topik penelitian.

D. Analisis Bahan Hukum

Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis kualitatif yuridis normatif, yaitu menelaah data berdasarkan implementasi peraturan terkait objek penelitian untuk menghasilkan kesimpulan yang memberikan gambaran dan pemahaman yang jelas sesuai norma dan kebijakan yang berlaku.

⁴² Muhaimin, 2020, *Metode Penelitian Hukum*. Mataram: Mataram University Press, hlm 19.

⁴³ Irwansyah, 2020, *Penelitian Hukum Pilihan Metode & Praktik Penulisan Artikel*, Yogyakarta: Mira Buana Media, hlm. 133.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ *Ibid.*, hlm. 147.

⁴⁶ *Ibid.*, hlm. 147-148.

⁴⁷ Kadarudin, 2021, *Penelitian di Bidang Ilmu Hukum*, Semarang: Formaci, hlm. 181